

Legislación tributaria:

instituciones jurídicas en Ecuador

Volumen I



Tatiana Pérez Valencia



IAEN
Universidad
de posgrado
del Estado

Dirección
Editorial

Legislación tributaria: instituciones jurídicas en Ecuador

Volumen I

Maritza Tatiana Pérez Valencia



IAEN
Universidad
de posgrado
del Estado

Dirección
Editorial

343.04
P43811

Pérez Valencia, Maritza Tatiana

Legislación tributaria: instituciones jurídicas en Ecuador, volumen I / Maritza Tatiana Pérez Valencia.- 1ª ed.- Quito: Editorial IAEN, 2024.

233 p.; 15 x 21 cm

ISBN impreso: 978-9942-29-108-0

ISBN electrónico: 978-9942-29-109-7

1. Derecho tributario 2. Legislación tributaria 3. Ecuador I. Título

Este libro cumplió un proceso de revisión externo por pares doble ciego.

Instituto de Altos Estudios Nacionales (IAEN)
Escuela de Economía Pública y Sectores Estratégicos

Av. Amazonas N37-271 y Villalengua, esq.

Tel.: (593 2) 382 9900

Quito, Ecuador

www.iaen.edu.ec

Información: editorial@iaen.edu.ec

Dirección editorial: Bolívar Lucio Naranjo

Coordinación de arbitraje científico: Javier Monroy Díaz

Corrección de estilo: David Chocair Herrera

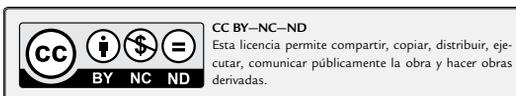
Diseño de portada e interiores: Gabriel Cisneros Venegas

Asistencia editorial: Cristina Salcedo Rodríguez

Impresión: Editorial del IAEN

Tiraje: 35 ejemplares

© IAEN, 2024



Índice

Sobre la autora	9
Presentación	11
Abreviaturas	15
Introducción	17

Capítulo I

Régimen económico-tributario en Ecuador.....	21
1. Régimen económico	23
2. Régimen tributario y cohesión social.....	29
3. Tributo y fundamentación jurídica para su aplicación en Ecuador	37

Capítulo II

Sistema normativo tributario	41
1. Sistema normativo	42
2. Fuentes del derecho tributario	45
3. Interpretación de normas tributarias	59
4. Seguridad jurídica y tutela judicial efectiva	62

Capítulo III

Principios generales de la tributación	65
1. Principio de legalidad.....	65
2. Principio de igualdad	67
3. Principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad	68
4. Principios de eficiencia y simplicidad administrativa	70
5. Principio de irretroactividad	71
6. Principios de equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria	74
7. Principio de no confiscatoriedad	76
8. Principios tributarios y su análisis constitucional	77

Capítulo IV

La Administración tributaria	83
1. La Administración tributaria	83
2. Facultades de la Administración tributaria y facultad determinadora	84

Capítulo V

Actos administrativos tributarios	97
1. Definición	97
2. Clasificación.....	99

Capítulo VI

Procedimiento tributario.....	101
1. Procedimiento de determinación tributaria	101
2. Peticiones, reclamos, recursos y consulta tributaria	103
3. Transacción en materia tributaria.....	106
4. Sentencia de constitucionalidad de la Corte Constitucional sobre la mediación tributaria.....	115
5. Alcance del COA como norma supletoria en materia tributaria	118

Capítulo VII

Proceso contencioso tributario	125
1. Proceso contencioso tributario: primera y única instancia en el Cogep	125
2. Suspensión del acto administrativo tributario con la acción contencioso-tributaria	131
3. Suspensión del acto administrativo en los procesos contencioso-tributarios en Ecuador.....	138
4. Casación tributaria en el marco de la CRE y precedentes jurisprudenciales obligatorios	142
5. Precedentes jurisprudenciales aprobados por la CNJ en materia tributaria	148
6. Principio de oralidad en el contencioso tributario	151

Capítulo VIII

El ilícito tributario	167
1. Derecho tributario administrativo sancionador	167
2. Bien jurídico protegido	181
3. La sanción.....	183
4. El delito tributario	185

Capítulo IX

La interpretación prejudicial	195
1. Marco normativo de la interpretación prejudicial en materia tributaria	195
2. Objeto y finalidad.....	196
3. Procedimiento.....	199
4. Resultado de la interpretación prejudicial en materia tributaria	200
Referencias bibliográficas	203
Anexos	215
Anexo 1: Recurso de casación 742-2016. Sala contencioso tributaria de la Corte Nacional de Justicia. Jueza ponente: M.T.P.V.	215
Anexo 2: Sentencia del recurso de casación 082-2017, (ponente: M. T. P. V.).....	223
Anexo 3: Sentencia del recurso de casación, voto Salvado, 648-2016.....	224
Anexo 4: Sentencia de Recurso de casación 646-2016, (ponente: M.T. P. V.).....	227
Anexo 5: Sentencia del Recurso de casación No. 699-2016, voto salvado de Maritza Tatiana Pérez Valencia	228
Anexo 6: Sentencia del recurso de casación No. 298-2015.....	231
Anexo 7: Sentencia del recurso de casación 783-2016. Jueza Ponente: M.T.P.V.....	232

Sobre la autora

Maritza Tatiana Pérez Valencia

DOCTORA EN DERECHO por la Universidad Andina Simón Bolívar (UASB)-Sede Ecuador y la Universidad de Valencia. Magíster en Derecho Económico y especialista en Derecho Tributario de la UASB y doctora en Jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Se desempeña como docente universitaria de posgrado en el Instituto de Altos Estudios Nacionales (IAEN). También es docente en la UASB desde 2006. Miembro del Consejo Académico Universitario del IAEN (2022-2024), del Consejo Superior del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas (IEFPA 2021-2024), del Directorio del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT) y del Directorio de la Corporación Ecuatoriana Aduanera y Comercio Exterior (Corpeaci). Fue jueza de la Corte Nacional de Justicia de la República del Ecuador, integrante de la Sala de lo Contencioso Tributario (2012-2018) y de la Sala Contencioso Administrativa (2012-2015) y presidenta de la Sala Contenciosa Tributaria (períodos 2013 y 2014). Fue jefa nacional del Área Jurídica Administrativa, asesora legal de Auditoría Tributaria, jefa regional de la Unidad de Reclamos Administrativos, vocal del Comité Tributario y procuradora tributaria en el Servicio de Rentas Internas-Nacional (1998-2012). En el Congreso Nacional trabajó como Asesora Tributaria de la Vicepresidencia del Congreso (1998). Correo electrónico: tatiana.perez@iaen.edu.ec / tatianaperez@hotmail.com.

Presentación

CONSTITUYE UN PRIVILEGIO prologar la obra titulada *Legislación tributaria: instituciones jurídicas en Ecuador*, cuya autora, la Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, tuvo la enorme satisfacción de conocer durante la Administración tributaria en estos 25 años. Desde aquel lejano 1998 percibí en Tatiana ese deseo de profundizar su conocimiento en el campo tributario, mediante su formación académica y su práctica profesional en varias organizaciones e instituciones públicas y privadas. Así, su formación se inició en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, donde alcanzó el título de doctora y abogada en Jurisprudencia; luego, su afán de conocimiento la llevó a la Universidad Andina Simón Bolívar, que le abrió sus puertas para que, tras exigentes y rigurosos programas de estudio, lograra los siguientes reconocimientos académicos: especialista tributaria, magíster en Derecho Económico y el doctorado en Derecho Constitucional con el aval de la Universidad de Valencia, España.

En cuanto a su práctica profesional, varias instituciones y organismos de los sectores público y privado se han nutrido de sus conocimientos y sabiduría; además, su inquebrantable y vehemente deseo por seguir avanzando, alcanzando metas, le llevó a lograr en corto tiempo lo que muchos profesionales no alcanzan en toda su vida. Una breve génesis de su ascendente carrera empieza a mediados de la década de 1990 en la Corporación MYL, como responsable del departamento jurídico. Luego de un lustro sería el Congreso Nacional el que le abriría las puertas como asesora tributaria en la Vicepresidencia. Pero, fue la Administración tributaria la que le entusiasmó y cautivó, por ello permaneció en esta institución (Servicio de Rentas Internas) por cerca de catorce años, desempeñando varias e importantes funciones como vocal del Comité Tributario I, jefe regional de Reclamos de la Dirección Regional del Norte, procuradora judicial, jefa nacional del Área Jurídica Administrativa, entre otras.

Sin embargo, su espíritu cognoscitivo y perseverante la llevó a participar, con notable éxito, en la selección de jueces nacionales y, en 2012, ya la encontramos convertida en jueza nacional de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, institución a la que brindó su enorme contingente de sabiduría acumulada a lo largo de su corta pero productiva y encomiable carrera. En este orden de ideas, su formación epistemológica la llevó también a la academia, compartiendo su saber a estudiantes de la Universidad Católica de Ibarra, Universidad de las Américas, Universidad San Francisco de Quito, Universidad Técnica de Ambato, Universidad Técnica Particular de Loja (UTPL), Instituto de Altos Estudios Nacionales (la universidad de posgrado del Estado) y la Universidad Andina Simón Bolívar.

Además, su profunda formación académica le ha permitido incursionar con éxito en la investigación y producción de obras, textos, revistas y artículos especializados que se han constituido en fuente de información y consulta en la formación de estudiantes y profesionales del área. Ecuador tiene el orgullo de contar y haber contado con excelentes exponentes internacionalistas en el quehacer tributario: Eduardo Riofrío Villagómez (en el siglo pasado), José Vicente Troya Jaramillo (a finales del siglo xx y hasta la primera década del presente) y, dentro de esta exclusiva élite de eximios tributaristas, se perfila con luz propia nuestra querida Tatiana Pérez Valencia.

Comentario acerca del contenido

La obra *Legislación tributaria: instituciones jurídicas en Ecuador* consta de nueve capítulos. Luego de la introducción aborda en el primero de ellos el régimen económico-tributario en Ecuador, fijando la visión del Estado constitucional de derechos y justicia y su concepción en cuanto a las facultades de la política comercial mundial que promueve el acceso de bienes y servicios de calidad y la reducción de las distorsiones de la intermediación y promoción de su sustentabilidad, asegurando la transparencia y eficiencia de los mercados. El segundo capítulo trata en detalle el sistema normativo-tributario, en el que expone de manera objetiva las fuentes del derecho tributario y la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva. Estas últimas se han convertido en tareas pendientes del Estado, ya que obstaculizan y detienen

el desarrollo del país por falta de inversiones nacionales y extranjeras debido a los serios riesgos que deben enfrentar los inversionistas.

El tercer capítulo se refiere a los principios generales de la tributación que deben ser respetados y observados de acuerdo con la doctrina, para no tener que lamentar casos en los que una norma secundaria (resolución, e inclusive, una circular) haya pretendido crear tributos. Por ello es importante tener en cuenta la jerarquía y aplicación de las leyes. El cuarto capítulo estudia en detalle a la Administración tributaria (en armonía con lo que dispone el artículo 64 del Código Tributario), que por delegación del presidente de la República es representada por el Servicio de Rentas Internas en el ámbito interno y el Servicio Nacional de Aduanas en el ámbito del comercio exterior. Posteriormente, detalla las facultades de la Administración tributaria y pone énfasis en las facultades determinadora (la determinación de la obligación tributaria) y en la resolutoria (la obligación de las autoridades administrativas que la ley determina, para expedir resolución motivada y en el tiempo que corresponda, respecto de consultas, peticiones, reclamos o recursos que presenten los sujetos pasivos de tributos que se consideren afectados por un acto de la Administración tributaria),

El capítulo quinto aborda los actos administrativos tributarios (constituye el derecho formal tributario) a la luz de dos temas: el primero, el procedimiento administrativo, entendido como el conjunto de actos que conforman un todo en ejercicio de la facultad de resolver de la Administración tributaria y que busca hacer efectivos los derechos fundamentales de los sujetos pasivos. El segundo, trata el conjunto de actos que conforman un proceso judicial atendido por los jueces y tribunales, que mediante sentencia deciden el resultado de una controversia tributaria. El capítulo sexto se refiere al procedimiento tributario administrativo, el cual abarca el procedimiento de determinación tributaria, las peticiones, reclamos, recursos y consulta tributaria; y la transacción en materia tributaria (como resultado de la última reforma al Código Tributario), que trata en detalle la transacción, qué aspectos pueden ser materia del acuerdo transaccional, quién puede transigir, entre otros importantes y valiosos temas.

El capítulo séptimo estudia el proceso contencioso tributario, de primera y única instancia en el Código General de Procesos, la suspensión del acto administrativo tributario con la acción contencioso tributaria, la casación tributaria en el marco de la Constitución de la República del Ecuador vigente, así como el principio de oralidad en el contencioso tributario. El capítulo ocho se refiere íntegramente al ilícito tributario, su ámbito de aplicación, presunción de conocimiento, juzgamiento de infracciones, responsabilidad por infracciones, el delito tributario, entre otros temas. Por último, el capítulo nueve trata de la interpretación prejudicial, su marco normativo, su objetivo y finalidad, clases, procedimiento y el resultado de la interpretación prejudicial en materia tributaria.

En conclusión, esta obra constituye una fuente de consulta permanente del estudiante, quien por medio de la lectura de sus páginas estará en condiciones de *saber*, por los abundantes conocimientos que va a adquirir; en condiciones de *hacer*, por la capacidad adquirida para manejar métodos, metodologías, modelos, protocolos, procesos y procedimientos de carácter profesional e investigativo; y en condiciones de *ser*, porque podrá incorporar valores y principios en su vida profesional, en el marco del diálogo de los saberes.

Dr. Carlos Velasco Garcés
Docente universitario

Abreviaturas

COA	Código Orgánico Administrativo
COFJ	Código Orgánico de la Función Judicial
Cogep	Código Orgánico General de Procesos
Copci	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones
CPP	Código de Procedimiento Penal
Cootad	Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización
COT	Código Orgánico Tributario
CPRO	Código de la Producción
CRE	Constitución Política de Ecuador
GAD	Gobierno Autónomo Descentralizado
ICE	Impuesto a los Consumos Especiales
IR	Impuesto a la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LCSRI	Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas
LAM	Ley de Arbitraje y Mediación
Lodes	Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal
LOGJCC	Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional
LRTI	Ley de Régimen Tributario Interno
LRUC	Ley del RUC
OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PG	Presupuesto General del Estado
PIB	Producto Interno Bruto

PND	Plan Nacional de Desarrollo
RUC	Registro Único de Contribuyentes
Senae	Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador
SRI	Servicio de Rentas Internas

Introducción

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO-FISCAL en Ecuador se rige por la normativa constitucional e infralegal en sus diversas instituciones jurídico-tributarias. La recaudación tributaria permite que el Estado pueda financiarse y ejecutar las políticas públicas, de manera que la posibilidad de que esto ocurra va a depender de los recursos fiscales con que se cuente. Por ende, del funcionamiento del régimen tributario, de sus principios rectores y de la eficiencia de las instituciones jurídicas va a depender que las políticas públicas tengan financiamiento o no. Un análisis de tales elementos permite conocer las facultades y deberes del Estado, por un lado, y por el otro, los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

El régimen tributario-fiscal en Ecuador está enmarcado en un Estado social de derecho (CRE, 2008, artículo 1). Esto indica que el Estado busca materializar, dentro del marco común de la dignidad, los derechos y libertades de los sujetos: debe ofrecer garantías para que el sistema económico pueda funcionar, brindar oportunidades y acceso al trabajo, bienes y servicios. Dentro del régimen de desarrollo se encuentra la política fiscal, que tiene entre sus objetivos específicos: “1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables” (CRE, 2008, artículo 285).

Dentro del régimen de desarrollo, que es el conjunto organizado del sistema económico, entre otros, también consta el régimen tributario, que se rige por diversos principios, entre ellos, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria. “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar,

exonerar o extinguir impuestos” (CRE, 2008, artículo 301). Por otro lado, la creación de aranceles y la fijación de los niveles de competencia le corresponden a la Función Ejecutiva.

En foros académicos y en aulas, se ha discutido sobre la legitimidad de la función del Estado, no solo de la creación de los tributos, sino también de la modificación y extinción de estos. Es así, como se cuestiona la facultad de la administración de emisión de actos normativos de carácter general, como son las resoluciones que emiten, para regular los tributos, atribuyéndose funciones que desbordan el tema regulatorio sino que abarcan más bien la facultad de legalidad para crear tributos, sobrepasando la atribución de regular por normas infralegales. Es el caso, por ejemplo: se creó en noviembre de 2017 la tasa aduanera de 10 centavos sobre cada producto de importación, para posteriormente el propio Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (Senae), mediante Resolución SENAE- 2018-0003-RE del 7 junio de 2018, derogar la resolución SENAE-2017-0001-RE (M), publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 115, de 8 de noviembre de 2017, que creó la tasa por el servicio de control aduanero. Esto se dio en virtud de que la CAN resolvió que la tasa de control aduanera es un gravamen y no un cobro por un servicio, como argumentaba Ecuador para mantener su vigencia al presentar los recursos de Reconsideración contra de la Resolución 1.999 de la propia Comunidad Andina. La tasa de control aduanero entró en vigencia en noviembre del 2017 y se aplicaba a toda importación hecha por Ecuador mediante una fórmula que incluía un valor por unidad y peso.

La Secretaría General de la Comunidad Andina (CAN) declaró infundado el recurso de reconsideración presentado por Ecuador contra la resolución del organismo, que ordena eliminar los aranceles aplicados a productos importados desde Bolivia, Colombia y Perú, también miembros del bloque comunitario. Por lo que ordenó levantar la medida cautelar de suspensión al considerar que “la tasa de servicio de control establecida y aplicada por el Gobierno del Ecuador, y sus modificaciones, constituyen un gravamen” y que de ninguna manera el retiro de la tasa resta de instrumentos de control al Servicio Nacional de Aduana de Ecuador (SENAE) (Pablo Campana, Ministro de Comercio Exterior, 2018).

Es por estas razones que si se analiza la vigencia de la aplicación de las instituciones jurídico-tributarias en el derecho, resaltan las contradicciones y vacíos en las normas que crean inseguridad jurídica y violentan la tutela judicial y efectiva de los derechos. De ahí la importancia de abordar desde la dogmática jurídica y la teoría general de la tributación, específicamente, la relación simbiótica que existe entre lo que se ha de entender como las fuentes generadoras del derecho tributario, pero, también, el alcance que se da al análisis de la interpretación y de la lingüística al momento de la aplicación de las normas. La coherencia lógica es una condición esencial del ordenamiento jurídico, puesto que la posible existencia de antinomias jurídicas es un problema más bien aparente.

La normativa no solo es dispersa, como hemos evidenciado, por el sinnúmero de resoluciones que se emiten alejadas de la normativa suprallegal, sino que, además, en la legislación hay antinomias y anomalías sobre la aplicación de las reglas y normas que deben ser estudiadas con integralidad y teniendo en cuenta la experiencia jurisprudencial y de resolución de conflictos que, en muchos casos, ha generado una práctica de acción guiada por los tribunales y cortes del país. Este libro busca analizar los principios generales de la tributación, sean estos constitucionales o legales, y ofrecer una visión jurídica en la aplicación de los conceptos e instituciones jurídicas del derecho tributario aplicado a la legislación actual. Se revisan las instituciones jurídicas del derecho tributario que nos aproxime al conocimiento material de los principales conceptos e instrumentos de la tributación. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos conforme lo estipulan los artículos 300 y 301 de la Constitución. Para el efecto, entenderemos como impuestos directos aquellos que gravan de manera próxima e inmediata las manifestaciones de riqueza (como es el caso de la renta o el patrimonio) y como impuestos progresivos aquellos que consideran la capacidad de pago, pues mientras más renta o patrimonio se tiene, más se paga, para gravar la riqueza en relación directa a la capacidad contributiva.

Es, pues, una condición *sine qua non* que el derecho tenga la lógica necesaria derivada desde sus fuentes normativas, coherencia en su aplicación y cumplimiento del fin último que persigue: la seguridad

jurídica. Es necesario que el derecho tenga la lógica necesaria derivada desde sus fuentes normativas, coherencia en su aplicación y cumplimiento del fin último que persigue: la seguridad jurídica efectiva. Por ende, este libro aporta elementos de análisis y debate que hagan plausible la política tributaria y fiscal para el desarrollo y mejorar la Administración y gestión pública en Ecuador. De esta manera, se busca identificar las mejores prácticas para crear un sistema de seguridad jurídica y protección de los derechos y garantías de los ciudadanos.

Si se revisa la naturaleza evolutiva y la compleja construcción del Código Tributario, se puede afirmar que este libro contiene una metodología multidisciplinaria e interdisciplinaria que abarca varios enfoques de las ciencias sociales. Tomando en cuenta la naturaleza constructiva de la concepción de la normativa tributaria, se emplea un rango de enfoques interpretativos basados en conceptos del realismo crítico y el pragmatismo. Ahora bien, la tributación moderna tiene sus raíces en la ley, por eso, se deben considerar también los métodos de investigación legal. McKerchar (2010) comenta que, si bien la investigación legal puede reflejar “positivismo o no positivismo”, sus enfoques metodológicos comprenden la investigación doctrinal o no doctrinal. La investigación doctrinal “se basa típicamente en el análisis de la ‘letra negra’ (o literal) de reglas formales y principios legales y tiende a basarse en una forma de razonamiento legal claramente deductiva” (p. 15).

Para esta investigación, la metodología doctrinal es apropiada porque el objetivo consiste en determinar el significado de una disposición legal particular de acuerdo con la filosofía del positivismo legal (por ejemplo, la disparidad entre anomías y antinomías). Estas metodologías son particularmente útiles, ya que comprenden una explicación de la normativa tributaria aplicable a los institutos de derecho tributario que forman parte de la relación jurídica tributaria y que permiten la aplicación práctica de las normas para hacer efectiva la recaudación tributaria, tanto por parte del Estado como de los agentes privados.

Capítulo I

Régimen económico-tributario en Ecuador

ECUADOR EN EL siglo XXI enfrenta retos y vicisitudes en torno a los principios planteados en la Constitución del Ecuador (CRE, 2008). Por un lado, se encuentra el posicionamiento de la idea del Estado de derechos y justicia; por el otro, el replanteamiento del sistema económico, entre ellos, la economía popular y solidaria. Se presenta una confrontación y contradicción debido a la amplia trama de los derechos fundamentales de la persona humana frente a las atribuciones y facultades del Estado. Ahora, se le atribuyen funciones más amplias al Estado para hacer efectivos los derechos *pro homine*, funciones que están ligadas a la aplicación práctica de la CRE.

Los textos constitucionales de nuevo cuño en los países iberoamericanos en los últimos años han dado como resultado provisiones relativas al reconocimiento de los derechos fundamentales en el ámbito penitenciario, por ejemplo, que hasta el momento resultaban extrañas, logrando con ello que el sistema demande una adecuación a las nuevas perspectivas y demandas ciudadanas (Riviriego, 2012).¹ Incluso, como lo indica Storini (2012, p. 110): “Uno de los nuevos rasgos que diferencian claramente estas constituciones con respecto a las anteriores es sin duda el establecimiento de nuevos mecanismos para la justiciabilidad de los derechos. En este sentido

1 Riviriego (2012) señalaba que eran escasos los textos constitucionales que hasta ese momento recogían cuestiones de este tenor (de protección normativa penitenciaria), aunque cabe destacar que ya de forma temprana, a finales de la década de 1970, algunos pocos países sí lo hacían, como Portugal y España, que fueron innovadores por varias razones: 1) los condenados a penas de prisión mantenían la titularidad de los derechos fundamentales más allá de las limitaciones inherentes al sentido de la condena o las exigencias de la propia ejecución; 2) la orientación de las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad hacia la reeducación y reinserción social. Este sería el punto más relevante a los efectos que ahora interesa: que el condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma goza de los derechos fundamentales, aunque con una triple salvedad: aquellos que se limiten expresamente por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la ley penitenciaria.

las singularidades más destacables están contenidas en las nuevas Constituciones del Ecuador y Bolivia”.²

Por otro lado, hay serios problemas en la estructura de la economía ecuatoriana en este siglo *xxi*. En un primer momento, el rebosante precio del petróleo, al menos entre 2011 y 2015, permitió encarar la demanda de los derechos creados por la CRE, sobre todo los económicos y sociales. No se trata de recursos inagotables, aunque contrastan con el momento actual, en el cual el precio del petróleo ha disminuido en el sistema mundial y, por ende, el gasto social ha disminuido (Banco Central del Ecuador [BCE], 2016). No se puede olvidar que en Ecuador, durante la década de 1990, comenzaron a manejarse políticas neoliberales que incidieron en la consecución del estado de recesión, inestabilidad económica, social y política que fueron en aumento (Pacheco, 2006).

A lo largo del siglo *xxi*, en Ecuador prevalecen por lo menos cinco problemas cuyas estrategias de solución incumben a la política fiscal: 1) la inestabilidad del desarrollo económico y social, 2) la polarización en la distribución del ingreso, 3) la necesidad de una política fiscal redistributiva, 4) la pobreza y 5) la desocupación (*Ibid.*). En este momento histórico, el país se enfrenta a grandes cambios que son el resultado de la producción legislativa, la modernidad introducida en los procesos económicos y en los sistemas de atención pública, así como en el acceso a la tecnología, lo que repercutió en la emisión de normas de protección de derechos y de garantías de la ciudadanía. La historia de Ecuador está marcada por las reformas legales, el reconocimiento de los nuevos derechos fundamentales del ser humano y la introducción de las tecnologías de la información. A esto se añade la reforma económica y social.

² Storini señala también que, en relación con la experiencia latinoamericana, la doctrina ha reconocido en el proceso constituyente colombiano de 1991 la primera manifestación constituyente que define un punto de inflexión en la evolución constitucional, no solo latinoamericana sino mundial (Viciano y Martínez, 2005). En la Constitución colombiana aparecen, aunque de forma imperfecta pero claramente reconocibles, algunos rasgos novedosos y diferenciados con respecto al constitucionalismo clásico, que más tarde impregnarán los procesos constituyentes ecuatoriano de 1998, venezolano de 1999, boliviano de 2006-2009 y ecuatoriano en 2007-2008. Esto, sin duda, permite hablar de un nuevo constitucionalismo latinoamericano.

1. Régimen económico

Para introducir el análisis del régimen económico, se traen a la palestra las palabras de Griziotti, de la Escuela de Pavía (Italia), sobre la ciencia de las finanzas y el derecho financiero. Para Griziotti (1956), el fenómeno financiero debe ser estudiado de manera conjunta con el fenómeno jurídico y económico. Cuando se trata de analizar el régimen económico de un país, ¿qué es lo primero que debe ser estudiado? Según el autor, esto se realiza desde las pautas y derivaciones económicas que se entrelazan y vinculan en determinado tiempo y lugar, pero también desde la normativa legal que ofrece el marco re-creador de una economía. Desde ese anclaje surge el estudio de las ciencias de las finanzas como una ciencia que emplea un enfoque económico y jurídico, tal como desde antaño la Escuela de Pavía estableciera en su metodología.

Amatucci (2004, p. 100) señala que “la historia de la enseñanza de la Hacienda, en Italia, se sintetiza en la lápida situada en Pavía, al lado del Instituto de Hacienda. En su escuela en Pavía, Luigi Cossa solicitó el renacimiento de los estudios en Italia, que inició en 1859”. Por su parte, para D’Amati (2014), la ciencia de las finanzas, considerada autónoma de la economía política, tiene relación con los bienes y servicios públicos, con los impuestos, contribuciones y tasas. En definitiva, es la ciencia “[...] del patrimonio público, la que enseña la mejor manera de constituirlo, administrarlo y gastarlo; esto es, aquella parte del patrimonio nacional que se destina a atender las necesidades del Estado” (D’Amati, 2014, pp. 141-142).

Bajo este punto de vista, es necesario el análisis de las finanzas públicas o del patrimonio del Estado, tomando en cuenta sus ingresos y egresos, para que, al revisar las necesidades públicas que abastece el Estado, se pueda controlar mejor el gasto público con inversión. Desde este vértice, interesa el análisis del régimen económico de la economía frente a las normas que establecen su accionar. Para Troya (2014), el Estado social de derechos y la economía social de mercado, que derivan en el estado de bienestar, deben contar con ingentes recursos. Ante la imposibilidad de obtenerlos en los montos requeridos y ante la discusión siempre activa de que el sector público no

administra debidamente los recursos, se incurre en un déficit e inflación. Todo este análisis deriva en el cuestionamiento permanente a los modelos o regímenes económicos del Estado.

Por eso, es necesario analizar en primer lugar el *déficit fiscal*. Si se mira en retrospectiva, en Ecuador hubo un desbalance en el presupuesto del gobierno central entre 2000 y 2011: “El déficit fiscal, que hasta el 2007 no superó el 0,5% del PIB, sin embargo, el 2009 fue del 5,1%, reduciéndose en 2009 y 2010 a cerca del 2% del PIB [...] en los años de mayor abundancia de fondos es cuando mayores desequilibrios se registran, todo debido a una expansión poco saludable del gasto público” (Pozo, 2012, p. 302).

Se debe añadir que esto también obedeció a la expansión de los subsidios en la economía —muchos de ellos populares—, que en el transcurso del tiempo aumentaron: así, para 2013, se pasó de ocho a dieciocho los subsidios que el Gobierno destina hacia las clases populares, principalmente (*El Comercio*, 2013).³ En 2023, el Ministerio de Finanzas anunció que los subsidios de la proforma del Presupuesto General del Estado (PGE) 2023 corresponden a un valor de USD 4795,91 millones, los mismos que representan el 23,69 % de la proforma (USD 31 502,87 millones), por lo que los subsidios por naturaleza de egresos corresponden al 96,65 % de egresos corrientes y al 3,35 % para gastos de inversión (Ministerio de Finanzas, 2023).

En segundo lugar, resulta esencial en la revisión histórica de Ecuador durante este siglo la situación del *gasto fiscal*, que:

3 Pozo (2012) también señala que en los últimos cinco años, la pobreza cayó del 37 al 29 % de la población, esto es, nueve puntos porcentuales, mientras que en los cuatro años anteriores (no existe información disponible para el año 2002, nota del autor), este indicador descendió del 50 al 38 %, esto es, doce puntos porcentuales. Si bien conforme caen los índices de pobreza, cada punto porcentual de reducción se hace más difícil de alcanzar, esto no se compadece con la abismal diferencia de recursos entre la administración del expresidente Correa y los cinco años previos. Esto se sustenta también en que los subsidios establecidos por el gobierno de Correa oscilaron entre el 5,7 y el 7,3 % del PIB entre 2007 y 2011. Estas subvenciones estatales no han sido eficientes para reducir la pobreza, si es que ese era el principal objetivo de su Gobierno, pues la gran mayoría de subsidios, en especial los derivados del petróleo, favorecen más a los ricos que a los pobres. Son el empleo y las remuneraciones adecuadas la mejor receta para reducir la pobreza de una forma más acelerada.

Hasta el año 2006, el peso del total del gasto fiscal frente al PIB fue entre 23,2 % y 24 %. Sin embargo, en 2007 esta relación pasa al 27,6 %, y a partir de 2008 este coeficiente oscila alrededor del 43 % del PIB. Esto significa que el 43 % de lo que produce la economía ecuatoriana en bienes y servicios en un año se destina a cubrir el gasto público (Poza, 2012, p. 303).

En contraste, para el primer trimestre de 2015, la economía ecuatoriana creció en un 3,0 %, comparada con el mismo período en 2014. *Si analíticamente se revisan las cifras,*

Los componentes del PIB que más aportaron al crecimiento económico entre el primer trimestre de 2015 y el primer trimestre de 2014 fueron el gasto de consumo final de los hogares; las exportaciones; el gasto de consumo final del gobierno general y la inversión (formación bruta de capital fijo). El valor agregado no petrolero creció en 3,7 % entre el primer trimestre de 2015 y el primer trimestre de 2014 y contribuyó con 3,14 puntos porcentuales al crecimiento interanual total de la economía (3,0 %) (Banco Central del Ecuador [BCE], 2015).

Lo anterior resulta de alto impacto si se entiende la dirección de los recursos públicos a la satisfacción de la gran demanda de derechos y obligaciones del Estado frente a la ciudadanía (BCE, 2015). En cambio, para el primer trimestre de 2016, el producto interno bruto (PIB) fue de USD 17 113 millones (a precios constantes), mientras que su tasa de variación fue de -1,9 % respecto al último trimestre de 2015. El gasto de consumo final tuvo una variación trimestral de -5,2 % en relación con el cuarto trimestre de 2015, consistente con la reducción del gasto anunciada por el Gobierno. Por su parte, en la formación bruta de capital fijo, el gasto de consumo final de los hogares y las exportaciones de bienes y servicios presentan variaciones trimestrales de -4 %, -2,5 % y -0,3 %, de forma respectiva.

En cuanto a las importaciones, en el mismo período, se redujeron en 4,9 %, lo que favorece la evolución del PIB. Otro elemento interesante, siguiendo la línea conductora —que no puede dejarse de lado— es la *presión fiscal*⁴ que resulta de la comparación entre recaudación

4 Este concepto contrasta con el de *presión tributaria*. Sánchez (2013, p. 16) señala que: “la mejora de la recaudación tributaria y la consolidación del sistema, como uno de los principales

tributaria frente al ingreso PIB. Esto significa que: “[...] la presión fiscal ha aumentado considerablemente. Esta se ubicó, en el año 2007, en el 13 %. Mientras que en el año 2011 fue el 16 % [...] valor que sigue siendo de los más bajos de la región. Aún están por encima del Ecuador países como Brasil, Costa Rica, Argentina, Chile y Bolivia” (Mantilla y Mejía, 2012, p. 16). El país, en materia de recaudación tributaria, ha pasado en los últimos años de tener una incipiente a una considerable recaudación de tributos que hoy representa un gran porcentaje del PGE.

En 2020, el país se caracterizó por la suspensión temporal de actividades productivas y estratégicas debido a la pandemia de la covid-19 y la paulatina recuperación de los principales socios comerciales del país. Así, el 16 de marzo de 2020, el Gobierno promulgó el Decreto Ejecutivo No. 1017 mediante el cual se declaró el estado de excepción por calamidad pública en el territorio nacional, que fue renovado en varias ocasiones y finalizó el 20 de mayo de 2021. A partir de entonces, se flexibilizaron las medidas de confinamiento y se retomaron las actividades económicas de manera progresiva.

Como consecuencia de la pandemia por covid-19, la economía nacional se vio afectada por la reducción del precio del petróleo crudo (principal producto de exportación del país), lo cual tiene anclaje en la caída de la demanda externa y la contracción económica de la Unión Europea, Estados Unidos y China. El precio del barril del crudo ecuatoriano, que se cotizaba por encima de los USD 40,0, pasó a cotizarse a USD 14,22, en promedio, en abril de 2020, aunque luego se fue incrementando mes a mes hasta llegar a un promedio de USD 36,0 por barril en septiembre de 2020. En todo caso, el precio seguía bajo. Además, el 7 de abril de 2020, el Oleoducto Transecuatoriano (SOTE) y el Oleoducto de Crudos Pesados (OCP) sufrieron roturas y daños en sus tuberías, producto de la erosión del cauce del río Coca.

instrumentos para mejorar la distribución de la riqueza y reducir las inequidades, toman mayor relevancia y han contribuido a lograr el aumento del esfuerzo tributario (presión tributaria), que pasó de 10,3 % en 2006 a 15 % en 2011. (Nota de la autora: La presión tributaria refleja la relación entre los impuestos recaudados por la Administración tributaria y el PIB; mientras que la presión fiscal es la relación entre el total de los impuestos recaudados [incluyendo aranceles] más aportaciones a la seguridad social y el PIB). Una mayor presión tributaria proporciona una mayor y más justa redistribución del ingreso”.

Esto provocó que la producción de petróleo crudo disminuyera en un 12,06 % entre enero y septiembre de 2020, en comparación con el mismo período del año inmediatamente anterior (BCE, 2021).

El BCE presenta la estimación del impacto de la covid-19 en la economía ecuatoriana para el período marzo-diciembre 2020 de la siguiente manera:

En este sentido, y frente a un escenario base en el que no existía covid-19 (año 2019), las pérdidas totales (públicas y privadas) bajo metodología PDNA suman un total de USD 16 381,7 millones durante el período marzo-diciembre de 2020, de las cuales al sector privado le corresponden USD 12 790,51 millones, que representan el 78,1 %. Las pérdidas totales representan el 16,6 % del PIB 2020 en valores corrientes (BCE, 2021, p. 1).

La Proforma Presupuestaria del Presupuesto General del Estado 2023 previó un monto de USD 4795,90 millones para la entrega de bonos, pensiones, subvenciones, incentivos y ayudas sociales (subsidijs), así como un monto de USD 2667,21 millones en subsidios de combustibles. Si se suma el total de subsidios, se obtiene un monto de USD 7463,11 millones, el cual representa el 6,10 % en relación con el PIB estimado para 2023, que se sitúa en USD 122 369,36 millones.

En este orden de ideas, el tercer concepto que se analiza es el *pacto fiscal*, que no puede abordarse sin una política fiscal redistributiva, la cual implica el reforzamiento del rol que cumple la recaudación tributaria en las arcas fiscales de cualquier Estado que se precie de moderno y eficiente. Se debe recordar que las acciones de cada gobierno se miden por el monto de inversión en obras públicas y los beneficios que comportan a toda la población en determinado territorio. Aunque hay posibilidades de obtener recursos propios por autogestión pública o en competencia con el sector privado, casi nunca son suficientes, por lo que recurrir a la recaudación tributaria es una constante en la economía estatal. Por tanto, este tema debe abordarse como un círculo cerrado o cuenta corriente de egresos e ingresos estatales, pues, si bien los recursos resultan ser suficientes para sostener el aparato público, el cuestionamiento siempre es: ¿cómo se gastan los recursos?

Existe un debate muy fuerte e incluso en los teóricos del desarrollo referente a la relación de precedencia entre el desarrollo humano y el crecimiento económico. Para unos, parece lógico que al crecimiento económico anteceda el desarrollo del talento humano, mientras que otros sostienen que, al contrario, primero debe desarrollarse la capacidad de los individuos para que, como resultado, se consiga el desarrollo económico (Andrade, 2006, p. 97)

Para concluir estas nociones conceptuales, se procede a una discusión dando importancia al desarrollo de la economía y del talento humano, sin prelación individuales, y reforzando el fundamento de la recaudación tributaria, de la mano de un equitativo gasto social. Sin duda, la modernidad o eficiencia de un Estado se mide por la capacidad de recuperar los recursos privados vía tributos para dirigirlos al sector público, pero también por el gasto racional de un Estado. McGee (2004) sostiene que la primera inquietud a plantearse no es cómo se puede aumentar el dinero que se necesita para mantener las ruedas del gobierno en funcionamiento, sino sobre qué debería hacer el Gobierno.⁵

¿Cuál es la relación de abordar este tema? Es necesario recalcar, respecto a la situación económica de Ecuador, los cambios que atraviesa la economía del ingreso y gasto, que si bien la presión fiscal como la recaudación han ido *in crescendo* en estos últimos veinticinco años, también hay una redistribución del gasto que se expresa, por un lado, en el mejoramiento de los servicios públicos. Verbigracia, la situación de infraestructura de carreteras, educación, salud y cobertura de la seguridad social ha ido mejorando en el transcurso de los años. Aunque el camino sea correcto, no es suficiente, pues la economía del país se desenvuelve en una transformación derivada de la modernidad y eficiencia de la recaudación tributaria, sin dejar de lado el precio del petróleo, que antes de 2016 permitió financiar las arcas fiscales.

5 McGee (2004, p. 9) señala que: “The bottom line is that first question to ask is not ‘How can we raise the money we need to keep the wheels of government running?’ The initial question should be ‘What should government do?’ It is only then that we need to ask where the money is coming from to support the government functions that we think we need. The remainder of this book addresses this second question from a variety of perspectives [...]”.

La idea de que el gasto de un Estado sea absolutamente eficiente y racional por parte de un gobierno para el mejoramiento de la economía forma parte de un largo debate histórico. La ciudadanía requiere que los recursos se destinen definitivamente a obras públicas y no a gastos meramente administrativos, o que se pierdan por la corrupción. En esta línea, hay autores que resaltan la ética y el equilibrio en la balanza de ingresos y gastos como valores inherentes de una sociedad.

Williams resalta la importancia de mantener este equilibrio de la siguiente manera:

But you might say, if government didn't do all that. It's doing we wouldn't have a just society. What's just has been debated for centuries but let me offer my definition of social justice: I keep what I earn, and you keep what you earn. Do you disagree? Well then tell me how much of what I earn belongs to you- and why? (1997, p. 2).

Con este comentario, Williams concluye que una economía equilibrada es posible cuando su sociedad es justa; solo así se podría pasar del subdesarrollo de una economía primigenia a una economía de mercado competitiva y moderna. En este acápite, aún es necesario proseguir con el afán de puntualizar que, aunque la economía se ha beneficiado en esta última década con mayores rentas para el Estado y un aumento en el gasto social, la eliminación de la pobreza, el desempleo y las malas prácticas medioambientales aún son metas no cumplidas para la economía ecuatoriana.

2. Régimen tributario y cohesión social

En la literatura jurídica o financiera con pretensiones de sustantividad científica, se halla la necesidad de encontrar fundamentos jurídicos propios del poder financiero para formar un auténtico sistema teórico de derecho (Pérez y González, 1986). En dichos análisis se plantean el derecho económico y financiero. Sin embargo, en 1898, con el surgimiento de un primer ensayo sobre el impuesto, a cargo de Ranalleti, titulado *Natura Giuridica del Imposta*, se examinó la relación de derecho público entre el Estado y el contribuyente. Con ello se traza la particularidad misma del régimen tributario dentro del sistema financiero.

De forma paralela, la acción del Estado se fue extendiendo a sectores cada vez más amplios, por lo que la importancia de los recursos públicos y la naturaleza pública de las normas reguladoras de tales ingresos se hicieron incuestionables (Pérez y González, 1986). El ingreso de recursos públicos generados por la imposición nacional revierte en la necesidad de un estudio más científico, “[...] lo que edifica una ciencia jurídico-tributaria basada en criterios sistemáticos, [...] pone al descubierto un principio general de racionalidad normativa en materia tributaria, distinto de los principios inspiradores del sistema jurídico privado” (*Ibid.*, pp. 15-16). El régimen tributario no solo contempla el análisis científico del tributo y la aplicación de normas que atañen a su naturaleza, sino que también explora los temas financieros de la economía estatal en cuanto a gasto público y su naturaleza.

Pero la expresión *sistema tributario* parece exigir, y así lo ha entendido la doctrina de forma unánime, algo más que la simple yuxtaposición de tributos (Ferreiro, 1996). El régimen económico-tributario de Ecuador debe mantener el equilibrio en la balanza, sosteniendo, por un lado, la recaudación tributaria y, por el otro, el eficiente gasto social que conduzca a una cuenta corriente nacional adecuada. El gasto social lleva a reflexionar sobre el porqué de la recaudación, hacia dónde se dirigen los gastos que emprende el Estado, cuáles son los servicios públicos que se financian y si se cumple con ello el cometido final del Estado. Hashimzade *et al.* también cuestionan algunos temas:

¿El bienestar de los evasores de impuestos se incluye en una evaluación del bienestar social? ¿Qué pasa con la inclusión implícita de que la evasión de impuestos no debe ser castigada? ¿Son los mismos argumentos aplicables a los delitos violentos? Este es un tema que no ha sido resuelto por la economía del crimen (2006, p. 407).

Es necesario abordar el tema de la evasión y sus consecuencias desde la concepción de bienestar que propone el Estado y sus miembros. Incluso porque “[...] en el modelo estándar de la evasión de impuestos, todos los miembros de la población son evasores potenciales (evaluar si la probabilidad de detección y multa por evasión es lo suficientemente baja)” (*Ibid.*, p. 407). La palabra “bienestar” es un término clave en la fundamentación del delito tributario penal, pues el fin mismo de la tributación es el bien común: “el buen vivir” para el Estado constitucional de derechos o “el bienestar” para el estado de

bienestar —según la estructura social y económica de cada Estado— es un elemento común en las legislaciones que castigan con la sanción penal el cometimiento de violaciones a las normas tributarias.

El análisis que deriva de la falta de cumplimiento del estado de bienestar a las demandas de la ciudadanía confronta el tema de la doctrina del delito económico con la insatisfacción respecto a la recaudación de los recursos o la implementación de la inversión social. Así Hashimzade *et al.* (2006, p. 407) sostienen que:

Se puede argumentar que la evasión es un delito económico sin víctimas físicas para que pueda recibir un trato diferente de la delincuencia violenta. Pero el mismo argumento puede aplicarse a muchos delitos de robo (por ejemplo, el robo de un almacén grande o de un banco). Una perspectiva alternativa es proporcionada por considerar los derechos de voto de los presos. Esto difiere entre los países. Los prisioneros de Estados Unidos no pueden votar y en algunos estados pierden de manera permanente su derecho al voto. Presos en el Reino Unido no pueden votar, pero automáticamente recuperan los derechos de voto en caso de liberación. Una sentencia reciente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha solicitado que el Reino Unido reconsidere esta política. Australia permite a todos los presos a votar. En Alemania, el voto puede ser eliminado como un elemento de castigo adicional al encarcelamiento. Estos ejemplos ilustran la diversidad permanente de puntos de vista sobre esta cuestión.⁶

6 Hashimzade *et al.* (2016, p. 407), pregunta y responde: P: “Should the welfare of tax evaders be included in an assessment of social welfare? What if the inclusion implied that tax evasion should not be punished? Would you provide the same arguments for violent crimes? [...] R: This is an issue that has not been fully resolved by the economics of crime. Some points are worth noting. In the standard model of tax evasion all of the population are potential evaders (and will evade if the detection probability and fine for evasion are sufficiently low). It is not clear. How any argument can be constructed that avoids excluding all the population from the welfare function? It may be argued that evasion is an economic crime with no physical victim so that it can be treated differently from violent crime. But same argument can apply to many crimes involving theft (e.g., stealing from a large store or from a bank). An alternative perspective is provided by considering the voting rights of prisoners. This differs among countries. In the United States, prisoners cannot vote and, in some states, permanently lose their voting rights. Prisoners in the United Kingdom cannot vote but automatically regain voting rights upon release. A recent ruling of the European Court of Human Rights has requested that the United Kingdom reconsider this policy. Australia permits all prisoners to vote. In Germany the vote can be removed as an element of punishment additional to imprisonment. These examples illustrate the continuing diversity of views on this issue”.

La aplicación de la sanción no es unánime en las legislaciones del mundo; por ello, es crucial analizar los pros y los contras de justificar la sanción penal en los delitos económicos, de manera específica los tributarios, para explorar soluciones efectivas en Ecuador. Aunque a primera vista parezca evidente su vigencia y necesidad, es beneficioso entender este mecanismo para evitar replicar acríticamente las normas sin considerar las consecuencias locales, las costumbres del pueblo y, sobre todo, en respeto a la Constitución de la República de Ecuador de 2008. Esta cuestión presenta múltiples dimensiones, pues el uso ineficiente de recursos y oportunidades de bienestar incita a los ciudadanos a maximizar sus ganancias mediante la evasión fiscal, situación que, aunque no justificable en esta lógica, no puede ignorarse.

La eficiencia económica requiere que los consumidores aprovechen todas las oportunidades para aumentar su bienestar. ¿Este argumento legitima la evasión de impuestos? El argumento de que persigue la maximización del bienestar individual y alcanza la eficiencia económica solo se aplica en una economía competitiva. Por ejemplo, si un monopolista persigue el máximo beneficio, un resultado ineficiente es alcanzado. La eficiencia requiere que el monopolista sacrifique su beneficio personal y busque el precio de coste marginal en su lugar. Lo que impulsa a este argumento es que, en presencia de una distorsión económica (monopolio), la maximización del individuo no puede ser el camino a la eficiencia. El mismo argumento se aplica a la evasión fiscal. La existencia de un conjunto de impuestos es una distorsión. Si los individuos persiguen la maximización de utilidad y, en consecuencia, se inclinan a evadir impuestos, no hay ninguna expectativa de que esta ayuda a la eficiencia económica. En cambio, puede empeorar las cosas si el Gobierno debe aumentar los impuestos adicionales para cubrir los ingresos o las posibilidades ocupacionales están distorsionadas (Hashimzade *et al.*, 2006, p. 407).⁷

7 Hashimzade (2006, p. 407), pregunta y responde: “P: Economic efficiency requires that consumers exploit all opportunities to increase their welfare. Does this argument legitimize tax evasion? [...] R: The argument that pursuing the maximization of individual welfare achieves economic efficiency only applies in a competitive economy. For instance, if a monopolist pursues maximum profit, an inefficient outcome is attained. Efficiency requires the monopolist to sacrifice personal gain and pursue marginal cost pricing instead. What drives this argument is that in the presence of an economic distortion (monopoly) individual maximization may not be the route to efficiency. The same argument applies to tax evasion. The existence of a set of taxes is a distortion. If individuals pursue utility maximization and are consequently lent to evade tax, there is no expectation that this aids economic efficiency.

Existe una distorsión en la economía con la imposición tributaria, pues el que invierte, sorteando por el boleto ganador, jamás irá a pérdida. Se trataría de pagar menos impuestos o tributos para lograr la mayor rentabilidad posible. Pero, ¿es válida esta premisa? Vale la pena examinar este teorema económico, sostenido por muchos autores en el *estado de bienestar*, donde parece una verdad indiscutible. Sin embargo, no es una premisa válida, al menos en el *Estado constitucional de derechos*. El teorema no se aplica en su totalidad; hay otros principios que cumplir y otras aristas a tomar en cuenta que fueron dejadas de lado. Incluso en la doctrina social, las verdades absolutas han ido incorporando una dosis de ética social frente a la connotada *ética individualista* del siglo xx.

En este punto es necesario plantear varias precisiones sobre el *equilibrio fiscal*, una institución que es y debe ser uno de los objetivos centrales del Estado. Hensel (2000) señala que todo equilibrio de las finanzas debe tomar en cuenta la evolución de la necesidad financiera derivada del cumplimiento de tareas asignadas o asumidas por los participantes en las finanzas públicas. Se trata de explicar en materia de finanzas públicas que debe existir no solo la corresponsabilidad social en el pago de los tributos, sino además el manejo eficiente de los recursos públicos para provocar un equilibrio en las finanzas del Estado. De allí incluso la estrecha relación entre dos ramas de la ciencia publicista (finanzas y derecho tributario), cuya fórmula comparten y hace que interaccionen: “El Derecho Tributario, sin la fecundación de la ciencia de las finanzas, se reduce a un simple trabajo técnico; la ciencia de las finanzas, sin el control del derecho positivo, no va más allá de la especulación abstracta” (*Ibid.*, p. 106).

Otro elemento es la *cohesión social*, que tiene una vinculación directa con la tributación. En las sociedades con un alto nivel de cohesión, la ciudadanía presupone que el Estado es un vehículo de inclusión y proveedor de servicios públicos. Por otro lado, en sociedades con un bajo nivel de cohesión, estas mismas personas ven al Estado como

Instead, it may made matters worse if the government has to raise taxes further to cover lost revenues or occupational choices are distorted”.

un instrumento de dominación de élites (Carrasco, 2012).⁸ Esto nos lleva a reconocer la relación del Estado con el sujeto pasivo desde el derecho público. “El Estado en el derecho tributario se sitúa frente al obligado de manera distinta a la de acreedor y deudor en el derecho privado” (Hensel, 2000, p. 93). En este último, todas las relaciones entre particulares son efectivamente relaciones entre particulares, sujetas al derecho civil o mercantil, mientras que en el derecho público, interactúa tomando en cuenta las particularidades del sujeto Estado.

Sin embargo, en los últimos años, esta diferenciación se ha re-dimensionado. Troya (2014, p. 189), en materia de gasto público, concluye que “el derecho del gasto público incluye normas de derecho público y de índole contractual, que en parte se nutren del derecho público y en parte sobresaliente del derecho privado, el cual ha sufrido en gran medida un proceso de publicización”. Si se aborda la doctrina social, se observa que esta ha variado en relación con la responsabilidad de la sociedad frente al Estado. Esto no quiere decir que antes se desconociera, pero sí era un tema que no se abordaba frontalmente hasta el Concilio Vaticano II (1962-1965). El obispo emérito de la ciudad de Ibarra, Terán Dutari (entrevista personal del 30 de junio de 2011) señala que:

El Concilio Vaticano II, ese es el punto de cambio de las concepciones. Antes no se hablaba de la economía, ni la concepción de la ética se dirigía a todos los problemas de la macroeconómica, en el que podríamos ubicar los impuestos. No digamos ética individualista, pero, sí diremos individual, no aparecían estos deberes respecto de la sociedad, del Estado, sobre todo con la importancia que ha dado el Concilio.

8 Carrasco (2012 p. 9), añade que: “[...] el sistema tributario se caracteriza por tener su efecto en la igualdad económica, convirtiéndose en un elemento clave para determinar la trayectoria de una sociedad entre niveles de fragmentación, en un extremo y, de cohesión, en otro. En Ecuador, un país dolarizado y con una historia de poca gobernabilidad, se torna imprescindible replantear la importancia de la política fiscal y en particular de su principal instrumento: el presupuesto, como elementos clave para la consolidación de la democracia y la capacidad de procesar los conflictos y presiones, no solo en el ámbito político sino también en el económico y social”.

Verbigracia, la doctrina social de la Iglesia católica de 2005 mencionaba la obligación de retribuir al Estado con los tributos.⁹ Pero fue durante el Concilio Vaticano II que se definió el tema de la responsabilidad económica de cada persona, partiendo de la ética social y no desde la ética individualista que marcaba el paso del siglo XX. Ahora bien, la cohesión social juega un rol intrínseco y relevante en las nuevas relaciones sociales, especialmente en el derecho tributario. Al respecto de la ética y la moral pública la misma doctrina social, señala que:

Hay que superar la ética individualista [entonces, aunque no se dice directamente, pero se puede suponer que esas teorías como las meramente penales responden a una visión individualista de la ética que hay que superarlo, porque algo se dice]. Hay que considerar que el respeto a las leyes sociales, y su observancia es uno de los elementos. No solo esto, en varios países, son muchos los que menosprecian las leyes y las normas sociales. *No pocos con diversos subterfugios y fraudes no tienen reparo en soslayar los impuestos justos u otros deberes para con la sociedad [énfasis añadido].* Algunos festinan las normas de la sociedad, no pagar tributos, que ponen en riesgo a los otros hombres. La aceptación de las relaciones sociales y su observancia debe ser considerada como uno de los principales deberes del hombre contemporáneo (Documento del Vaticano II, Constitución, Decretos y Declaraciones, 1965).

Es necesario en este análisis entender el concepto de *evasión*. Ugalde y García (2007, p. 95) lo entienden como “el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”. Esta

9 En el Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia (2005, p. 33) se indica: “Impuestos, finanzas públicas y bien común: impuestos y seguridad social. Los ingresos fiscales y el gasto público asumen una importancia económica crucial para la comunidad civil, política y económica, el fin debe ser lograr una finanza pública, capaz de ser instrumento de desarrollo y solidaridad, una hacienda justa, eficiente y eficaz produce efectos virtuosos en la economía porque logra favorecer el crecimiento de la ocupación, sostener las actividades empresariales, las iniciativas sin fines de lucro, contribuye a acrecentar la credibilidad en el Estado como garante de los recursos de previsión y de protección social destinados a proteger de manera particular a los más débiles. *La finanza pública se orienta al bien común, cuando se atiende a algunos principios fundamentales: el pago de impuestos como especificación del deber de solidaridad*” (Concilio Vaticano II, 1976). (Énfasis añadido).

definición implica la actuación con dolo de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, lo que atañe al ámbito penal. Por su parte, Villegas (2003, p. 538) define la *evasión tributaria* como “la eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales”. Además de la actuación fraudulenta, Villegas (2003) logra ampliar el concepto a las omisiones o incumplimientos de las obligaciones tributarias.

Respecto a la *elusión y planificación tributaria*, Checa (1998) centra la discusión no en la legalidad, sino en la legitimidad, pues si bien la elusión comporta la actuación dentro del marco de legalidad, cuestiona, en cambio, el campo de la justicia o legitimidad del pago de los impuestos. Dentro del marco legal, se busca el pago mínimo de cualquier impuesto, mientras que la planificación o economía sugiere la búsqueda de mecanismos técnicos y muy especializados para tributar de la manera más favorable al sujeto pasivo. Ambas formas, dentro del marco de la legalidad, buscan el pago mínimo del impuesto, lo cual, desde el punto de vista de la legitimidad, puede resultar cuestionable. En todo caso, Checa (1998) se centra en el análisis de la evasión, de manera puntual, en el delito tributario.

Sin duda, la evasión fiscal es un comportamiento de fraude recaudatorio en el que se obtiene dinero de manera ilegítima mediante un engaño. Santolaya (2010) propone que en este fraude hay tres condicionamientos específicos que concurren: resultado, tiempo y modo. Para el autor, la conducta cuestionada del contribuyente consigue poner a buen recaudo los bienes que podrían haber sido aplicados a la cancelación de la deuda a favor del fisco. Dicha conducta acaece, incluso, pese a que no exista deuda todavía, pero que resulta objetivamente previsible ya que el resultado es perjudicial a la Hacienda Pública. El fin no puede ser conseguido exclusivamente mediante el cauce jurídico utilizado.

La defraudación se ejerce al realizar el hecho imponible, evitando sus consecuencias. En cambio, el fraude se produce desplegando una conducta formalmente diferente del hecho imponible, aunque con

resultados similares (*Ibid.*).¹⁰ Resta decir que la implicación abusiva, que debe caracterizar al fraude fiscal dirigido a menoscabar los ingresos de la Hacienda Pública, constituye un delito económico que, según Righi (2000), es un acto lesivo a los intereses del Estado por la integridad y conservación del sistema económico.¹¹ En resumen, el cumplimiento tributario y sus fines serán siempre una de las razones intrínsecas del delito tributario, así como de los fundamentos de la sanción tributaria penal que busca asegurar el pago de los tributos. Este esfuerzo convierte al estado de bienestar en un Estado garantista de derechos y proveedor de servicios públicos, subsidiando economías de mayor pobreza o en desarrollo.

3. Tributo y fundamentación jurídica para su aplicación en Ecuador

El tributo es definido como la “[...] prestación pecuniaria que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir sus fines” (Schindel, 2003, p. 565). Esta prestación es patrimonial, exigible en dinero, aunque puede serlo en especie, y tiene por objetivo la financiación de los servicios públicos del Estado. En Ecuador, el sistema tributario surgió en 1830 con la primera constitución y con los inicios de un Estado republicano y soberano que debía

10 Santolaya (2012) menciona, sobre el fraude fiscal, que el requisito del resultado sitúa los comportamientos de fraude recaudatorio en la órbita de los negocios basados en la *fiducia cum amico* (confianza con un amigo). En cuanto al requisito del tiempo, según la definición brindada, determina que las conductas de fraude recaudatorio tengan lugar con miras a la fase recaudatoria, pero no necesariamente en dicha fase. La idea central en este sentido es la del riesgo fiscal. La conducta, para que resulte abusiva y por tanto perseguible, debe haber tenido lugar cuando el riesgo fiscal sobre quien la protagoniza haya nacido ya.

11 Esta definición de Righi (2000), acerca de los delitos económicos, reconoce incidencia en la determinación del bien jurídico, quedando configurado en función de: 1) un criterio objetivo, cuando por sus proporciones y consecuencias el hecho afectaba la productividad del sistema económico protegido por el Estado; 2) otro subjetivo, cuando el autor con su comportamiento ponía de manifiesto una actitud de desprecio por ese sistema, sea en su totalidad o en determinados sectores del mismo, especialmente si se trataba de actos realizados por oficio, o motivados por vil egoísmo, o de reincidencia pertinaz en la misma índole de infracciones. Todos los restantes hechos lesivos fueron apreciados como infracciones al orden, es decir, “faltas administrativas”.

sostenerse y establecerse. Sin embargo, su desarrollo fue precario, sin institucionalidad ni cultura en su recaudación, cobro ni gasto (*Ibid.*)

En el siglo xx, el régimen tributario en Ecuador toma alcance. Desde 1998 se introducen reformas al régimen tributario, así como al régimen aduanero. ¿Por qué surge esta necesidad? Es la necesidad de un Estado más social y participativo, un Estado que asuma un control más directo y solidario en la economía para el reparto de las riquezas. Pero, la finalidad no solo consiste en la recaudación; hay también “valoraciones que son de neto corte metajurídico” (*Ibid.*, p. 568). Esto suele llamarse también los fines extrafiscales de la tributación, que son aquellos objetivos del Estado que se centran más en el desarrollo, la economía y el incentivo de la producción. Es decir, el sistema tributario no solo busca garantizar una recaudación suficiente para que se agoten todas las necesidades públicas con recursos económicos, sino también que cumpla fines más de largo plazo que garanticen el crecimiento del Estado mismo, contemplando mejoras en el sistema económico del país.

El tributo viene a ser, así, la obligación que tiene por fin el pago del tributo o la relación jurídica especial entre el acreedor y deudor tributarios (García, 2003), cuyo objeto-fin es la riqueza que el legislador quiere gravar, pero el objeto del tributo propiamente dicho es la materia gravable o la riqueza, ya sea material o inmaterial, gravada (*Ibid.*). Entonces, el tributo se ha convertido en un rubro importante del financiamiento estatal que, junto con los recursos tradicionales o la industria petrolera (en el caso de Ecuador), son el sostén de las finanzas públicas y la generación de los servicios que deben prestarse a la ciudadanía para su vivencia digna y economía estable, que brinde seguridad y vigencia plena al Estado.

Si bien la potestad tributaria es connatural al Estado, esencial para su subsistencia, no se puede dejar de lado que en los tiempos actuales “el poder tributario ha dejado de ser un conjunto de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de facultades regladas, condicionadas por los textos constitucionales” (Martín 2001, p. 141). La CRE ha previsto su formación, reforma y extinción, tanto para impuestos como para tasas y contribuciones,

mientras que la legislación interna regula cada uno de los tributos. Por la incidencia del tributo en el sistema económico, se ha venido hablando del sistema o régimen tributario.

Schmolders (1961, p. 7), sobre el concepto de sistema tributario, señala que este implica “cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición”. Esto es porque el sistema normativo tributario no puede ser visto sino en conjunto con las normas que derivan de la situación económica o financiera de un Estado, llámese políticas públicas, políticas fiscales o económicas, principios o garantías constitucionales tributarias, de bloque constitucional, leyes, reglamentos o demás normas tributarias secundarias. Incluso, de las decisiones o fallos judiciales que por triple reiteración convierten en obligatorio un precedente jurisprudencial.

Este conjunto de normas, planes, políticas y decisiones conforman lo que en el siglo XXI se entiende como *sistema normativo tributario*. Dicho sistema contiene esferas en las cuales se desenvuelve, esto es porque las relaciones Estado-sujeto pasivo de ámbito de derecho público se proyectan por antonomasia en el derecho económico y financiero, lo que le brinda su especialidad en esta ciencia del derecho. De allí que sus fuentes se encuentran en: la constitución económica y bloque constitucional, convenios internacionales, leyes orgánicas y ordinarias, reglamentos, ordenanzas de creación y ordenanzas de aplicación, resoluciones de carácter general y normas secundarias (circulares) y precedentes obligatorios.

Capítulo II

Sistema normativo tributario

EL SISTEMA NORMATIVO debe entenderse como un conjunto de normas armónicamente establecidas que buscan regular con *sindéresis* las relaciones jurídicas que surgen entre personas, sean estas públicas o privadas. Tratándose de un sistema normativo tributario, este conjunto de normas debe regular las relaciones jurídicas tributarias entre los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias y el sujeto estatal como parte activa de la obligación tributaria, de manera uniforme, garantizando los derechos de las personas. En este contexto, es necesario evocar la vigencia de su aplicación en el derecho, pues elimina de manera especial la posibilidad de mirar contradicciones y vacíos en las normas que crean inseguridad jurídica y violentan la tutela judicial efectiva de los derechos.

Lo anterior nos permite abordar desde la dogmática jurídica y de la teoría general de la tributación específicamente, la relación simbiótica que existe entre lo que se ha de entender como las fuentes generadoras del derecho tributario, pero también el alcance que se da al análisis de la interpretación y de la lingüística al momento de la aplicación de las normas. Y es que “[...] la coherencia lógica es una condición esencial del ordenamiento jurídico, puesto que la posible existencia de antinomias jurídicas es un problema más bien aparente” (Ruiz, 2002, p. 17). Es, pues, una condición *sine qua non* que el derecho tenga la lógica necesaria derivada de sus fuentes normativas, coherencia en su aplicación y cumplimiento del fin último que persigue: seguridad jurídica efectiva. Para el efecto, es un requerimiento la aplicación efectiva de los principios rectores del sistema tributario, muchos de ellos elevados a categoría constitucional, verbigracia en la CRE.

Los principios tributarios se rigen por la legalidad, generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, principios

que se encuentran en igualdad de condiciones en la jerarquía normativa. Conforme a la CRE (2008, artículo 300), los impuestos pueden ser directos (gravados sobre el patrimonio, la renta y el consumo) y progresivos. Bajo este marco, la política tributaria de Ecuador debe promover la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas sociales, ecológicas y económicas responsables.¹²

Las dudas y dificultades en la aplicación directa que hacen juezas o jueces del derecho tributario no restan atribulación alguna a las dificultades, muchas veces profundas, que surgen al expedir las sentencias en los casos concretos, por la existencia de anomias y antinomias al aplicar las normas de igual jerarquía o al menos de la misma especialidad.

Incluso, en ciertas ocasiones, las resoluciones judiciales provocan contradicciones y fricciones cuando se hace efectivo el derecho y la obtención de la consecuente verdad procesal que busca la aplicación de la justicia. Todo ello es necesario para poder referirse a los sistemas normativos tributarios, en los que la teoría jurídica contemporánea ha hecho hincapié en el intento de construir desde el derecho las características de unidad, plenitud y coherencia.

1. Sistema normativo

No se pretende desentrañar temas que han sido tan finamente abordados en la teoría general del derecho como por Kelsen (1965), pero sí revisar de manera general la doctrina jurídica tributaria referida a la teoría general del derecho, partiendo, en primer lugar, del estudio de las fuentes del derecho y, en segundo lugar, de la revisión de la teoría de la norma jurídica. Kelsen (1965) manifestaba que la teoría pura del derecho es una teoría del derecho positivo, del derecho positivo

12 La Constitución Política de Panamá (1972, artículo 264), por ejemplo, prevé de manera general que la ley procure, hasta donde sea posible y dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en relación directa a su *capacidad económica*, bajo el principio de capacidad contributiva. Adicionalmente a los principios fundamentales del derecho tributario, converge en aquellos principios que rigen la interpretación para hacer aplicables las normas tributarias, aquellas que tienen que ver con la jerarquía, la temporalidad, especialidad, competencia o reserva.

general y no de un derecho particular.¹³ En el modelo kelseniano se parte de la unidad y coherencia del sistema jurídico, como requisitos, pues la coherencia significa básicamente dos cosas: la primera, que no debe haber normas contradictorias y, en caso de verificarse, deben ser resueltas con la aplicación de normas; la segunda, que no puede existir al mismo tiempo dos ordenamientos jurídicos que tengan la misma esfera de validez porque de allí deriva cualquier tipo de contradicción entre las normas del uno y del otro (Bobbio, 1980).

La conformación de un sistema normativo implica consistencias o conflictos subsanables por el mismo sistema, superados por reglas implícitas o por la depuración normativa de normas derogadas o in-subsistentes. Sin embargo, el modelo de coherencia jurídica de Kelsen (1965), pese a su rigurosidad epistemológica y de una pretendida pureza metodológica, no está exento de contradicciones internas para algunos juristas. Para Kelsen, un sistema jurídico se compone exclusivamente de un conjunto de normas cuyo fundamento último es una norma que garantiza la unidad y validez del sistema (Ruiz, 2002).

En todo caso, la teoría pura del derecho fue contrapunteada por otros autores para quienes las lagunas y conflictos, pese a ser parte del sistema normativo, sí generan inconsistencias en el sistema jurídico ante problemas irresolutos que se crean. Así, Alchourrón y Bulygin (citados por Corti, 2016) entienden por sistema normativo a un conjunto de enunciados que contiene secuelas normativas, pero cuyos casos tienen soluciones. Estos autores parten de las nociones de sistema deductivo y axiomático, esto es, de un conjunto finito de expresiones lingüísticas interpretadas que contienen todas sus consecuencias lógicas, pero que son de carácter normativo. Por tanto, sustituyen el concepto lógico y formal de verdad/falsedad por el de

13 Kelsen (1965), además, señala que esta es una teoría que se limita a conocer única y exclusivamente su objeto, procura determinar qué es y cómo se forma el derecho, sin preguntarse cómo debería ser o cómo debería formarse. Es una ciencia del derecho y no una política jurídica. Al calificarse como teoría “pura”, indica que entiende constituir una ciencia que tenga por único objeto al derecho e ignore lo que no responda estrictamente a su definición. El principio fundamental de su método es, pues, eliminar de la ciencia del derecho todos los elementos que le son extraños. Parece que no podría ser de otra manera. Sin embargo, basta echar una ojeada sobre el desarrollo de la ciencia jurídica tradicional en el curso de los siglos XIX y XX para comprobar hasta qué punto se ha ignorado tal principio metódico.

consecuencia lógica. Aunque las normas no posean valores de verdad, sí permiten determinar inferencias deductivas con base en las normas y las consecuencias que derivan de ellas (Ruiz, 2002).

De esta manera se crean universos de casos que permiten actuar con uniformidad y coherencia en el sistema jurídico que derivan, no solo en el campo normativo, sino también en la aplicación que hacen los operadores de justicia al momento de resolver los casos concretos. Por ende, se puede concluir, como lo hicieron Alchourrón y Bulygin, explícita o implícitamente, que la herramienta fundamental en la ejecución del sistema normativo que busca la validez y eficacia de las normas jurídicas dependerá del conjunto de normas que en una determinada materia se expidan mediante el Poder Legislativo y de la adecuación y aplicación de ellas por parte del Poder Judicial. Notable tarea entonces, depara a los magistrados que convierten a las normas jurídicas en normas válidas y eficaces para el ejercicio de los derechos y acciones de los ciudadanos.

Cabe referirse en este análisis a las fuentes normativas y criterios de interpretación para corroborar el estudio de los sistemas normativos. Converger en sus fuentes es mirar también la pirámide kelseniana de las normas que inician con la CRE, los convenios internacionales, leyes orgánicas o códigos, leyes ordinarias, reglamentos, ordenanzas, resoluciones de carácter general, jurisprudencia obligatoria y doctrina. Por otro lado, plantear el problema de la interpretación lleva a pensar en esa herramienta auxiliar de la justicia ante vacíos o contradicciones de la ley. Las lagunas lógicas atribuyen un rol especial a la interpretación en la tarea de llenar las lagunas de derecho. Con esto se hace referencia a la imposibilidad de aplicar el derecho vigente en un caso concreto porque ninguna norma indica la conducta debida (Kelsen, 1965).¹⁴

14 Kelsen (1965) además señala que, según esta posición, de ocurrir un litigio tal, el órgano encargado de resolverlo sería incapaz de hacerlo si debería limitarse a aplicar el derecho vigente y, para llenar esa laguna, se vería constreñido a recurrir a la interpretación. Sin embargo, dice Kelsen, esas lagunas no existen. Hay litigio cuando una de las partes pretende tener un derecho que la otra cuestiona, o, más exactamente, cuando la otra parte cuestiona tener la obligación correspondiente a este derecho. El órgano encargado de resolver el litigio debe determinar si el derecho vigente impone o no dicha obligación a la parte que la cuestiona.

El sistema normativo converge en temas como las fuentes del derecho y la teoría de la interpretación en materia de derecho tributario. En una primera aproximación, el conjunto de tributos en vigor según el ordenamiento de un determinado país constituye el sistema tributario de ese país (Ferreiro, 1996). Se entiende *ut supra* que el sistema normativo tributario se refiere a aquel conjunto de normas jurídicas que entablan de manera sistémica y coordinada la relación semántica y normativa entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ahora bien, este sistema se compone de fuentes normativas y criterios de interpretación que, aplicados en materia tributaria, se reseñarán a continuación.

2. Fuentes del derecho tributario

Schomolders (1961) señalaba que el concepto de sistema tributario implica “cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición” (citado por Ferreiro, 1996, p. 14). Este sistema solo puede ser visto en conjunto con las normas, principios, políticas y reglamentos financieros y económicos que emanan de la Constitución. Incluso, las decisiones o fallos judiciales por triple reiteración convierten en obligatorio un precedente jurisprudencial. Este conjunto de normas, planes, políticas y decisiones conforman lo que habrá de entenderse como el sistema normativo tributario. Se parte de la idea de que estas normas se dan dentro de las relaciones Estado-sujeto pasivo de ámbito de derecho público, caracterizado por antonomasia en el derecho económico y financiero que le da su especialidad tan característica a esta ciencia del derecho.

Esta enumeración no es taxativa, puede ser ampliada conforme a la fuente normativa de cada país, sin embargo, en esta investigación se busca reseñarla desde la perspectiva ecuatoriana y tomando elementos de la normativa de ciertos países iberoamericanos. Las fuentes son: la Constitución económica y bloque constitucional, convenios internacionales, leyes orgánicas y ordinarias, ordenanzas de creación, reglamentos de leyes, ordenanzas de aplicación, resoluciones generales y normas secundarias (circulares), precedentes obligatorios, consulta tributaria y la doctrina. A continuación, se revisarán estas fuentes.

2.1. Constitución económica y bloque constitucional

En la Constitución financiera (*Finanzverfassung*, acuñada en alemán) o Constitución económica, como se prevé en las cartas fundamentales latinoamericanas, la previsión del desarrollo del sistema económico en el que consta el sistema tributario juega un rol primordial. De la Constitución deriva, incluso, temas como el plan anual de economía, las políticas públicas, los principios y garantías fundamentales como premisas, hasta llegar a las normas de carácter normativo que se desarrollan en las normas positivas y escritas del sistema jurídico. Aparentemente es complejo este entramado de ramas y disposiciones legales que sobre el sistema tributario se han realizado, pero su naturaleza especial y técnica es lo que caracteriza a estos elementos.

En Ecuador, las normas que contemplan la Constitución económica se desarrollan en todo su articulado. En el título II, “Derechos”, se establece que el ejercicio de estos se regirá por varios principios, entre ellos, que se desarrollarán de manera progresiva mediante la jurisprudencia, normas y políticas públicas. Para esto, el Estado debe garantizar las condiciones necesarias para su reconocimiento y ejercicio, siendo inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de estos derechos (CRE, 2008, artículo 11). En todo caso, corresponde describir más adelante los principios y derechos económicos que constitucionalmente se prevén, en parangón con las políticas públicas y planes anuales de desarrollo en Ecuador.

El artículo 85 de la CRE prevé, en primer lugar, que la formulación, ejecución, control y evaluación de las políticas públicas y servicios públicos buscan garantizar los derechos de las personas, precautelando la participación de comunidades, pueblos y nacionalidades. Esto se regula de la siguiente manera:

1. Las políticas públicas se orientan a hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos, a partir del principio de solidaridad.
2. Si bien existe la prevalencia del interés general sobre el interés particular, cuando los efectos de la ejecución de las políticas públicas o prestación de bienes o servicios públicos vulneren o amenacen con vulnerar derechos constitucionales, la política o prestación debe

reformularse o se adoptará medidas alternativas que concilien los derechos en conflicto.

3. El Estado garantiza la distribución equitativa y solidaria del presupuesto para la ejecución de las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos (CRE, 2008, artículo 85).

Un segundo elemento de esta Constitución económica es la soberanía económica, que tiene como elemento central al sistema económico que, en el caso ecuatoriano, es social y solidario. Se “reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir” (CRE, 2008, artículo 283). El sistema económico se integra por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria. La economía popular y solidaria hace referencia a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.

Ahora bien, otro elemento es la *política económica* que busca, en resumen, potenciar la seguridad económica mediante la estabilidad, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el transcurso del tiempo y en el territorio ecuatoriano, mediante las siguientes acciones:

1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional.
2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.
3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética.
4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas.
5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural.

6. Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales.
7. Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo.
8. Propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes.
9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable (CRE, 2008, artículo 284).

En cuarto lugar, se encuentra la *política fiscal*, que busca el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, la redistribución del ingreso mediante transferencias, tributos y subsidios adecuados, la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios socialmente deseables y ambientalmente aceptables. En resumen, las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, deben conducirse de forma sostenible, responsable y transparente, procurando la estabilidad económica. Además, se deberán tomar en cuenta reglas generales, tales como que los egresos permanentes se financien con ingresos permanentes y que, cuando una norma crea una obligación financiada con recursos públicos, en la misma se establecerá la fuente de financiamiento correspondiente para sostener la estabilidad económica y el correcto flujo de los recursos.

En relación con los principios generales de la tributación, como se ha expuesto en líneas anteriores, la CRE prevé la legalidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizan los impuestos directos y progresivos. Estos principios se entrelazan y conforman el marco normativo del régimen tributario. A estas normas macro deben seguirle las demás normas de menor jerarquía. La CRE inicia con la jerarquía normativa, como no puede ser de otra manera. Y es que los sistemas normativos se estructuran a partir de la interacción de los principios de jerarquía y competencia: jerarquía, cuando existe un orden de prevalencia entre las distintas clases de normas que son proferidas, y competencia, en el sentido de que la regulación de una determinada

materia le es atribuida a un ente dotado de potestad normativa, con exclusión de los demás entes que cuentan con la misma potestad, ya sean nacionales, supranacionales o territoriales (Piza, 2010).

Estos principios de la *lex superior* forman parte del bloque de constitucionalidad que sirve de parámetro para determinar la constitucionalidad de las leyes, otra serie de normas que, por mandato expreso de la norma constitucional, rigen el ejercicio de la actividad legislativa, lo cual ha sido expuesto reiteradamente por la Corte Constitucional de Colombia (*Ibid.*).¹⁵ A estas normas de la *lex superior*, expresadas en principios y garantías del derecho tributario, se suman aquellas que, pese a no constar en la Constitución, forman parte del bloque de constitucionalidad. Ahora bien, el bloque de constitucionalidad hace referencia a normas y principios que, pese a no estar recogidos en el texto constitucional, se consideran como parte de este.

Esto, ¿qué significa? Que la Constitución puede ser normativamente algo más que un texto, que las normas constitucionales, al menos las supralegales, pueden ser más numerosas que aquellas que se encuentran en el articulado de cualquier constitución. Por ejemplo, en Estados Unidos, las mujeres gozan del derecho constitucional a abortar, tal y como lo señaló la Corte Suprema de ese país en la sentencia *Roe contra Wade* de 1973. En Francia, es indiscutible que los derechos de sindicalización y a la huelga tienen rango constitucional, tal y como lo determinó el Consejo Constitucional de ese país en varias decisiones. Sin embargo, en ninguna parte de las constituciones de ambos países se encuentra una mención tácita y expresa a esos derechos, que tienen, empero, rango constitucional (Uprimny, 2005).

Bidart (2023, p. 77) señala que: “Es por imperio de la propia constitución que normas ajenas a su articulado comparten su misma fuerza normativa, puesto que la propia Carta, como fuente suprema del ordenamiento, así lo ha estatuido”. Por tanto, se ha resumido en la doctrina que el bloque de constitucionalidad es uno de los elementos básicos para realizar un juicio de constitucionalidad, ya que irradia un criterio interpretativo y aplicativo que ningún operador jurídico debe dejar de considerar.

15 Sentencias C-015 y C-191 1996; C 557 2000; 524 2003, citadas por Piza (2010).

[...] el bloque de constitucionalidad tiene ciertas ventajas y potencialidades democráticas, ya que permite que la Constitución sea más dinámica y se adapte a los cambios históricos, en la medida en que faculta a los jueces constitucionales a tomar en cuenta importantes principios y derechos que pueden no estar incluidos directamente en el texto constitucional [...] Esto no solo es importante para el propio juez constitucional, que encuentra en esa categoría un instrumento dinámico para el desarrollo de la jurisprudencia constitucional, sino también para el abogado litigante y para el ciudadano en general, que puede usar las normas incorporadas en el bloque de constitucionalidad como argumentos sólidos en la lucha por el reconocimiento de nuevos derechos (Uprimy, 2005, p. 3).

Sin embargo, la aplicación del bloque de constitucionalidad se enfrenta a derroteros positivos, pero también a ciertos cuestionamientos, como los riesgos propios a la afectación de la seguridad jurídica o de abordar el espacio de la arbitrariedad judicial. Al analizar este tema en el caso colombiano, se encuentran varios avances, así:

Constitución de 1886.- [...] la Corte Suprema se negó siempre a considerar que la violación de los tratados de derechos humanos ratificados por Colombia pudiera ser una causa de inexecutable, con lo cual rechazó toda posibilidad de incorporar esos tratados en el bloque de constitucionalidad [...] la Corte Suprema se negó a considerar que la violación de los tratados de derechos humanos podía acarrear la inexecutable de una ley o de un decreto de estado de sitio [...] no tenía otra alternativa jurídica, pues la Constitución de 1886 no permitía conferir valor constitucional o al menos supra legal, a los convenios internacionales de derechos humanos.

1992-1994.- La Constitución de 1991 varía de manera profunda la anterior situación [...] cuatro disposiciones (Constitucionales) jugaron entonces un papel trascendental: artículo 53 [...] los convenios internacionales del trabajo debidamente ratificados, hacen parte de la legislación interna [...] el artículo 93 que establece que ciertas normas internacionales “prevalecen en el orden interno” y que “los derechos y deberes consagrados en esta Carta, se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia” [...] el artículo 94 que incorpora la cláusula de derechos innominados, pues precisa que “la enunciación de los derechos y garantías contenidos en la Constitución y en los convenios internacionales vigentes, no debe

entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona humana, no figuren expresamente en ellos” (*Ibid.*, pp. 3-5).¹⁶

2.2. Convenios internacionales

La CRE (2008, artículo 424) establece que la norma suprema prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; caso contrario, carecen de eficacia jurídica. Asimismo, la CRE propugna que los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado, que reconocen derechos más favorables que los contenidos en la Constitución, prevalecen sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, será la Corte Constitucional, los jueces, las autoridades administrativas y los servidores públicos quienes deban resolver esto mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

Ecuador ha ratificado 24 convenios internacionales con igual número de países¹⁷ para evitar la doble imposición internacional, es decir, que un mismo ingreso sea gravado por ambos países, estos convenios para su incorporación y vigencia en el sistema normativo nacional han sido ratificados por el presidente de la República mediante un decreto, luego de la aprobación por parte de la Asamblea Nacional. La Asamblea posee competencias para ratificar o invalidar un tratado internacional en materia territorial, política o militar, si modifica o deroga una ley, si compromete o no la política económica, la integración y el comercio, o si atribuyen competencias a un organismo internacional o comprometen el patrimonio natural.

16 Uprimy, sostiene además que: “[...]la propia Corte fue rápidamente consciente de los posibles excesos que podría conducir una ampliación indiscriminada de ese bloque de constitucionalidad tático, por lo cual buscó también racionalizar es apertura normativa de la Constitución. Así, la sentencia C-295 de 1993 debió analizar si la regulación de la propiedad contenida en la Convención Interamericana tenía o no rango constitucional, lo cual permitió a la Corte precisar el alcance del artículo 93, que establece la prevalencia interna de ciertas normas internacionales” (*Ibid.*, pp. 3-5).

17 Alemania, Argentina, Belarus, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Comunidad Andina de Naciones ([CAN] Colombia, Perú y Bolivia), Corea, Emiratos Árabes Unidos, España, Francia, Italia, Japón, México, Qatar, Rumania, Rusia, Singapur, Suiza, Uruguay.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) se fundamentan en el convenio establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la Organización de las Naciones Unidas. El convenio con la Comunidad Andina de Naciones (CAN), por ejemplo, fue expedido mediante la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena del 4 de mayo de 2004 para los países de Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, luego de la vigencia y aplicación de la Decisión 40. Los CDI, que luego se expedieron a propósito de la CAN, fueron acerca de los mecanismos de armonización de los impuestos de valor agregado, constantes en la Decisión 599, así como sobre los mecanismos de armonización de los impuestos selectivos al consumo, constantes en la Decisión 600. Por último, una normativa más amplia en pro de la integración se encuentra en la Decisión 635. Esta normativa, a nivel y rango constitucional, forma parte del sistema normativo tributario con jerarquía superior de aplicación luego de su aprobación por la Asamblea Nacional y ratificación del presidente de la República, dentro de las normas legales tributarias.

2.3. Leyes orgánicas y ordinarias

Siguiendo el orden jerárquico en el sistema normativo, la ley es entendida desde el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. De ello deriva el rol central que desempeña la ley en el sistema normativo del derecho tributario. Ahora bien, en las leyes, ya sean orgánicas u ordinarias, también hay una suerte de prelación entre ellas, derivada de la misma CRE que les otorga un valor diferente. Se sitúa a las orgánicas sobre las ordinarias, ya que las primeras regulan aspectos fundamentales del funcionamiento y organización del Estado. Podría añadirse que esto no es una suerte de jerarquía, sino de reserva.

Pues bien, contrario a lo que usualmente se cree, el valor normativo de las leyes orgánicas y las relaciones que ellas tienen con las ordinarias no se fundamenta en el principio de jerarquía, sino en el de reserva, toda vez que el primero sirve como criterio para ordenar las interrelaciones que surgen entre los distintos tipos de fuentes normativas, pero no las que surgen entre un mismo tipo de fuente como es la ley. Sobre este particular debe anotarse que la ley, como categoría, es un concepto unitario que comparte el mismo rango y las mismas circunstancias, circunstancia que no se ve alterada porque alguna de

ellas, como las orgánicas, cuenten con una denominación particular, una fórmula especial de aprobación o tengan reservadas para sí una serie de materias. Las leyes orgánicas mantienen relaciones horizontales con las ordinarias, pero ordenadas por el reparto de competencia y la reserva de las materias (Piza, 2010).

En Ecuador, entre las leyes orgánicas consta el Código Orgánico Tributario (COT) de 1975, que rige el sistema tributario de todo el país; el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones de 2010, que rige las relaciones jurídicas tributarias de comercio exterior y aduana; el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad) de 2010, que rige las relaciones jurídicas tributarias del régimen seccional; la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de 1989 y sus reformas, que rige las relaciones jurídicas tributarias derivadas de los tributos de imposición nacional, entre otras. En el caso de las leyes ordinarias, sin que sea taxativa la enumeración, se encuentra la Ley de Registro Único de Contribuyentes y la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (SRI), que es el órgano recaudador de tributos de imposición nacional.

Llegados a este punto, también es importante abordar los planes nacionales de desarrollo que son documentos estratégicos “[...] a los que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos” (CRE, 2008, artículo 280). La formulación y ejecución del Presupuesto General del Estado está sujeta al Plan Nacional de Desarrollo (PND) vigente, igual sucede con los presupuestos de los Gobiernos autónomos descentralizados (GAD) y otras entidades públicas que se ajustan a los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales en el marco del PND, sin menoscabo de sus competencias y su autonomía (CRE, 2008, artículo 293).

En Ecuador, la Función Ejecutiva elabora cada año la proforma presupuestaria anual y la programación presupuestaria cuatrienal, mientras que la Asamblea Nacional controla que dicha proforma y programación se adecuen a la CRE, a la ley y al PND para su aprobación y observación. En este plan se establecen las necesidades públicas económicas con su debido financiamiento y seguimiento, al cual deben mirar las normas tributarias para encajar en un análisis global

de la economía y que, bajo ninguna circunstancia, la materia tributaria se vea aislada de la conducción económica del país.

En Colombia, en cambio, en la ley como acto normativo, las leyes tributarias ordinarias tienen ciertas particularidades en un contexto más amplio del derecho fiscal o tributario. El artículo 341 de su Constitución dispone que “[...] el plan nacional de inversiones se expedirá mediante una ley que tendrá prelación sobre las demás leyes”. Esto genera inquietudes, tales como, ¿qué significa jurídicamente esa prelación que caracteriza a la ley del PND como ley ordinaria? ¿O cuál es la prelación respecto a las leyes ordinarias tributarias tomando en cuenta que el plan se refiere casi siempre a temas tributarios? La Corte Constitucional de Colombia ha abordado este tema en la sentencia C-337 de 1993 (magistrado Naranjo Mesa) que expresa que: “la ley del plan es del género de las orgánicas, pero en estricto sentido, es de una especie superior, por ello es supraorgánica, por cuanto por mandato constitucional, tiene prelación sobre las demás leyes –incluso las orgánicas–”. Opinión que no es compartida por Piza (2010), para quien la prelación que se da es de ley orgánica, no ordinaria.

Otro tema que se aborda dentro del análisis del sistema normativo de leyes tributarias es la facultad que tiene el presidente de la República de crear y establecer los aranceles en materia aduanera. Respecto a eso, el artículo 305 de la CRE (2008) establece que: “La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”. Estas leyes marco son en realidad leyes ordinarias y, por tanto, su posición jerárquica dentro del sistema normativo se corresponde con las normas de esa categoría. Esto las distingue de las leyes marco que establecen un reparto de competencias normativas entre el Legislativo y el Ejecutivo, diferente al ordinario, en la cual se limitan las atribuciones reguladoras de la Asamblea Nacional y correlativamente se amplían las del presidente más allá de las reglamentarias al encargarle la tarea de concretar mediante decretos las pautas generales que fueron establecidas por el Legislativo (Piza, 2010).¹⁸

18 Piza (2010) señala además que la Corte Constitucional de Colombia ha reconocido, en varias providencias, que las leyes marco son una atenuación de la cláusula general de competencia legislativa del Congreso (Sentencias C-510 de 1992, C-013 y C-133 de 1993, C-428 de 1997, C-196 de 1998, C-608 y C-700 de 1999 y C-1111 de 2000).

Por último, es necesario revisar los decretos-ley que se expidan con carácter de urgente, para lo cual se sigue un procedimiento especial. El presidente de la República envía a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica, incluidos los de carácter tributario. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción. El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en los plazos anteriormente señalados. Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la presidenta o presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial.

Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, el presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción. A su vez, los decretos de excepción expedidos por la Función Ejecutiva para regular materias tributarias en regímenes de excepción por grave conmoción social deben converger en la necesidad de su carácter restrictivo y excepcional. Así lo establece la CRE, artículo 164, cuando señala que el estado de excepción observará los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, temporalidad, territorialidad y razonabilidad. El presidente podrá decretar la recaudación anticipada de los tributos dentro de un estado de excepción.

2.4. Ordenanzas de creación

Son los actos normativos que expiden los concejos provinciales o cantonales, en representación del legislativo seccional, o los GAD municipales o provinciales, tales como la creación de tasas y contribuciones especiales, reguladas en el marco de la ley (CRE, 2008, artículo 301).

2.5. Reglamentos

Luego de la ley, por jerarquía inferior corresponden los reglamentos que, según el sistema normativo tributario, tienen jerarquía inferior a la ley. Los reglamentos son disposiciones jurídicas de contenido normativo dictadas por el Gobierno, como órgano supremo de la Administración, en ejercicio de las competencias que le han sido

atribuidas constitucionalmente al presidente de la República (Piza, 2010). Así lo establece el artículo 147, numeral 13, de la CRE. La evolución del sistema normativo reglamentario es significativa en los últimos años, ya que ha sido abordada desde una delegación amplia con facultades de regular la ley a un sistema legislativo más formal. En España, verbigracia, con la vigencia de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado se admitía que las Cortes podían autorizar al Gobierno y al Ministro de Hacienda a regular y establecer las tasas o exacciones, según el artículo 27 de dicha ley, aunque en términos amplios y vagos (Pérez y González, 1986). Ahora, si bien la delegación de la competencia legislativa en la ejecutiva es viable, hay ciertas limitaciones y condiciones.

En España, con la promulgación de la Ley General Tributaria, la delegación legislativa debe ser expresa y establecer los criterios y directrices para el Poder Ejecutivo. En suma, esta ley indica los límites de desenvolvimiento para la delegación legislativa y la legislación delegada. Esto en procura de los intereses individuales luego de que la delegación en ese país era amplia, al punto que la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado permitía que las Cortes pudieran autorizar no solo al Gobierno, sino también al Ministro de Hacienda a establecer o regular tasas o exacciones, incluso mediante orden, instrucción o circular. Esta situación fue criticable en su momento (Pérez y González, 1986). En Ecuador, por el contrario, la facultad reglamentaria está limitada a la ley. La obligación del presidente es: “Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración” (CRE, 2008, artículo 147).

2.6. Ordenanzas de aplicación

Las ordenanzas son una quinta categoría en el sistema normativo tributario, expedidas por los órganos de régimen seccional, generalmente municipios o consejos provinciales. Se subdividen doctrinariamente entre ordenanzas de creación y las de aplicación. Las primeras son expedidas por los órganos del régimen seccional autónomo (GAD municipales o consejos provinciales). Dentro de la delegación que les otorga la CRE, les da la facultad para crear tasas y contribuciones

especiales de mejoras. Las segundas son aquellas reglamentarias que se establecen para regular los impuestos creados por ley.

Tanto las ordenanzas de creación como las de aplicación deben ser tratadas como una misma categoría. No se puede, como en el caso de leyes ordinarias o extraordinarias, plantear un nivel de jerarquía entre estas –en cuanto a los dos tipos de ordenanzas–. Más bien, se trata de un tema de reserva, de aquellas que se refieren a las materias dirigidas para un tipo de ordenanza como aquellas que se refieren al otro tipo de ordenanza. Las ordenanzas de creación y aplicación tienen un mismo nivel jerárquico, pero relacionadas a la reserva en materia conforme a cada una le corresponde.

2.7. Resoluciones de carácter general y otras normas secundarias (circulares)

Las normas secundarias y su aplicación en el sistema normativo en materia tributaria han evolucionado desde la absoluta apertura de normar por parte de la Administración pública tributaria las situaciones concretas jurídico-tributarias. La finalidad de este tipo de normas secundarias es buscar la uniformidad y aplicación directa de las normas legales en los casos concretos, haciendo de la aplicación de la normativa tributaria un ejercicio más de transparencia fiscal y continuidad en la gestión que desarrolla la Administración tributaria.

Sin embargo, las disposiciones administrativas que se dan, mediante las resoluciones de carácter general o circulares, afrontan varias dificultades: 1) el tema del órgano que ostenta la potestad reglamentaria en materia tributaria; 2) la difícil distinción en la práctica entre el ejercicio de facultades normativas e interpretativas por parte de la Administración, y; 3) la consiguiente dificultad de distinguir los respectivos textos en que una y otra actividad se plasman, cuando su contenido no responde a su *nomen iuris*, es decir, cuando detrás de la pretendida actividad interpretativa se esconde una auténtica labor creadora de tributos (Pérez y González).

La teoría de los pesos y contrapesos juega un rol importante en este cometido de justificar la categoría normativa de las resoluciones y circulares. El límite a su creación o regulación está dado por los

principios reguladores del derecho tributario abordados en líneas anteriores, o con las normas constitucionales que prevén los derechos fundamentales de la persona humana, así como sus garantías para hacerlas efectivas, como es el caso del debido proceso.

2.8. Precedentes obligatorios

En esta categoría se incluyen los fallos reiterativos de las altas cortes de justicia que, al insistir en un punto de derecho por tres o más ocasiones, se convierten en fallos reiterativos y que, sometidos a aprobación del órgano de justicia, constituyen precedentes jurisprudenciales. No obstante, se ha cuestionado si es menester analizar los precedentes como fuente normativa de derecho tributario. Parecería en un primer momento que no, pues las facultades legislativas están expresamente delegadas al Legislativo, aun cuando sea por ejercicio de facultad propia como en el caso de las leyes, o por facultad delegada como es el caso de los reglamentos y demás normas secundarias. Sin embargo, quien emite la jurisprudencia es la Función Judicial, derivada de las decisiones de los jueces en la aplicación concreta del derecho a los litigios que se someten a su decisión. Estos por sí no son fuente normativa; para ello sigue un procedimiento formal de reiteración de fallos en un punto de derecho, aprobación por el pleno de la Corte Nacional para su vinculación obligatoria al sistema tributario y expedición en el Registro Oficial.

2.9. Consulta tributaria

La consulta tributaria es la atención que brinda la Administración tributaria a una petición de consulta de los sujetos pasivos sobre la aplicación y contenido de la norma tributaria. Esto convierte a la interpretación y aclaración en una opinión vinculante para la Administración.

2.10. Doctrina

La opinión de la corriente tributarista en Ecuador ha tomado impulso en las últimas décadas. Destacan Eduardo Riofrío, José Vicente Troya, Luis Toscano, Carlos Velasco, Rodrigo Patiño Ledesma y Juan Carlos Mogrovejo, entre otros. Riofrío (1934), en particular, fue uno

de los primeros tributaristas que tuvo Ecuador, quien en un compendio inicial esbozó los primeros tributos del sistema colonial e independentista en medio de los recursos saqueados del erario, con una economía incipiente y un sistema tributario que funcionaba a medias, en un contexto en el que los impuestos y tributos indígenas permanecían y proporcionaban los mayores recursos al Estado. La conformación de un sistema tributario incipiente, desde 1830 a 1845, confluye en un sistema basado en impuestos proporcionales o de tarifa fija.

A inicios del período republicano, el Presupuesto General del Estado se conformaba de los ingresos patrimoniales, por un lado, y de los impuestos, de los cuales el 70 % eran impuestos indirectos y el 8 % en impuestos directos (Riofrío, 1934). Fue Riofrío quien presentó un anteproyecto de Código Fiscal del Ecuador en 1961, cuya gestión llevó a la expedición del Decreto Ley 29 en 1962 y, consecuentemente, la creación del Tribunal Fiscal. Posteriormente, en 1975 se expidió el Código Tributario mediante Decreto Supremo 1016-A, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 958, el 23 de diciembre de 1975, durante la presidencia del general Guillermo Rodríguez Lara.

José Troya es otro referente en la construcción del derecho tributario con su obra *Manual de Derecho Tributario*, considerado el primer tratado de derecho tributario internacional y de gasto público en Ecuador. Esta obra contiene el pensamiento constructivo y creador del derecho tributario ecuatoriano. Otros aportes han sido realizados por Toscano en el ámbito de los procedimientos tributarios y por Mogrovejo en temas de fiscalidad subnacional e impuestos municipales. Estos son los derroteros que nos permiten introducirnos en el análisis de la tributación en Ecuador.

3. Interpretación de normas tributarias

La influencia del mundo contemporáneo en las expediciones de las nuevas constituciones de la región (como la expedición de la CRE en 2008), la desterritorialización y desnacionalización—como ha sido conceptualizado por Alexy (2010)—, han ejercido presión para que la estructura de los Estados y su organización cambien. Las

consecuencias de esta crisis, según Ferrajoli (2010) y Ávila (2011), son dos: la primera, parte de la credibilidad del derecho; y la segunda, la impotencia del derecho. Crisis que se han causado a propósito de la convergencia de varios modelos de integración, así como de la generación de un sinnúmero de normas internacionales que rigen en protección a los derechos humanos.

Con la entrada en vigencia de la Carta de las Naciones Unidas en 1945, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Organización Internacional en ese mismo año, y la Declaración Universal de los Derechos Humanos en 1948, los postulados de la paz y el respeto de los derechos junto a la dispersión del principio clásico de soberanía de un Estado o *potestas legibus soluta*, trastocaron la supremacía de las constituciones. El principio de soberanía se relegó a un segundo plano con los convenios internacionales de derechos humanos, por ende, se genera una vigencia plena y efectiva del derecho internacional.

El constitucionalismo latinoamericano, ante esta situación, planteó un nuevo concepto de Estado y democracia. Se trataba de un Estado más participativo, en el que la Constitución irradiaba a las ramas de derecho y hace de la jueza o juez el interventor principal de la administración de justicia en el sistema jurídico de quienes vulneran la Constitución y las normas principales y secundarias. La interpretación es, por hoy, la herramienta más sobresaliente en la aplicación de la justicia, en la voz de la jueza o del juez impregnada en sus fallos y decisiones judiciales. De hecho, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidores públicos, deben aplicar de manera directa las normas constitucionales y las previstas en instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la CRE, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la CRE y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación.

Aun cuando la norma constitucional parecería clara y completa en su sentido literal, la vigencia de anomias y antinomias en el sistema de aplicación de la justicia es una constante para los operadores judiciales y los administradores públicos. No deja de ser parte de

la dogmática jurídico tributaria el análisis que sobre las formas de interpretación de las normas puede darse. El artículo 427 de la CRE establece en este contexto que las disposiciones constitucionales se interpretarán por el tenor literal que más se ajuste a la Constitución en su integralidad. En caso de duda, se interpretarán en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, y de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional.

No puede, pues, ocultarse la importancia de la lógica deóntica en la tarea de identificar las antinomias jurídicas, así como su presencia en el razonamiento y argumentación jurídica. Es evidente el reconocimiento de contradicciones normativas que no dejan de ser consustanciales en la estructura del derecho y que derivan de problemas congénitos del lenguaje normativo (Ruiz, 2022). De igual manera, al referirse a las anomias o vacíos legales que se suscitan en la semántica jurídica o redacción de las normas, se obliga al uso de herramientas que faciliten la aplicación del sistema normativo tributario. Además de los principios constitucionales, existen otros para resolver las causas: 1) principio de aplicación más favorable a los derechos, 2) optimización de los principios constitucionales, 3) obligatoriedad del precedente constitucional y 4) obligatoriedad de administrar justicia constitucional.

Bajo estos principios generales también se desarrollan métodos y reglas de interpretación constitucional a ser tomados en cuenta, tales como:

- Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la CRE en su integralidad. En caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la CRE y que mejor respete la voluntad del constituyente.
- Reglas de solución de antinomias: cuando existan contradicciones entre las normas jurídicas se aplicará la competente, la jerárquicamente superior, la especial o posterior.
- Principio de proporcionalidad: cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas mediante reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad.

Para tal efecto, se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.

- Ponderación: se deberá establecer una relación de preferencia entre los principios y normas, condicionada a las circunstancias del caso concreto, para determinar la decisión adecuada. Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un derecho o principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro.
- Interpretación evolutiva o dinámica: las normas se entenderán a partir de las cambiantes situaciones que ellas regulan, con el objeto de no hacerlas inoperantes o ineficientes o de tornarlas contrarias a otras reglas o principios constitucionales.
- Interpretación sistemática: las normas jurídicas deberán ser interpretadas a partir del contexto general del texto normativo, para lograr entre todas las disposiciones la debida coexistencia, correspondencia y armonía.
- Interpretación teleológica: las normas jurídicas se entenderán a partir de los fines que persigue el texto normativo.
- Interpretación literal: cuando el sentido de la norma es claro, se atenderá su tenor literal, sin perjuicio de que, para lograr un resultado justo en el caso, se puedan utilizar otros métodos de interpretación.
- Otros métodos de interpretación: cuando fuere necesario, la interpretación de las normas jurídicas se realizará atendiendo los principios generales del derecho y la equidad, así como los principios de unidad, fuerza normativa, concordancia práctica, eficacia integradora y adaptación (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional [LOGJCC], 2009, artículos 2, 3 y 4).

4. Seguridad jurídica y tutela judicial efectiva

Lo que se busca al finalizar el recorrido de la dogmática jurídica y de la teoría de las normas tributarias es lograr la seguridad jurídica, aquella que inicialmente esbozara Kelsen (1965) como la *validez y eficacia del derecho*. Esto fue pronunciado desde la consecución efectiva del derecho, no solo desde la existencia del derecho material tributario vigente, sino por la aplicación que dan los juzgadores al momento

de interpretar las normas en un caso concreto. “Validez” significa la existencia específica de una norma. El término “norma” debe entenderse en la significación de que algo debe ser o suceder, especialmente, que una persona debe comportarse de determinada manera. Por otro lado, la eficacia no se encuentra en el ámbito del deber, sino en el ser. Eficaz es aquello que produce consecuencias causales. En resumen, que una norma sea eficaz significa que esta es efectivamente aplicada y obedecida, que la conducta humana correspondiente a la norma se realiza realmente (Walter, 2005).

Por tanto, la tecnicidad implementada para elaborar las normas tributarias es una solución eficaz al momento de eliminar las *lagunas legales o contradicciones*. Ferreiro (1996) lo había manifestado cuando indicaba que se insiste en la necesidad de aplicar, en la elaboración de las normas tributarias y en su posterior examen, una técnica jurídica rigurosa que permita, por su concisión, sencillez y brevedad, abarcar fácilmente el derecho. De manera que, funcionarios y ciudadanos puedan saber fácilmente en qué disposiciones se encuentran regulados los distintos tributos y puedan tener la garantía de que en estas se encuentra, en lo posible, la totalidad del derecho especial vigente en esa materia (Piza, 2010).

Ahora bien, la participación del Estado en la aplicación del derecho busca garantizar un Estado más activo en el cumplimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos. Por tanto, el Estado ha dejado de ser un sujeto inactivo en el proceso y se ha convertido en un actor dinámico en la búsqueda del cumplimiento de los fines del proceso. Esto significa que la evolución del Estado liberal al Estado participativo busca una actuación más activa dentro del derecho y la realización de la justicia. En todo caso, una de las protecciones fundamentales del Estado es garantizar la tutela jurisdiccional efectiva, entendida como la eficacia vertical y horizontal de los derechos fundamentales sobre el poder público y la eficacia de los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares.

Existe eficacia vertical en la vinculación del legislador, del administrador público y del juez a los derechos fundamentales, y eficacia horizontal o relación en terceros (*Drittwirkung*, en la expresión alemana)

en las relaciones entre particulares, aunque se sostenga que, en el caso de desigualdad entre dos particulares, también exista una relación de naturaleza vertical (Marinoni, 2011). Sin embargo, la doctrina ha sido clara en establecer que la garantía de la eficacia de los derechos fundamentales que se reflejan en los particulares muchas veces no tiene una eficacia inmediata, y de eso hay que establecer claramente su distinción. En palabras de Marinoni (2011, p. 118)

[...] el problema que se coloca delante de la eficacia horizontal es el de que en las relaciones entre particulares hay dos o más titulares de derechos fundamentales y por eso en ellas es imposible afirmar una eficacia semejante a aquella que incide sobre el poder público, porque siempre hay una parte que pierde. Realmente hay una gran discusión sobre la cuestión de la eficacia horizontal de los derechos fundamentales, sosteniendo algunos que los derechos fundamentales no tienen eficacia inmediata sobre los particulares, sino solo mediata dependiendo, en ese sentido, de la mediación del Estado.

Por ello, la participación del Estado en la contienda judicial —cada vez más incidental— debe ser dirigida por los órganos competentes para eliminar los excesos del sistema, perfeccionar los procesos y mejorar la atención del servicio judicial hacia la ciudadanía. Dentro del espectro del derecho material tributario, los sistemas normativos juegan un rol importante en la acción, desarrollo y vigencia. Son el pilar del sostenimiento del sistema tributario de un país.

Principios generales de la tributación

1. Principio de legalidad

LA LEGALIDAD SE refiere a la defensa de la seguridad jurídica y al establecimiento de un estado de bienestar que protege los derechos fundamentales del ciudadano a partir de normas legales, principios y procedimientos de aplicación por parte de la Administración. De este principio se desprende la legalidad tributaria, entendida como la sujeción del régimen tributario nacional a un sistema de normas legales y reglamentarias que debe ser evaluado en la búsqueda de equidad, suficiencia recaudatoria y seguridad jurídica. Ninguna imposición de impuestos puede estar fuera de lo estipulado en la ley y la normativa legal tributaria. En materia tributaria, la legalidad exige que:

Solo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos, mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica que, por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica), manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción [...] (González, 1989, p. 400).

El principio de legalidad, como se mencionó, se entiende en el aforismo de que “no hay tributo sin ley” —*non tributum sine lege*—, dado que solo por ley se pueden crear, modificar o extinguir los tributos. En concordancia, la CRE señala que:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo 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 (CRE, 2008, artículo 301).

De ello se desprende la vigencia plena de este principio en el marco constitucional, que se despliega vertical y transversalmente en las demás normas legales de inferior jerarquía. En resumen, el principio de legalidad es de carácter esencial en el derecho constitucional-fiscal (García, 1966). Este tema está relacionado con el ejercicio de potestades normativas (delegadas o propias) por parte de la Administración, al cual se alude a continuación, y, en último término, con el principio del general sometimiento de esta en todas sus actuaciones a la ley (González, 1978). Esto respecto al principio de legalidad, pues el principio de reserva legal supone el sometimiento estricto a la ley. En cualquier caso, el sometimiento a la ley es general.

Ahora bien, el principio de legalidad, desde un aspecto normativo, significa que los tributos solo pueden ser fijados por ley y actúa como un verdadero límite a la potestad tributaria. No hay tributo sin ley previa que así lo establezca. Y, desde un aspecto de aplicación práctica, significa que la Administración en su actuar se somete a la ley. Esto va más allá de lo meramente tributario: es el sometimiento de la Administración a la ley, propio de un Estado de derecho. El principio de reserva de ley en materia tributaria significa que todo lo referido a esta materia tiene que regularse por ley, está reservado al Poder Legislativo, y esto tanto a nivel nacional, provincial y municipal por mandato constitucional (Tozzini, 2003).

Si se conjuga cada uno de estos principios, en la búsqueda de los objetivos del principio de legalidad y su contenido, se puede concluir que estos contribuyen a la aplicación objetiva de la norma en cuanto al aporte del principio de imparcialidad con el comportamiento del juzgador de la norma. Esto implica actitudes y aptitudes necesarias en su interpretación y aplicabilidad, pero también con el respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos bajo la aplicación del principio de tutela judicial efectiva. La tutela jurisdiccional de los derechos supone la estricta aplicación de la norma, incluso en materia de jurisdicción.

Este último concepto, la tutela jurisdiccional, tiene una importancia innegable para definir los elementos propios de lo que constituye el objeto propio del derecho procesal. Junto con los conceptos de

acción y de proceso, contribuye a determinar qué es el proceso, su categoría conceptual, e igualmente reconoce el justo valor que tiene la idea de la acción, cuyo ejercicio activa la maquinaria estatal de la jurisdicción para administrar justicia, dirimiendo los conflictos de intereses que surgen día a día en la vida de relación (Henríquez, 2005, p. 27). Ahora bien, los principios tributarios tienen una relación simbiótica entre ellos; todos ellos conforman un sistema de valores y principios, que tienen relación con derechos y garantías de los ciudadanos que deben ser mirados integralmente en conjunto, pues cada uno se relaciona con efectos para otro.

2. Principio de igualdad

La igualdad, para Jarach (1969), no es un enunciado de propósitos, sino una norma imperativa que, en lo tributario, obliga a los legisladores a un comportamiento determinado, actuando como límite al ejercicio del poder fiscal. Incluso, para Casás (2002), la igualdad debe ser entendida como igualdad sustancial entre los habitantes de la nación, exhibida como un derecho subjetivo tendiente a evitar injustas discriminaciones y postergaciones. De la igualdad como principio, subsisten la igualdad material e igualdad formal sin distinguos arbitrarios; el principio de igualdad de las partes que se le impone al juzgador siendo su deber el conferir a las partes las mismas oportunidades procesales para exponer sus pretensiones y excepciones (Serpa, 2007).

Por otro lado, se tiene el principio de igualdad entre los sujetos pasivos de obligaciones tributarias. Así, Soler (2022) prefiere adoptar la denominación de “principio de justicia” por ser comprensiva tanto de la equidad como de la igualdad y, además, en razón de que incluye en su conceptualización otros valores inherentes a su contenido y cuyos fines buscan: 1) generalizar la imposición, de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidas al impuesto; 2) que las personas que tengan la misma actividad, condición y capacidad económica tributen similarmente gravoso, es decir, que sean tratados de igual manera en términos de tributación; y 3) que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente

gravoso para cada persona. En términos generales, el principio de igualdad no es de aplicación absoluta (Bulit, 2003), pero sí se hace efectiva su aplicación relativa, en tanto y en cuanto, se busca la generalidad y progresividad de los tributos.

3. Principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad

El principio de generalidad establece que todos deben pagar tributos en relación con su capacidad contributiva. Este principio, identificado con el postulado de igualdad, ha sido reconocido desde hace mucho tiempo como el mejor indicativo para procurar una justa distribución de la carga fiscal (Bulit, 2003). Otros principios también influyen en la exigencia de esta existencia y realidad de la capacidad contributiva para que sea lícito exigir una contribución. Así, para que una contribución quede establecida por ley, necesariamente se deben incluir todos los elementos constitutivos de la misma, como el hecho generador, en el caso de que conlleve la posibilidad real de aportar al tributo (Valdés Costa, 1989).

También se encuentra el principio de *progresividad*, entendido como la relación que debe existir entre el tributo y la capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar. Es decir, la carga tributaria podrá aumentar a medida que la capacidad económica del sujeto aumente. De esta manera, los principios tributarios se entrelazan de forma íntegra para configurar en cada uno de ellos su aplicación práctica, sosteniendo en los postulados de los demás su cometido. No obstante, Uckmar (2002) se pregunta si la progresión es una característica que deben tener los impuestos para respetar el principio constitucional que determina su medida en relación con la capacidad económica o contributiva. Si bien es una cuestión muy discutida, no existe una definición científica que satisfaga. Para Moschetti (2001), el principio de capacidad contributiva no indica una tautología vacía de contenido, sino un criterio de justicia preceptivo y vinculante. En cuanto a la referencia de la progresividad, ello indica no solo una regla general de criterios múltiples de progresividad, pues también hay excepciones en casos particulares en el ámbito tributario.

Es que la capacidad contributiva debe deducirse, en primer lugar, de la potencia económica del sujeto y, por tanto, de su poder general sobre bienes y servicios (Moschetti, 2001).¹⁹ Pero, ¿cómo puede medirse la capacidad contributiva? Dalton (1953) propone el principio del “igual sacrificio” como uno de los métodos para medir la capacidad contributiva. De este modo, la carga pecuniaria directa de la imposición debería distribuirse de modo que la carga real directa resulte igual para todos los contribuyentes. Esto permite un análisis medible de la realidad de la recaudación tributaria, reflejado en la aplicación de los principios tributarios.

Tosi (2001) señala que la capacidad contributiva de un sujeto es su fuerza económica desde un punto de vista tanto cuantitativo como cualitativo, y se expresa en la renta que posee. Por ello, es necesario individualizar los requisitos de aptitud del sujeto pasivo. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional de Italia ha declarado por capacidad la idoneidad efectiva, es decir, la aptitud requerida para contribuir, que no puede ser ficticia. Para Jarach (1996), el principio de la capacidad contributiva no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Con esto, se sostienen todos los valores relevantes para la actividad del Estado.

En general, los principios de capacidad contributiva y progresividad están relacionados con la capacidad económica de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, así como con su capacidad de participación en el gasto público. Ahora bien, ni la CRE ni el Código Orgánico Tributario (COT) mencionan taxativamente este último principio, que, en todo caso, debe entenderse como implícito en los

19 Moschetti (2001) manifiesta que existe una amplia convergencia entre los estudiosos de la ciencia de las finanzas y los del derecho tributario, en considerar como manifestaciones del conjunto de la capacidad económica la renta global, el patrimonio global y el gasto global; a estos se añaden los incrementos de patrimonio (sucesiones, donaciones, premios, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio cuando no han sido gravados por el impuesto sobre la renta. En su conjunto, estas distintas manifestaciones económicas indican la capacidad del gasto y, por consiguiente, la capacidad de concurrir a los gastos públicos del sujeto; el sistema impositivo debe entonces reunir todos estos índices de capacidad económica global. Por el contrario, si en el sistema impositivo algunos de estos índices de riqueza escapan al gravamen, no podrá decirse que todos concurrirán a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva.

principios de progresividad y generalidad. A continuación, se citan las normas:

Artículo 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables (CRE, 2008).

Artículo 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de, generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos (COT, 2005).

4. Principios de eficiencia y simplicidad administrativa

El principio de eficiencia, entendido económicamente como la obtención de máximos resultados con un mínimo costo empleado, compromete a la administración a optimizar sus mecanismos para buscar mejores resultados dentro del sistema de imposición. El sistema impositivo es uno de los medios idóneos para efectuar una política fiscal al servicio de un programa de desarrollo económico (García, 1966). Según Plazas (2005), la eficiencia del sistema tributario debe interpretarse en relación con la administración y el contribuyente.²⁰ Con la administración, para procurar un sistema tributario simple, claro y controlado por funcionarios capaces, honestos y bien remunerados; y con el contribuyente, para comprometerlo con tributos moderados y adecuados que ni desincentiven su gestión económica ni den lugar a la evasión fiscal. Los efectos de este principio no solo

²⁰ Plazas (2005) señala que la eficiencia y su relación con la moderación y selección de tributos han tenido particular acogida entre los neoliberales ofertistas, pero también ha sido prohibida por la doctrina neoestructuralista latinoamericana. Puede decirse que la preferencia de los últimos modelos tributarios por el impuesto al gasto tiene en mente el objetivo de eficiencia, en razón de que el gravamen al consumo, implícitamente, es un incentivo tributario al ahorro y a la inversión productiva. Sobre esas bases, la eficiencia no se limitaría al manejo y administración misma de los tributos por parte de las autoridades hacendísticas, sino a sus efectos en la economía general.

influyen en el sistema tributario, sino también en la economía, porque se expanden sus resultados con la eficiencia de la Administración pública en el ingreso tributario y el gasto público.

Son dos los principios que se relacionan con la eficiencia: comodidad y economía (no previstos en la CRE). El primero supone que para el contribuyente o deudor debe ser expedito y simple cumplir con la obligación tributaria sustancial y las obligaciones instrumentales tributarias en el marco de los deberes formales que debe cumplir cualquier sujeto pasivo de las obligaciones tributarias. El segundo principio se refiere a que debe existir poca diferencia entre lo que el contribuyente o deudor paga y lo que finalmente queda a disposición del Estado para financiar sus actividades (*Ibid.*). A esto se le denomina costo-beneficio, pues los resultados deben ser positivos en términos de recaudación tributaria.

El principio constitucional de la simplicidad administrativa busca reducir al máximo la presión fiscal indirecta, entendida como la minimización de los costos de los sujetos pasivos para cumplir con sus obligaciones tributarias. En este contexto, el principio de legalidad, que se complementa con la actividad reglada de la Administración tributaria, tiene una relación directa con la *eficiencia* y la *simplicidad administrativa*. Estos son principios de la organización administrativa del sector público que les conciernen. Así, la legalidad, la eficiencia y la simplicidad administrativa se complementan entre sí.

5. Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad debe ser comprendido como la garantía ofrecida por los Estados, en virtud de la cual nadie puede ser obligado al pago de tributos por hechos realizados antes de la entrada en vigor de la ley que los sanciona (Tipke, 2001).²¹ Esto se conceptúa

21 Tipke (2001) señala que existen textos constitucionales que ordenan expresamente que las leyes tributarias no sean retroactivas. Así, el artículo 150, inciso primero, en concordancia con el párrafo III de la Constitución brasileña de 1988; el artículo 57 de la Constitución de la Federación Rusa de 1993; y el artículo 61.2 de la Constitución de Argelia de 1976. Por regla general, las constituciones de los Estados de derecho no contienen literalmente una prohibición de retroactividad. Tampoco puede sostenerse *tout court* que el derecho tributario y el penal se funden sobre principios comunes. La Corte Constitucional italiana (Núm. 143 de 1982) considera que la certeza del derecho y la claridad en las relaciones entre el contribuyente y el fisco conducen a que la prohibición de retroactividad ejerza el papel de un criterio

en el postulado que reza: las normas tributarias rigen solo para el futuro. “Una de las consecuencias de la vigencia fundadora del principio de seguridad es que la legalidad tributaria tiene una manifestación primaria en todo Estado de derecho: la inadmisibilidad de las leyes retroactivas” (Asorey, 1989, p. 332). Para Klaus (2001), estos derechos se relacionan tan adecuadamente que comprometen el ejercicio certero del legislador y del aplicador de la norma. Sin embargo, se considera que puede existir una retroactividad propia cuando la ley más gravosa ha emanado después de la conclusión de los hechos y, por tanto, esos hechos existían anteriormente, por lo que desaparecen en el presente y forman parte del pasado.

Al contrario, la retroactividad impropia se da en el supuesto de que la ley que aumente el gravamen sea publicada cuando los hechos previstos sean actuales y no concluidos.²² Klaus (2001) señala que la prohibición de retroactividad incide ante determinados presupuestos, no solo en la acción del legislador, sino también en cualquier acto de la Administración con eficacia retroactiva e imprevista. Estos son límites y contrapesos a la potestad tributaria.

La constitucionalización del principio de irretroactividad, mencionan Salcedo y Llanes (2011), o su aceptación fundamentada en otros principios constitucionales, puede llevar a afirmar que el tema resultaría resuelto sin mayores complicaciones. Sin embargo, este sentimiento de seguridad comienza a desdibujarse cuando se traspasa la esfera de lo netamente teórico hacia la resolución de los problemas prácticos que obligan a la labor interpretativa y de aplicación de la ley por parte de los operadores del derecho. La relatividad de la reserva de ley presupone la maniobrabilidad del sistema tributario, pero, para garantizar los equilibrios constitucionalmente buscados como base en la democracia social, es necesario asegurar la función que

orientador, en el cual debería inspirarse constantemente el legislador, pero que no encuentra respaldo constitucional, puesto que la Constitución italiana solo prohíbe la retroactividad en materia penal (artículo 25.c.2). Dicha Corte considera legítima la ley tributaria que incide sobre una capacidad contributiva remota pero latente en el momento de su imposición.

22 Tipse (2001) señala que lo realmente significativo en la práctica es que el Tribunal Constitucional acepta la retroactividad impropia cuando una ley sobre impuestos periódicos se aprueba al final del año, pero su vigencia se establece a principios del año.

implica la interpretación de las normas que regulan el ejercicio y aseguran la proporcionalidad.

Los tipos de orientación y los límites a la función administrativa son aplicables a los tributos y al gasto público (Abbamonte, 2011).²³ En relación con la aplicación de este principio —el de irretroactividad— el COT, en su artículo 11, establece:

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 [*principio de irretroactividad*].

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 [*principio de irretrospectividad*] (COT, 2005, artículo 11, énfasis agregado).

Como queda expuesto, el artículo 11 del COT se refiere a la irretroactividad de la ley tributaria cuando señala que su vigencia opera hacia el futuro. Es natural que un principio tan importante para el Estado de derecho, como la reserva de ley, tenga desarrollo en un principio que proscriba la aplicación retroactiva de la ley tributaria (Plazas, 2008).²⁴ Esto conlleva al respeto de la seguridad jurídica y del principio de determinación de la ley, mientras que el principio de irretroactividad impropia (irretrospectividad) se refiere, más bien, a la vigencia de la norma tributaria conforme al período económico

23 Abbamonte (2011) sostiene que la temática del proceso constitucional involucra la capacidad contributiva y la igualdad de facto con referencia a los efectos de la ley tributaria. Las motivaciones históricas amplían el área de protecciones constitucionales. El reequilibrio no puede obtenerse en sede de interpretación, porque se violaría el principio de reserva legal. La interpretación, antes que nada, es la búsqueda de los fines económicos y sociales de las leyes tributarias dentro del marco contextual de los valores constitucionales.

24 Plazas (2005) señala que, si no fuera así, no se cumpliría el principio de predeterminación, y el juez se convertiría en una suerte de legislador respecto de los hechos acontecidos antes de la entrada en vigencia de la ley correspondiente. En este sentido, puede decirse que la irretroactividad es una expresión de los principios de predeterminación o certeza y de seguridad jurídica.

impositivo: si es mensual, desde el siguiente mes registrá la norma; si es anual, registrá desde el siguiente año económico. Por último, existe una relación directa entre el principio de irretroactividad y el de seguridad jurídica (García, 2000) que se recoge en la normativa tributaria ecuatoriana desde la prohibición de la retroactividad, como se ha expuesto en este acápite.

6. Principios de equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria

Siguiendo con el análisis de los principios que giran alrededor del principio de legalidad, el principio de equidad debe ser entendido con el aforismo de que cada cual responde según su capacidad. De esta manera, la equidad y la razonabilidad buscan la justicia en la recaudación de los tributos.

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar a su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. Sobre este punto el acuerdo es total. Lo que dio lugar a diversos enfoques es la cuestión relativa acerca de qué debe entenderse por justa parte. Existen básicamente dos teorías, la primera conocida por la denominación de principio de beneficio, y la segunda por el de principio de la capacidad de pago o contributiva (Soler, 2002, pp. 117-118).

El principio sobre la capacidad de pago ha primado en el sistema tributario ecuatoriano al considerar, incluso constitucionalmente, que es vital dentro del sistema. En Argentina, por ejemplo, el principio de equidad se expresa incidentalmente en el artículo 4 de la Constitución como condición de uso del poder fiscal del Congreso Nacional. Para Jarach (1996), sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema en numerosos fallos ha reiterado que no es función del Poder Judicial examinar la equidad del impuesto con su monto con la base de imposición elegida por el legislador.

En general, la equidad viene a confundirse en realidad con la idea de justicia, definida por García (1966, pp. 178-9) como la “base de los impuestos, la equidad no significa más que la justicia de los mismos”, aunque la equidad ya no tiene la misma concepción de los griegos como sinónimo de justicia, pues ha perdido valor. Para aquellos,

la equidad es una armonía, conforme a lo cual se ordena la materia jurídica en cuya virtud el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia. Stammler (1930) lo define como armonía, con base en la definición usada por los griegos; García (1996) como la justicia, que se dirige como el fin del derecho. La equidad es un concepto general base, entonces, de la imposición y los impuestos atados a otros términos como la solidaridad (Hernández, 2011).²⁵ Por ende, hay una adhesión, una participación en la causa de otros. Hoy, la equidad debe entenderse más que como una adhesión natural a apoyar a los otros, como una obligación constitucional y legal.

La equidad tiene un profundo significado porque se concreta siempre en la aplicación de la ley a casos concretos. Puede suceder que, debido al alcance impersonal y general de la ley, la aplicación del derecho positivo a situaciones individuales genere una injusticia porque no todo se regula en la ley. Tal es el contexto que sirve de referencia a los juristas para aludir a la equidad; por tanto, lo equitativo es justo (Uckmar, 2022). El principio de *transparencia*, en cambio, atañe a dos contenidos: la actuación misma de la Administración en la aplicación de las facultades tributarias (determinadora, recaudadora, resolutive y sancionadora), así como en el manejo de la información tributaria. Es obligación de la Administración pública facilitar a los sujetos pasivos el acceso a la información tributaria propia, sin embargo, habrá que tomar en cuenta la regla de confidencialidad y reserva que se aplica a la información tributaria (ver artículo 99 del COT y artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]).

El principio de suficiencia recaudatoria supone que es obligación del Estado asegurar que la recaudación de los tributos sea siempre suficiente para financiar el gasto público. Para lo cual, es menester analizar con detenimiento la composición y elementos del PGE, política fiscal: monetaria, cambiaria, tributaria, crediticia y financiera. Soler (2002), hablando de los principios presupuestarios, sostiene que la suficiencia y adaptación de los ingresos fiscales implican que el sistema tributario debe estructurarse cuantitativa y cualitativamente,

25 En la actualidad y desde la perspectiva jurídica del derecho financiero (al margen de la validez de la acepción que va unida a la obligación o responsabilidad solidaria), no podemos entender la solidaridad como adhesión altruista, sino como un deber establecido constitucionalmente destinado a conseguir un desarrollo armónico, adecuado y justo entre las diversas partes del Estado.

de modo que, en todo momento, estén cubiertos los gastos que deben financiarse por medio de tal sistema.²⁶ Relación que es correlativa entre ingreso y gasto presupuestarios.

7. Principio de no confiscatoriedad

Por último, el principio de *no confiscatoriedad* supone que “[...] la admisión de una imposición progresiva no podría, en modo alguno, justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o del patrimonio de las personas, por lo que es menester el establecimiento de límites al poder tributario del Estado en este sentido” (Soler, 2002, p. 126). Se conceptualiza, según Bollo (1992), como el contenido distinguido en tres planos: el del mínimo exento, el cumplimiento del principio de justicia en el gasto y la limitación de los tipos de gravamen.²⁷ Visto desde el plano o concepción es imposible determinar a partir de qué monto un tributo es confiscatorio, pues

26 Soler (2002, pp. 137-8), además añade que: “Es evidente que el principio de suficiencia está íntimamente vinculado con el nivel de gastos que se considere deseable o necesario. Tal como lo expresa Neumark, los gastos del Estado que, de ordinario, son establecidos previamente, se fijan teniendo en cuenta las prestaciones que aquel debe realizar y la magnitud máxima de los impuestos soportable por la comunidad. En este punto, es evidente la incidencia que sobre la suficiencia tiene el nivel de desarrollo económico, las posibilidades técnicas y la política económica de cada país, estando por ellos, los países menos desarrollados imposibilitados de alcanzar niveles tales de ingresos que les permitan financiar todos los gastos necesarios [...] El principio de suficiencia también denominado de rendimiento apunta a evitar los déficit transitorios o persistentes. En resumen, su objetivo es que el sistema tributario debe satisfacer duramente las necesidades financieras del Estado cuya tendencia es el crecimiento, debiéndose limitar la recaudación esperada a lo estrictamente imprescindible. [...] Las directrices de suficiencia, movilidad o adaptación se encuentran estrechamente vinculadas entre sí. [...] Atendiendo a la gran expansión de la tributación en los Estados modernos, en donde existen diferentes impuestos que inciden sobre casi todas las manifestaciones de riqueza, puede resultar prácticamente imposible crear nuevos gravámenes que suministren los recursos necesarios que permitan cubrir las necesidades extraordinarias, para cuyo motivo, pueden resultar inaptos (sic) —debería decir no aptos— para procurarse nuevos ingresos los impuestos tradicionales, como los que gravan los beneficios o el volumen de ventas y los que inciden sobre el consumo, sobre el patrimonio y los aduaneros”.

27 Bollo (1992, pp. 334-7) además indica que: “En primer término parece razonable convenir que cuando se dice que el sistema tributario no tendrá alcance confiscatorio, se reconoce que, en ningún caso, y ello incluye los supuestos en que lo contrario facilitaría la consecución de determinados objetivos constitucionales, podrá el sistema tributario despojar a los individuos de los bienes necesarios para llevar una existencia digna [...] En segundo lugar, dentro del marco de la prohibición de confiscatoriedad, comprendemos la imposición de cargas o gravámenes que no reviertan a la sociedad en forma de beneficios [...] Donde realmente cobra todo su sentido a la par que toda su dificultad, la mención del artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 es —y este sería el tercero de los planos anunciados— en

solo puede señalarse que el límite se sobrepasa cuando el contribuyente resulta obligado a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta. La fijación de esta línea solo la puede realizar el juez frente a cada caso concreto (Medrano y Morris, 2011).

Para Plazas (2008), desde otra visión, la incidencia del tributo no puede llegar al extremo de privar al contribuyente de la fuente de imposición.²⁸ Con ello, se estrecha su relación con el principio de progresividad, en la medida en que se fija la cuota recaudatoria y se sujetará de manera directa a la capacidad de pago del sujeto. Este principio, que se contempla de manera general en el derecho de los ciudadanos, es aplicable a todas las materias, no solo a lo tributario; incluso, en Ecuador se sigue esta línea.

8. Principios tributarios y su análisis constitucional

Las limitaciones al poder tributario del Estado provienen de dos vías. Por un lado, el límite que dan los propios principios constitucionales tributarios expuestos en el acápite anterior y, por otro, el límite que deriva de la organización del Estado y su posición en el marco internacional, blindado por normas nacionales e internacionales. En lo que corresponde a principios jurídicos de la tributación que se incorporan en la Constitución de cada país, estos asumen el carácter de principios constitucionales de orden general (Giuliani, 2004). Estos límites evitan que el poder tributario se desborde, controlan los pesos y contrapesos en el sistema tributario. Incluso, los principios materiales de justicia financiera constituyen normas de aplicación inmediata y operan como límites materiales para el legislador ordinario, afectando el sistema de producción normativa en la órbita financiera y la capacidad económica de los ciudadanos (Martínez y García, 2010).

La renovación parcial del sistema constitucional, que se aplica desde 2008 en Ecuador, ha influido en el desarrollo de cada uno de

la relación entre prohibición del alcance confiscatorio y el principio de progresividad del sistema tributario, el de la limitación de los tipos de gravámenes”.

28 Plazas (2008) señala que naturalmente el principio de no confiscatoriedad tiene estrecha relación con el de progresividad y con los regímenes de alícuotas o tarifas progresivas, porque la incidencia mayor sobre quienes ostentan mayor capacidad contributiva no puede llegar a extremos que comporten una verdadera confiscación.

los principios, incluso aisladamente. Es lo que ha sucedido con el principio de legalidad no solo desde la perspectiva iuspositivista, sino también enmarcado en nociones nuevas en su propia concepción y en su relación con los otros principios que lo tamizan y refuerzan. Todos los principios se entrelazan en una telaraña jurídica de conceptos uniformes y armónicos que deben interpretarse bajo el marco de una hermenéutica jurídica a la luz de las nuevas normas de interpretación constitucional en el cual, por principio, todos los derechos fundamentales gozan de igual jerarquía y que ante la antinomia aplicativa, coexisten reglas de competencia que devienen y son, en su orden: jerárquicamente superior, de especialidad o posterioridad, sin dejar de lado la idea de regla primera de interpretación de integridad de las normas constitucionales.

Existen principios que son nuevos en la norma CRE de 2008, como la equidad, suficiencia recaudatoria y transparencia. Ahora bien, su relación con el principio de legalidad hace entrever que la legalidad se relaciona siempre con la suficiencia recaudatoria, pues, aunque el presupuesto de una buena recaudación propone mejorar la gestión de la captación de recursos, no puede dejar de lado el principio de que los tributos deben estar enmarcados en la norma legal previamente establecida. Si bien se establece la transparencia como la meta de la gestión pública, esta debe enmarcarse en la legalidad en cuanto a la reserva de la información tributaria o del respeto de la información personal de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

De igual manera sucede con el principio de equidad y el de progresividad. “El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley” (González, 1989, pp. 401-403). Para González (1989), verbigracia, la modalidad del acto legislativo primario consiste en que se exige ley no solo para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino también para crearlo.

8.1. Relación entre los principios generales de la tributación

Para converger en un sistema más integral de los principios tributarios en Ecuador, es necesario mencionar los principios que señala el COT, artículo 5, tales como: legalidad —citado en el artículo 301 de la CRE—; igualdad —mencionado en los artículos 66, numeral 4, y artículo 11, numeral 2, de la CRE—. Incluso, se conceptualiza el principio de igualdad (Serpa, 2007)²⁹ y el de proporcionalidad. La no confiscatoriedad también se cita en la CRE, artículo 323. Ahora bien, el principio de equidad también es desarrollado en la CRE y tiene relación con la igualdad desde dos aristas: la formal, en la que todas las personas son iguales ante la ley; y desde lo material, en la cual todos son iguales en la medida en que sean iguales (Neumark, 1994). Pero, este principio irrumpe en su aplicación, no solo en la obligación tributaria que nace o se recauda, sino también en la gestión de la Administración pública que aplica la normativa.³⁰

En resumen, el principio de legalidad se amalgama con otros principios, en una suerte de acoplamiento integrador con el objetivo de garantizar los derechos de las personas en beneficio de la justicia. Son los limitantes del abuso de la autoridad y la realización plena del respeto a los derechos y garantías fundamentales. Hay principios de importancia en el ámbito tributario que se esbozan de manera aireada desde el marco constitucional, bordean los ribetes legales y se plasman en la praxis jurídica. Principios como el de legalidad se invocan

29 Serpa (2007), “Igualdad procesal”, en *Teoría general del proceso*, p. 292. Señala que todo este esquema clásico de la relación jurídico-procesal debe ser completamente revisado con la existencia de las garantías constitucionales del proceso, que relegan a un segundo plano dicho esquema chovendiano o cernellutiano, para introducirlo en un ámbito de derecho fundamental, con mayúsculas, que lo eleva por encima del simple derecho procesal que el esquema deriva.

30 Pérez Valencia (2010) señala que los efectos de esto conllevan, en lo que respecta a la Administración tributaria, sea esta nacional, seccional o de excepción, el desarrollo del principio de “justicia legal” o de “derecho vivo”, en el que se coordinen adecuadamente todos estos principios; en los que la equidad tenga que ver con la aplicación efectiva de la justicia a los casos concretos. Ahora bien, ¿cómo se logran estos conceptos teóricos en la práctica? Me atrevería a proponer que esto significa que la administración haga efectivo en sus procesos y actuaciones, las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas, precautelando la vigencia del derecho en casos concretos. Si es un proceso de afectación de los derechos subjetivos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, pues además de un sistema jurídico protector de este postulado, debe la administración dirigirse al cumplimiento del espíritu mismo de la norma, de lo que busca como objetivo; quedarse en el frío texto de una norma no haría efectivo el derecho.

en el espectro del mundo jurídico: desde la academia y hasta las salas de audiencias de los tribunales y juzgados; por los operadores de justicia y profesionales del derecho quienes los citan y traen a colación al momento de sustentar los derechos y garantías de los contribuyentes.

La equidad, que de manera transversal se despliega en el articulado de la CRE, podría ser vista como uno de esos principios que sirve de contrapeso al de legalidad, pues busca la vigencia plena de la justicia equitativa en el ámbito tributario. Para entender el principio de legalidad, que contempla la sinergia entre la norma escrita y el caso concreto, se pondera su comprensión con el principio de equidad, que no es más que la búsqueda de la justicia aplicada a un caso concreto: “[...] diremos entonces que la equidad tiene que convertirse en el bastón que impulsa el sistema de principios constitucionales y legales [...] el régimen debe ser de pesos y contrapesos entre ellos, para lograr un equilibrado y progresivo desarrollo del principio” (Pérez, 2010, pp. 8-9).

Este sistema de principios constitucionales y legales tributarios, que constan en la CRE, así como en la norma paraguas como el COT, debe conformar un cuerpo orgánico de principios y reglas que garanticen la convivencia armónica del fin del Estado. El fin del Estado es recaudar tributos para cumplir sus funciones públicas, frente al derecho de los ciudadanos para una convivencia digna, con solidaridad y respeto a la producción nacional e inversión extranjera, que la promueva y proteja.

En este punto corresponde retomar ciertos cuestionamientos a los principios. Analizar la legalidad sin menoscabar los principios de equidad o suficiencia recaudatoria, presupone sopesar de sobremano el interés público frente al interés particular. Ahora bien, la inquietud es: ¿cuál es el principio que en la aplicación de la estricta justicia hará valer más su preponderancia, cuando el particular busca la gestión de sus derechos fundamentales? Difícil presupuesto que añada muchas veces, en la discusión, el desmedro del principio de legalidad frente al respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos, tan aquilatados en la CRE. Parecería que el principio pierde fuerza y aplicación frente a los derechos fundamentales individuales. Pero el Estado, por su lado, solicita el respeto y prevalencia del interés público frente al particular.

También hay temas sustanciales y procesales de fraude tributario. Varios han sido los problemas enfrentados por la Administración tributaria frente a un análisis de la aplicación en las normas de procedimiento sobre la acción y la sanción en el caso del ilícito tributario. Todos estos principios constitucionales tributarios tienen vigencia y supremacía, aun cuando “vientos de cambio que cuestionan la supremacía de la Constitución Política [CPE] de 1998 se perciben internacionalmente” (Montaño, 2005)³¹ por el derecho de gentes o comunitario al menos. Esta relación armónica de cada uno de los principios con el de legalidad en referencia, hace viable la búsqueda de la literalidad razonada de la norma en la subsunción al caso concreto, lo que significa en la práctica, que su aplicación hace factible el respeto de los derechos y las garantías de cada ciudadano.

Al respecto, el desarrollo jurisprudencial de la Sala Contencioso Tributaria de la Corte Nacional de Justicia (CNJ) advierte que los principios constitucionales tributarios forman parte del derecho fundamental y son de obligatorio cumplimiento.

Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, “*se deduce la intención distribuidora de la imposición*” [...] intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios “*son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas*” (Sala contencioso tributaria de la CNJ, sentencia del Recurso de casación 742-2016.).

31 Montaño (2005) sostiene además que la Constitución asienta su posición y categoría de base del ordenamiento jurídico del Estado y exige que toda otra disposición que no sea de la norma fundamental se ajuste a sus preceptos, sin contradecirlos.

Capítulo IV

La Administración tributaria

1. La Administración tributaria

SE CLASIFICA EN nacional, seccional y de excepción. En primer lugar, se encuentran las dos administraciones nacionales con autonomía administrativa y financiera cada una: la de comercio exterior con el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (Senae) y la de imposición nacional con el Servicio de Rentas Internas (SRI). En segundo lugar, se ubican los GAD provinciales o cantonales que representan la Administración tributaria seccional. En tercer lugar, se ubican las administraciones tributarias de excepción que, por disposición legal, realizan el control y recaudo de ciertas obligaciones tributarias, como es el caso de la Superintendencia de Compañías, a propósito de la contribución sobre los activos totales de las sociedades o compañías mercantiles.

Es necesario abordar la gestión de la Administración tributaria frente a la legalidad y enmarcar su ejercicio dentro de la normativa legal ecuatoriana para comprender mejor el ejercicio de la facultad determinadora. En la doctrina, son abundantes los análisis de las facultades de la Administración tributaria, entendiendo cada una de ellas como una aplicación directa de la facultad de gestión que tiene la Administración pública para el ejercicio del cobro y recaudación de obligaciones tributarias. En este contexto, se habla de facultad reglamentaria, determinadora, sancionadora, resolutive, recaudadora y de transacción (COT, artículos 67 a 71), puntualizando que la primera es una facultad específica del presidente de la república. En las líneas siguientes, se desarrollarán cada una de estas facultades establecidas por la normativa constitucional y legal, tomando en consideración la importancia de su aplicación y la relación que se deriva al afectar los derechos fundamentales del administrado o, en el caso concreto tributario, de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

2. Facultades de la Administración tributaria y facultad determinadora

2.1. Facultad reglamentaria

El COT establece que es el presidente de la república quien tiene la facultad reglamentaria en materia tributaria, por lo que expide los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes tributarias. Por otra parte, las máximas autoridades de las administraciones tributarias nacionales, como el SRI y el Senae, dentro de sus competencias, emiten actos normativos de carácter general, tales como circulares o disposiciones generales, necesarios para la aplicación de las leyes tributarias y para asegurar la armonía y eficiencia de su administración (COT, artículo 7). En el caso de las administraciones seccionales, estas expiden, mediante sus cuerpos legislativos como el Consejo Cantonal, las ordenanzas necesarias para la aplicación de los tributos que recaudan. De igual manera, las normas infralegales —actos normativos en el caso de administraciones de excepción— son dictadas por la máxima autoridad, como la Superintendencia de Compañías, que recauda la contribución de sociedades.

2.2. Facultad determinadora

Las potestades del fisco para la fiscalización buscan asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los responsables. Además, permiten exigir a terceros, cuando sea realmente necesario, que mantengan libros o registros especiales tanto de sus propias negociaciones y operaciones como de las de terceros. Sin embargo, esto no implica que se otorguen poderes excesivos que puedan vulnerar garantías constitucionales. Es importante destacar que las atribuciones de las administraciones no deben ocasionar perjuicios irrazonables para los administrados (García, 1997).³²

32 García (1997) cita a Adam Smith, quien consideraba contrario al principio de economicidad someter a las personas a visitas frecuentes y a los registros de los recaudadores de impuestos. Según García, incluso los gastos privados deberían someterse a las exigencias y requerimientos formales de los recaudadores. Asimismo, es crucial no vulnerar el secreto profesional; los organismos fiscales no pueden interrogar a los profesionales asesores sobre hechos de sus clientes, ni siquiera solicitar el nombre de estos. El secreto bancario y bursátil se vio reducido con la promulgación de la Ley 23.271, que establece que dicho secreto no aplica para las informaciones que la DGI requiera en cumplimiento de sus funciones legales,

La facultad determinadora se entiende como el ejercicio de la gestión pública mediante el cual, con la realización de determinados actos de la Administración, se llega a establecer los elementos constitutivos del tributo, que son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base imponible y la tarifa del tributo. Ahora bien, esta gestión —la de determinación de la obligación tributaria— puede ser ejercida, no solo por el sujeto activo, sino también por el sujeto pasivo. Aquel puede hacerlo de manera directa y presuntiva. Las formas de determinación se clasifican en: por el sujeto pasivo (autoliquidación); por el sujeto activo (que se subclasifica en determinación directa y determinación presuntiva); y por determinación mixta.

La *determinación por el sujeto pasivo* consiste en la autoliquidación que realiza el propio sujeto obligado al pago del tributo, tendiente a determinar los elementos constitutivos del tributo, encaminado a cumplir las obligaciones tributarias con el fisco para garantizar el financiamiento de los servicios públicos. El COT lo prevé como forma de determinación de la obligación tributaria del sujeto pasivo.³³ La determinación realizada por el sujeto pasivo es una de las formas de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, siendo la más difundida en un sistema con gran capacidad de adaptación a la cultura tributaria.

solicitadas a las entidades o sujetos comprendidos en los regímenes respectivos. Además, los libros de comercio no pueden ser trasladados del lugar de su domicilio legal y estatutario para satisfacer requerimientos fiscales; deben inspeccionarse en el lugar donde se encuentren. El acta que redacte el funcionario fiscal, aunque no sea firmada por el interesado, es considerada instrumento público y tiene plena validez a menos que se demuestre su falsedad, tanto de la existencia material de los hechos que el funcionario anuncie como cumplidos por él mismo o que hayan ocurrido en su presencia, como de los reconocimientos que contenga.

33 Codificación del Código Orgánico Tributario (Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005). “Artículo 89.- Determinación por el sujeto pasivo. - La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”.

La *determinación por el sujeto activo* es el conjunto de actos que desarrolla el ente acreedor de los tributos –la Administración tributaria–, llámese nacional: SRI y Senae, conforme al artículo 64 del COT; seccional, como los GAD y los gobiernos provinciales y municipales, conforme al artículo 65 del COT, y de excepción, como las superintendencias, entre otros, según el artículo 66 del mismo cuerpo legal, con el objetivo de determinar los elementos constitutivos del tributo, como son los sujetos pasivos de la relación tributaria, hecho generador, base imponible y tarifa.

La determinación por el sujeto activo se clasifica, dependiendo de las técnicas para su ejercicio, en directa o presuntiva. La *directa* se realiza basada en la propia información del sujeto pasivo o proporcionada por terceros, utilizando técnicas de auditorías de escritorio con sistemas y bases de datos que cruzan la información de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias (contribuyentes, responsables, agentes de percepción o retención), así como de terceros que se vinculan en una compleja relación tributaria. En cambio, la *presuntiva* –facultad atribuida a la Administración, que requiere que *a priori* se den ciertos presupuestos legales (como la falta de información, o el hecho de comprobar información que carezca de veracidad)– busca la determinación del tributo con el uso de técnicas de presunción de la utilidad por el sector.

Las determinaciones tributarias o *auditorías de escritorio*, según el artículo 91 del COT, se refieren al ejercicio de una determinación moderna en el cual la búsqueda de inconsistencias o indicios de glosas tributarias se basa en sistemas informáticos que cruzan información entre los diferentes operadores tributarios que envían información a la Administración. Esta información permite a la Administración operar con mayor eficacia y certeza en la determinación de diferencias o inconsistencias al realizar su actividad. Esta actividad siempre debe ir de la mano de principios constitucionales tributarios como la simplicidad administrativa, la eficiencia, la transparencia y la suficiencia recaudatoria, así como del debido proceso y el derecho a la defensa.

La introducción de un moderno sistema de auditoría en Ecuador, como fue la Ley Reformatoria a las Finanzas Públicas en 1999,

provocó una reforma estructural al sistema tributario de determinación. Se eliminó la terminología y el procedimiento de la *fiscalización*, supliéndolos por el de *auditorías de escritorio*, en el que la transparencia y la eficiencia son los presupuestos del nuevo sistema de determinación. Para esa fecha, los procesos de determinación se entendieron como la auditoría de primer piso y la auditoría de segundo piso.

La auditoría de *primer piso* (parcial o focalizada) busca realizar un proceso de análisis de los registros contables de manera puntual —a determinadas cuentas— desde el muestreo. Esto deriva en la ejecución de actos que la Administración podría denominar liquidaciones de pago. En cambio, la auditoría de *segundo piso* (integral) busca realizar un análisis de los registros contables de manera integral —a toda la contabilidad o a varias cuentas contables integradas—, de lo cual deriva la ejecución de actos que la Administración denomina actas de determinación. Desde el punto de vista internacional, se ha procurado coordinar esfuerzos para la recaudación tributaria, así como para la prevención y represión de ilícitos. Durante el Primer Congreso sobre Armonización Impositiva-Aduanera de los Países Miembros del Mercosur, se recomendó, entre otros aspectos, considerar la posibilidad de institucionalizar el sistema de auditoría fiscal simultánea foránea en el marco de la soberanía política y jurídica de cada país signatario (García, 1997, p. 15).

En un primer momento, el espíritu de la norma pretendía que se realicen liquidaciones de pago y actos de determinación, alternativamente. Sin embargo, la jurisprudencia ecuatoriana en materia contencioso-tributaria ha establecido que las liquidaciones, al ser actos de determinación (sentencias de los recursos de casación No. 162-2009 de 14 de marzo de 2013, 197-2009 de 23 de noviembre de 2012 y 30-2008 de 26 de abril de 2011), solo pueden ser revisadas con redeterminaciones en las condiciones y plazos que la ley prevé. Es decir, no cabría que luego de realizada una liquidación se emitan actos de determinación iniciales, solo redeterminaciones. Esto difiere de países como Argentina, donde las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y otros empleados de la Dirección General Impositiva (DGI), no constituyen determinación administrativa de la

obligación, lo que solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos (*Ibid.*).

En Ecuador, tanto las liquidaciones como los actos de determinación constituyen procesos de determinación que no se continúan unos a otros. Una vez realizados cualquiera de los dos, cierran la posibilidad de continuar ejerciendo la acción determinadora, a menos que corresponda a un proceso de redeterminación debidamente justificado, ejercida específicamente contra el acto de determinación.³⁴ En resumen, el proceso de emisión de un acto de determinación por la Administración tributaria, tendiente a la regularización del pago de la obligación tributaria (García, 2004),³⁵ puede ser impugnado por vía administrativa —por medio de reclamación administrativa— dentro de los 20 días posteriores a la notificación (COT, artículo 115). De no hacerse, iniciaría el procedimiento de cobro de dicho acto, contentivo de una obligación tributaria.

La *determinación mixta* es aquella realizada conjuntamente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, tendiente a la determinación de la obligación tributaria. Para su justificación, se cita el sistema de estimación objetiva global vigente hasta 1995,³⁶ cuando el COT dejó de

34 Codificación del Código Tributario Ecuatoriano (Registro Oficial Suplemento, 14 de junio de 2005). Artículo 94.3: Caducidad. - Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

35 En García (2004), se señala que, en consecuencia, este es el sentido que podría darse al impreciso término regularización, exigiéndose únicamente la espontánea revelación a la Administración de la auténtica situación tributaria del contribuyente y permitiendo que el pago se realice de forma simultánea o con posterioridad conforme a las concretas provisiones de la normativa tributaria.

36 Ley de Régimen Tributario Interno [1989], Ley 56, en el RO 341 (22 de diciembre de 1989), "Artículo 34.- Estimación Objetiva Global. - Créase el sistema de determinación de bases impositivas denominado Estimación Objetiva Global, al cual se acogerán las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad que ejerzan actividades empresariales o profesionales, para determinar la base imponible atribuible a dichas actividades, para fijar los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado. Para el efecto se integrarán juntas mixtas constituidas por tres representantes del Ministerio de Finanzas, uno de los cuales será el Presidente y tendrá voto dirimente, y por tres representantes de los contribuyentes cuyas bases se determinen. Cada junta determinará la base imponible global correspondiente a un grupo homogéneo de contribuyentes y distribuirá individualmente su importe. Las bases así determinadas serán firmes y no podrán modificarse por la aplicación de exenciones, rebajas

contemplar este sistema que consistía en la determinación por parte de los gremios profesionales y de la Administración de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Hoy en día, no se encuentran, al menos en la imposición nacional, formas específicas o prácticas de determinación mixta.

Si bien la facultad determinadora se dirige a la emisión de los actos de determinación, estos actos se someten al control de legalidad de la propia autoridad administrativa, que, en su facultad resolutoria, conoce también los reclamos, recursos y peticiones sobre dichos actos. Ahora bien, otro tema a tratar es la caducidad de la facultad determinadora (en contraste con la prescripción de la facultad recaudadora), pues por las circunstancias del tiempo transcurrido, caduca la facultad de la Administración pública para determinar los elementos constitutivos de la obligación tributaria (COT, artículo 94) en los siguientes casos:

- Cuando el sujeto pasivo determina su obligación tributaria, caduca la facultad de la administración en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración. En el caso de que el sujeto pasivo no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años.
- Cuando el sujeto activo determina la obligación tributaria o lo realiza en forma mixta, caduca la facultad determinadora en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Por último, hay que tomar en cuenta que los actos administrativos finales que se emitan en el proceso deben notificarse. Así lo ha señalado la jurisprudencia de la CNJ:

[...] cabe precisar que estos actos, denominados como actos administrativo finales, necesariamente deben ser notificados con el propósito [de] que surtan efectos en el mundo real, sin embargo, en materia tributaria, los actos de fiscalización, entendidos como actos de simple

o cualquier otra deducción ni por ulterior actuación fiscalizadora. De producirse discrepancias sobre cuestiones de hecho, se plantearán en instancia administrativa única, ante una comisión tributaria, integrada por tres representantes del Ministerio de Finanzas, uno de los cuales presidirá con voto dirimente, y otros tres en representación de los contribuyentes. No procederá la determinación directa o presuntiva respecto de los ingresos de los contribuyentes que se hubieren acogido al sistema de Estimación Objetiva Global”.

administración o intermedios, no necesitan ser notificados por tratarse de actos “medios” o de “preparación” y no actos “fin” [...] iv) La Sala Especializada ya se ha pronunciado sobre este particular en el fallo del recurso N.º 255-2009 publicado en el Suplemento del Registro Oficial N.º 370, 27 de noviembre de 2012 (Sentencia del Recurso de casación 082-2017, ponente MTPV).

Sobre los actos administrativos tributarios, la CNJ ha indicado que estos se pueden emitir en el marco de las facultades de la Administración tributaria nacional, seccional o de excepción, siempre que se cumplan los requisitos para su validez. En este marco previo al proceso de determinación tributaria, la Administración realiza requerimientos de información, en el marco de los deberes formales de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, para realizar el control y la gestión. Así señala la jurisprudencia sobre el requerimiento de información tributaria antes de la orden de determinación –inicio del proceso de determinación tributaria–:

Esta Sala Especializada determina que, en el fallo recurrido, como hecho probado se establece que la Administración tributaria y de manera particular el Servicio de Rentas Internas **se encuentra facultado** legalmente a solicitar o **requerir información en la forma como lo ha hecho**. En consecuencia, al encontrarse el accionar de la Administración tributaria ajustada al ordenamiento jurídico no se violenta el derecho al debido proceso garantizado en la Constitución (CNJ, Recurso de casación 648-2016, voto salvado).

Ahora bien, se debe tomar en cuenta que, si bien la Administración tributaria puede notificar los actos administrativos dentro de las veinticuatro horas de cada día, procurando hacerlo dentro del horario del contribuyente o de su abogado procurador; si la notificación es recibida en un día u hora inhábil, surte efectos el primer día hábil o laborable siguiente a la recepción (COT, artículo 114). En este punto, se hará el análisis de la facultad resolutoria como el siguiente tema que atañe en esta investigación.

2.3. Facultad resolutoria

La *facultad resolutoria*³⁷ Se supone que las autoridades administrativas competentes están obligadas a expedir una resolución motivada en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la Administración tributaria. La resolución administrativa tiene el carácter de regular cuando cumple con los requisitos externos de validez, es decir, de forma y competencia, y además, no incurre en un error grave de derecho que linde con la incompetencia, en una medida que supere lo meramente opinable en cuanto a la interpretación de las normas legales que rigen el caso (García, 1997, p. 48).³⁸

Lo contrario al pronunciamiento expreso de la Administración tributaria es el silencio de esta, que implicaría la falta de atención a las peticiones, reclamaciones, recursos y consultas del administrado, vulnerando sus derechos a la atención de sus peticiones como al de recibir respuesta por la Administración. “De manera inexcusable, la falta de resolución en el término legal fijado habrá de producir, una vez cumplidos los requisitos procesales legalmente requeridos de pronto despacho y fenecimiento del ulterior plazo complementario, el silencio de la Administración, instituido claramente a favor del administrado” (Folco, 2001, pp. 130-131).³⁹

En Ecuador, en materia tributaria desde 1993, se entiende por silencio positivo en materia tributaria la aceptación favorable de la petición, sin perjuicio de la emisión de la resolución correspondiente. Es importante que la resolución o atención de peticiones, reclamos, recursos o consultas que se gestionan mediante la actividad administrativa culminen en actos claros y legales, que cumplan la finalidad que busca el sujeto pasivo que solicita.

37 Codificación del Código Tributario Ecuatoriano (Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, artículo 69).

38 García Vizcaíno (1997) cita además los fallos 255-231, 258-299, 265-349 y otros, citados por la CS en Cerámica San Lorenzo ICSA del 30/9/76, fallo 295-1018.

39 El mismo reviste en nuestra legislación nacional carácter negativo, es decir, proyecta efectos desestimatorios, excepto por expresa disposición en contrario.

2.4. Facultad recaudadora

En este contexto de atribuciones de la Administración tributaria, es necesario revisar la facultad recaudadora que le concede el Estado para la generación de recursos estatales. Ahora bien, en esta facultad se concentran dos funciones de la Administración: por un lado, el control y gestión que busca el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias y, por el otro, el ejercicio coactivo y de coacción que puede usar la Administración una vez agotadas las facultades para lograr el cumplimiento tributario. Esto se da siempre que se trate de obligaciones determinadas y líquidas, así como firmes y ejecutoriadas.

Este ejercicio es amplio cuando se busca el cumplimiento voluntario, pues las acciones transformadas en actos de la Administración tributaria son varias, tales como: el requerimiento de información, la gestión de la Administración para el cumplimiento, comparecencia ante la Administración, solicitudes de información, entre otros. Sin embargo, cuando la Administración busca el cumplimiento forzoso o ejerce la coacción de la Administración, este es reglado y sujeto a las normativas legales de manera estricta. El Código Tributario desarrolla el procedimiento administrativo coactivo en su artículo 157.

El proceso inicia con el auto de pago de la obligación tributaria firme y ejecutoriada, que conste en actos o resoluciones, así como en títulos de créditos. Se concede veinte días para que el contribuyente pague o dimita bienes, plazo en el cual el coactivado puede incluso impugnar judicialmente por intermedio del contencioso de excepciones. Si no hubiere una impugnación, el procedimiento coactivo continúa con la fase de ejecución de la obligación tributaria, previo a medidas precautelatorias como son el secuestro de bienes muebles, prohibición de enajenar bienes inmuebles y retención de fondos o recursos financieros. La preclusión del procedimiento coactivo dicta como pasos el embargo, venta en pública subasta y la ejecución de la obligación tributaria por parte de la Administración tributaria.

En este punto vale analizar la prescripción de la facultad determinadora que, hoy en día, se establece en el plazo de cinco años. El Código Tributario señala que la Administración tributaria debe

recaudar la obligación tributaria y ejercer la acción de cobro de los créditos tributarios, intereses y multas por incumplimiento de los deberes formales en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles o, desde la fecha de vencimiento de la declaración cuando sea incompleta o no se haya presentado. Por tanto, de no cumplirse con este mandamiento legal, en el ejercicio de la facultad recaudadora dentro del plazo de cinco años, prescribe la facultad recaudadora (COT, artículo 55).

2.5. Facultad sancionadora

La Administración Tributaria también ejerce la facultad sancionadora, que implica la imposición de sanciones administrativas tributarias ante violaciones leves o graves a la normativa tributaria. Si la violación normativa se extiende a normas legales, se considera como contravenciones tributarias y, si se extiende a normas reglamentarias o infralegales, como faltas reglamentarias. La sanción varía en cada caso: hasta USD 1500 por faltas reglamentarias y hasta USD 3000 por contravenciones tributarias.

Cualquier sanción administrativa, sea contravención tributaria o falta reglamentaria, se impone mediante resolución debidamente motivada y después del procedimiento establecido para la defensa del sujeto pasivo, quien debe tener el tiempo oportuno y legal para su defensa ante el presupuesto de indicio de infracción que puede tener la Administración. Para este efecto, se notificará con un inicio de sumario para sanción, concediéndole al presunto infractor un plazo de cinco días para sus alegatos y pruebas de descargo. Luego de esto, la Administración Tributaria emitirá mediante resolución la justificación del caso, declarando el archivo o la sanción correspondiente, de cumplirse los presupuestos legales.

De igual manera, como en cada facultad de la Administración Tributaria, se ha previsto la institución jurídica de la prescripción de dicha facultad, cuando transcurra el plazo de cinco años contados desde la fecha de ejecutoria de la resolución o sentencia, a no ser que la prescripción se encuentre interrumpida por la citación del auto de pago (COT, artículo 341). También en materia tributaria

aduanera, la facultad sancionadora prescribe bajo el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Copci), según señala la jurisprudencia:

[...] esta Sala, aplicando el principio *iura novit curia* establecido en el Artículo 140 del Código Orgánico de la Función Judicial, considera que el Artículo 241 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones define el procedimiento que se debe seguir en el trámite de las contravenciones, determinando los plazos que deben cumplirse dentro de la etapa administrativa, mientras que el tercer inciso del Artículo 200 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI trata de la facultad para imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, estableciendo la prescripción de dicha facultad en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo (CNJ), Recurso de casación 646-2016. Ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia)

2.6. Facultad de transigir

La Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (Lodes), tras la pandemia de la covid-19, incorporó entre las reformas principales la transacción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, adicionando a los modos tradicionales que se contemplan en el COT, como son el pago, compensación, remisión, confusión y prescripción. Tradicionalmente, este modo de extinción de la obligación tributaria no era una forma aceptada en las normas tributarias; al contrario, era vedada en la práctica tributaria. Ahora, incorporada en la legislación tributaria (COT, artículo 37), la transacción implica la posibilidad de llegar a acuerdos sobre la obligación tributaria, intereses, multas y recargos, entre la Administración tributaria nacional, seccional o de excepción, y los sujetos pasivos del tributo.

En 1967, el Código Tributario para América Latina, diseñado por los tributaristas Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes (Brasil) y Ramón Valdés (Uruguay), que buscaba estandarizar los sistemas tributarios de la región, contempló la transacción en el artículo 41 de este modo: “La obligación tributaria se extingue por

los siguientes medios: Pago; Compensación; Transacción; Confusión; Condonación o remisión y Prescripción”. Tal concepción proyectaba hacia el futuro el arreglo de controversias mediante el acuerdo de las partes y la extinción de mutuo acuerdo de las obligaciones tributarias. Esta forma, que no fue adoptada en un inicio en Ecuador, se introdujo en noviembre de 2021.

Así, el mecanismo de la transacción se convierte en un eje para la política económica y en una condición necesaria para el régimen tributario. Todo sujeto pasivo tributario que pretenda iniciar un proceso de mediación que tenga como objeto alcanzar una transacción deberá presentar su solicitud ante cualquier centro de mediación o ante cualquier mediador calificado conforme a lo establecido en la Ley de Arbitraje y Mediación y su Reglamento. En este contexto, la mediación como mecanismo para procurar la transacción puede darse por distintas vías: dentro de los procedimientos de determinación tributaria o mediación extraprocésal, o dentro de los procesos judiciales o de mediación intraprocésal. En cualquiera de los casos, la mediación buscará la solución de conflictos para disminuir la alta tasa de impugnación de los actos tributarios administrativos, pero también velará por una eficiente recaudación tributaria.

Actos administrativos tributarios

1. Definición

EN EL ESTUDIO de los actos administrativos, resulta oportuno el derecho formal tributario, y dentro de estos dos campos: el procedimiento administrativo y el proceso judicial. El primer campo es entendido como el conjunto de actos que conforman un todo, la facultad de la Administración pública de resolver, de hacer efectivos los derechos fundamentales de los sujetos pasivos que acuden ante la Administración para que conozca sus objeciones a la actuación o a los propios actos tributarios de esta. El segundo, en cambio, se refiere al conjunto de actos que conforman un proceso judicial, atendido por jueces que deciden el resultado de una controversia tributaria que se encuentra en la órbita del derecho procesal tributario.

Ahora, es necesario introducir el tema de las facultades de la Administración tributaria para esbozar dos de ellas que corresponden a esta investigación: la facultad determinadora y la resolutive. La resolución determinativa de oficio es un acto dentro de la facultad determinadora oficiosa de la Administración tributaria, que consiste en una declaración unilateral del organismo recaudador que fija la existencia o no de una obligación tributaria (Altamirano y Rubinska, 2008). La determinación de oficio constituye un acto administrativo normativo típico, habida cuenta que se configuran todos los caracteres que tipifican tal condición: función administrativa, unilateralidad, individualidad, efectos jurídicos e inmediatez (Licht, 2005).

Un acto administrativo, según Sayagués (2002), es la declaración unilateral de voluntad de la Administración que produce efectos subjetivos y se reviste de ciertas características para su validez.⁴⁰ El

⁴⁰ Sayagués (2002, pp. 431-432) sostiene que los elementos esenciales del acto administrativo son: órgano competente, voluntad administrativa, contenido, motivos, finalidad, forma y procedimiento. En general, el acto debe emanar de la administración, es decir, de un órgano estatal actuando en función administrativa. Esto significa que son actos administrativos no solo los que dictan los órganos de administración, en el doble aspecto orgánico y

concepto de acto administrativo es de gran importancia en el derecho público, ya que a través de estos actos se manifiesta la función administrativa del Estado (Pérez, 2010). El Código Orgánico Administrativo (COA), normativa que define el concepto de acto administrativo, establece en su artículo 65 que este es toda declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de manera directa. Cuando se menciona efectos jurídicos individuales, se excluye a la generalidad de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias; sin embargo, cuando se enfatiza en la calidad de los efectos de forma directa, se refiere a la consecuencia del acto que incide directamente en la vulneración de los derechos de un individuo o un grupo determinado de individuos.

La peculiar relación jurídica que se establece entre el fisco, en calidad de acreedor del tributo, y el contribuyente o responsable, en su condición de deudor del mismo, merece ser observada detenidamente en el marco del instituto jurídico tributario de la tutela judicial efectiva tributaria (Romero, 2008).⁴¹ El COT, en su artículo 81, establece ciertas condiciones que deben cumplirse en la emisión de los actos administrativos tributarios, entre ellas, que estos deben ser escritos y motivados, en concordancia plena con lo establecido por la

funcional, sino también los emanados de los órganos legislativos y judiciales cuando ejercen actividad administrativa. Por igual razón, a la inversa, no son actos administrativos los actos jurisdiccionales que a veces dictan los órganos de administración.

41 La relación de derecho público que nace por imperio de ley entre el Estado y el individuo en materia de impuestos es un vínculo que se establece sin contraprestación, beneficio o liberalidad alguna, sino que se fundamenta en la equitativa aptitud de pago público de todos los individuos llamados a contribuir con las erogaciones estatales, esto es, la capacidad contributiva que, en criterio de la CSJN (Corte Suprema), es requisito de validez de los impuestos. En esta particular y sensible relación jurídica de Derecho Público Tributario se advierte con claridad que los mecanismos institucionales deben extremarse en su funcionamiento adecuado para no convertir al tributo en un despojo arbitrario, esto es, sin fundamento constitucional alguno, frente a las imperiosas necesidades recaudatorias estatales. Más aún teniendo en cuenta que la tutela del crédito del Estado es llevada a cabo por una de sus ramas de gobierno, con facultades que muchas veces exceden las que detentan los propios particulares. Por ello cobran especial relevancia el artículo 18 (de la Constitución) que establece que es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos, y el artículo 8 de la Convención Americana de DD. HH. (que integra el bloque de constitucionalidad federal, artículo 75, inc. 22, Const. Nac.) que bajo el título de garantías judiciales establece que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

Constitución de la República del Ecuador (CRE), que señala estos requisitos con referencia expresa a la *pertinencia* entre los fundamentos de hecho y de derecho (CRE, artículo 76, numeral 7, literal I).

2. Clasificación

La CRE, en su artículo 76, define el debido proceso como aquel que incluye los elementos integradores de los actos administrativos y advierte, incluso, de la vulneración de su validez, de no contener los requisitos básicos y fundamentales. Así lo señala la norma, de manera expresa:

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 (CRE, 2008, artículo 76).

De igual manera, el COT recoge este precepto constitucional al establecer por requisito que cualquier acto administrativo se expida por escrito, sea motivado, enuncie las normas o principios jurídicos de su fundamentación y explique 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 la inteligencia o aplicación de la ley (COT, artículo 81). Con estos presupuestos es necesario entender: ¿cuáles y cuántos son los tipos de actos que se conocen? Estos se clasifican según el objeto de estudio en actos de simple administración, hechos administrativos, actos normativos y actos de administración.

- Los *actos de simple administración* se refieren a toda declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta que solo afectan a los administrados mediante actos, reglamentos y hechos administrativos, dictados o ejecutados en su consecuencia. Un ejemplo son los dictámenes o informes que se emiten

en ejercicio de la gestión pública (COA, artículo 120).⁴² En este caso, la característica fundamental del acto de simple administración es el efecto indirecto que tiene en el administrado, pues no afecta de manera directa a su derecho. Se debe señalar que, en general, siempre habrá actos finales que resuelvan luego esos derechos conculcados.

- Los *hechos administrativos* se refieren a la actividad material, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos directos o indirectos, ya sea que medie o no una decisión o acto administrativo previo. Si bien hablar de los hechos puede resultar extenso, es necesario delimitar su contenido. Pérez Dayán (2003, pp. 2-3) determina que “[...] a la disciplina administrativa solo habrá de interesar aquella clase de hechos humanos relevantes, ejecutados por órganos administrativos”. Incluso, es relevante mencionar que, en muchas ocasiones, la Administración pública no puede limitar sus actividades al marco jurídico vigente que la rige, por lo que, si sus funciones no se extinguen por medio de la simple formulación de actos administrativos, todas aquellas consecuencias que se produzcan por su comportamiento material, han de ser hechos administrativos (Diez, 1980).
- Los *actos normativos* son declaraciones unilaterales efectuadas en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. En los actos normativos, la característica es el efecto general que produce, pues no se dirige a un individuo o determinado grupo, sino que el efecto en este caso es *erga omnes*, a todos los ciudadanos e individuos.
- Los *actos propiamente administrativos* son aquellos que implican una declaración unilateral del operador público que produce efectos jurídicos individuales de forma directa. Cassagne (1978) define al acto administrativo como toda declaración de un órgano del Estado en ejercicio de la función administrativa caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del derecho privado que genera efectos jurídicos individuales y directos con relación a terceros.

42 En el COA (2017), artículo 120, se señala que el acto de simple administración es toda declaración unilateral de voluntad, interna o entre órganos de la administración, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales y de forma indirecta.

Capítulo VI

Procedimiento tributario

1. Procedimiento de determinación tributaria

EL ARTÍCULO 68 del COT, en concordancia con el artículo 87 de la misma norma, establece, en relación con la facultad determinadora, que:

La determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación (COT, 2005, artículo 68).

Así lo señaló también la ex Corte Suprema en el fallo dictado dentro del expediente de casación n.º 65, publicado en el Registro Oficial 621 de 26 de junio de 2009, que en su parte pertinente dice:

Ha sido criterio reiterado y concordante de esta Sala en más de tres fallos, lo que constituye jurisprudencia obligatoria, al tenor de lo señalado en el Artículo 19 de la Ley de Casación, que la resolución que pone fin a un reclamo administrativo del contribuyente no puede ni debe modificar los resultados constantes en una declaración del sujeto pasivo, que para él es vinculante y obligatoria, y si de hecho se da ese efecto es la expedición de un acto administrativo ilegítimo, puesto que tales facultades solo cabe a través de un acto de determinación tributaria, en la forma, requisitos y plazos que el Código Tributario ha señalado para el efecto; cuestión que adicionalmente ya fue resuelta por el Tribunal de Casación del extinto Tribunal Fiscal, el que en sentencia obligatoria No. 7, publicada en el Registro Oficial No. 678 del 25 de septiembre de 1978, dispone en forma obligatoria, hasta que el Legislador no diga lo contrario

(Artículo 293 del Código Tributario, reformado por la Ley de Casación) la prohibición de que el Director General de Rentas (actual Servicio de Rentas Internas), pueda establecer mediante determinación directa nuevas obligaciones dentro del reclamo administrativo propuesto por el sujeto pasivo (Sentencia de casación 65-2009).

El desarrollo jurisprudencial ha supuesto, además, que se priorice el principio de legalidad en las actuaciones de la Administración pública, al considerar que no solo abarca la obligación del legislador de expedir los tributos según la disposición constitucional, bajo la máxima de “no hay tributo sin ley”. También implica de manera esencial, el sometimiento de la Administración pública a la ley, ejerciendo sus facultades dentro del marco normativo y previo a que se haya establecido, pues, “no hay gestión pública sin ley”. Así lo recoge el fallo de la CNJ, que indica:

[...] De manera que, la autoridad tributaria, al haber establecido diferencias en la declaración del reclamante hoy actor y haber impuesto además una multa, dentro de la misma resolución del reclamo de pago indebido, sin observar los procedimientos previstos en la Ley para cada una de estas facultades, ha vulnerado el debido proceso previsto de manera independiente para cada una de ellas, lo que implica que ejerció, a la vez, tres atribuciones que debió ejercerlas de forma separada, como son la resolutive frente al derecho de petición, la determinadora, frente al posible deficiencias en la declaración, y la sancionadora, para imponer una multa por falta reglamentaria, lo cual evidencia que se extralimitó en el ejercicio de la facultad resolutive a la que estaba conminado frente al reclamo planteado por el contribuyente, inobservando el debido proceso previsto para cada una [...] En virtud de lo expuesto, es necesario entender que los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, esto, conforme a lo que establece el artículo 82 del Código Tributario (2018), que reza la siguiente forma: “Artículo 82.- Presunción del acto administrativo.- 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 [...]” (CNJ, Recurso de casación N.º 09501-2017-00011, Voto salvado M.T.P.V.)

2. Peticiones, reclamos, recursos y consulta tributaria

Entre los procedimientos administrativos tributarios se encuentran las peticiones, los reclamos, los recursos y la consulta tributaria.

Peticiones

“Las peticiones por avalúos de la propiedad inmueble rústica se presentarán y tramitarán ante la respectiva municipalidad, la que los resolverá en la fase administrativa, sin perjuicio de la acción contenciosa a que hubiere lugar” (COT, 2005, artículo 115).

Reclamaciones administrativas

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

Los reclamos por tributos que correspondan al Estado, según el artículo 64 de este Código, siempre que los reclamantes tuvieren su domicilio en la provincia de Pichincha, se presentarán en el Servicio de Rentas Internas. En los demás casos podrán presentarse ante la respectiva dirección regional o provincial. El empleado receptor pondrá la fe de presentación en el escrito de reclamo y en cuarenta y ocho horas lo remitirá al Servicio de Rentas Internas.

Las reclamaciones aduaneras por aplicación errónea del arancel o de las leyes o reglamentos aduaneros, o de los convenios internacionales, se presentarán ante el Gerente Distrital de Aduana de la localidad respectiva (COT, 2005, artículo 115).

Recurso de revisión

El director general del SRI en la Administración tributaria central, los prefectos provinciales y los alcaldes en la Administración tributaria seccional, y las máximas autoridades de la Administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, sea por oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una

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

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,
6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución (COT, 2018, artículo 139).

Así se ha establecido en la jurisprudencia, la cual señala que:

Efectivamente, el propósito del recurso de revisión es que, de configurarse las causas que taxativamente señala la norma, de oficio o por insinuación de parte interesada, la máxima autoridad de la Administración tributaria, de encontrarla fundadas, previa la actuación de las respectivas pruebas, revisará el acto firme o la resolución ejecutoriada y emitirá

uno que lo sustituya corrigiendo o enmendado dichos yerros. En tal sentido el juez contencioso fiscal, dentro de su competencia jurisdiccional, al realizar el control de legalidad del acto administrativo impugnado, verificará que la resolución de un recurso de revisión, se apegue a los postulados de este instituto, para así, de existir mérito suficiente en base a las causales previstas en la norma, proceda a enmendar los actos que se encuentren firmes o ejecutoriados, caso contrario rechazará de plano la demanda.

[...] constituye una obligación ineludible de quien presenta un recurso de revisión señalar de forma argumentada y detallada cómo se configura el error de derecho en el acto recurrido, hecho que conforme lo indica la sentencia recurrida no se ha producido pues señala que: *“Siendo la liquidación de pago No. 1020090200068 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del periodo fiscal 2005 un acto administrativo firme y ejecutoriado, por ende, revestido de la calidad de legitimidad y ejecutoriedad y por tanto llamado a cumplirse, al amparo de lo establecido en el artículo 82 del Código Tributario, le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho [...] situación que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación [...]”*. Teniendo en cuenta lo señalado es evidente que al no haberse justificado el error de hecho ni de derecho el recurso de revisión no podía ser aceptado por la Administración tributaria (CNJ, Recurso de casación No. 699-2016. Voto salvado de la Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia. El subrayado es nuestro).

En resumen, el propósito del recurso de revisión es que, de configurarse las causas que taxativamente señala la norma, de oficio o por insinuación de parte interesada, la máxima autoridad de la Administración tributaria, de encontrarlas fundadas, previa la actuación de las respectivas justificaciones, revisará el acto firme o la resolución ejecutoriada y emitirá uno que lo sustituya, corrigiendo o enmendando dichos yerros.

Consulta tributaria

Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la Administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la abstracción será vinculante para la Administración tributaria.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la Administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación con los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por esta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario. Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial (COT, 2018, Artículo 135).

3. Transacción en materia tributaria

3.1. Transacción como modo de extinción de la obligación tributaria

La Lodes, tras la pandemia de la covid-19, en su artículo 79, contempla las reformas al Código Tributario y establece en la Sección 6 a la transacción como un mecanismo para extinguir las obligaciones tributarias. Se precisa que la transacción podrá versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación. En concordancia con ello, la mencionada Lodes señala que:

Los sujetos pasivos que se encuentren participando como actores de procesos judiciales o reclamaciones administrativas, contra actos administrativos emitidos por la Administración tributaria que fueren susceptibles de mediación según las reglas de esta Ley, o que fueren parte de procesos de determinación en marcha, podrán acogerse al procedimiento de mediación dispuesto por esta Ley. En este caso excepcional, los plazos y términos del procedimiento judicial quedarán en suspenso hasta que termine el proceso de mediación. En caso de que se llegue a un acuerdo, se notificará al órgano judicial respectivo que archivará el proceso sin condena en costas, y en caso contrario, el proceso judicial continuará desde el estado en que se encontraba al momento de la suspensión.

Quienes se acogieren al procedimiento de mediación incorporado por esta Ley:

- a) Dentro de los dos meses contados a partir de su entrada en vigencia, tendrán derecho a la remisión del 100 % de los intereses y recargos de la diferencia de impuesto establecidas por la administración que el sujeto pasivo acepte pagar en el acta de mediación.
- b) Dentro de tres meses contados a partir de su entrada en vigor, tendrán derecho a la remisión del 75 % de intereses y recargos, de la diferencia de impuesto establecidas por la administración que el sujeto pasivo acepte pagar en el acta de mediación.
- c) Entre tres meses un día y seis meses contados a partir de su entrada en vigor, tendrán derecho a la remisión del 50 % de intereses y recargos, de la diferencia de impuesto establecidas por la administración que el sujeto pasivo acepte pagar en el acta de mediación.

En todos los casos, siempre que incluyeren en su solicitud de mediación un compromiso de pagar inmediatamente al menos el 25 % del capital de la obligación incluso si no se llega a un acuerdo total o parcial. En caso de que sí se alcance el acuerdo total o parcial, este podrá incorporarse en un acta transaccional o acta de mediación (Lodes, 2021, Disposición Transitoria Séptima).

El Reglamento a la mencionada ley orgánica precisa respecto a los plazos de los literales a), b) y c) que los sujetos pasivos podrán acogerse a ella en cualquier etapa del procedimiento contencioso “previo a la expedición de la sentencia de la instancia judicial en la cual se encuentre tramitando. Para efectos de esta norma, se entiende que el contribuyente se ha acogido a la mediación en la fecha de presentación de la solicitud ante el respectivo Centro” (Reglamento a la Lodes, 2021, artículo 24).

Los acuerdos de mediación tienen la misma naturaleza que las sentencias ejecutoriadas, razón por la cual lo acordado es cosa juzgada y el juez de la causa no puede dejarlo sin efecto si fue pactado libremente por las partes, con asistencia letrada, ante un funcionario público y cuyo cuestionamiento se encuentra alcanzado por preclusión, salvo que se declare nulidad (Sentencia del expediente 67.275, BJCC 1-2008, sumario 17.682, México). Por ende, se entiende como acuerdo de

mediación: “Un proceso de resolución cooperativa del conflicto entre dos o más partes en disputa, que reciben la ayuda de uno o más terceros imparciales (mediadores) para comunicarse y alcanzar por sí mismos un acuerdo mutuamente aceptable sobre los temas de disputa” (Fernández y Recio, 2012, p. 719, el subrayado es nuestro).

En este orden de ideas, la CRE, en el inciso primero del artículo 190, reconoce la mediación y otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos, siempre que se apliquen con sujeción a la ley y en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir. En concordancia, el artículo 17 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) dispone que la mediación y otros medios alternativos de solución de conflictos constituyen una forma de servicio público a la colectividad que coadyuvan a la realización de los derechos garantizados en la CRE y en los instrumentos internacionales.

3.2. La cosa juzgada

Haciendo un parangón, en el caso de las sentencias, estas se originan en procesos con la reunión de actos efectuados, unos por las partes y otros por el juez. Para el efecto se revisten de certeza los derechos subjetivos por medio de la sentencia. Es así como causan efecto de cosa juzgada. La cosa juzgada —*res iudicata*— comprende lo decidido, la materia de decisión judicial: “es la autoridad y eficacia de una sentencia judicial cuando no existen contra ella medios de impugnación que permitan modificarla” (Couture, 1989, p. 326). Además, para De La Oliva y Fernández (1990), la cosa juzgada tiene dos sentidos: el estado jurídico de una cosa que ha sido objeto de enjuiciamiento y los efectos de determinada resolución judicial. Bacre (1992) lo entiende como:

Un atributo de la sentencia firme que le otorga autoridad a la misma, prohibiendo a los jueces sustanciar otro proceso sobre la misma cuestión ya decidida —*non bis in idem*— y además, dictar una sentencia que contradiga a la anterior. El concepto de cosa juzgada se complementa con una medida de eficacia. Esa medida se resume en tres posibilidades: a) la inimpugnabilidad, b) la inmutabilidad y c) la coercibilidad. La sentencia firme es **inimpugnable**, en cuanto han precluido todas las impugnaciones, es decir, no pueden oponerse contra ellas más recursos que puedan modificarla, en el mismo proceso o en otro futuro. También, es

inmutable o inmodificable y consiste en que, en ningún caso, de oficio o a petición de parte, otra autoridad podrá alterar los términos de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada. La **coercibilidad** o imperatividad implica que la sentencia, básicamente de condena, es susceptible de ejecución procesal forzada, a pedido del ejecutante (Bacre, 1992, pp. 436-7).

Respecto de la cosa juzgada como medida de eficacia, coincide con la cita doctrinaria de Couture (1989) en cuanto aquella se concreta en esas tres posibilidades de inimpugnabilidad, inmutabilidad y coercibilidad. Es inimpugnable:

En cuanto la ley impide todo ataque ulterior tendiente a obtener la revisión de la misma materia: *non bis in eadem*. Si ese proceso se promoviera, puede ser detenido en su comienzo con la invocación de la propia cosa juzgada esgrimida como excepción [...] La inmodificabilidad de la sentencia consiste en que, en ningún caso, de oficio o a petición de parte, otra autoridad podrá alterar los términos de la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada. La coercibilidad consiste en la eventualidad de ejecución forzada, la coerción es una consecuencia de las sentencias de condena, pasadas en cosa juzgada (Couture, 1989, pp. 327-8).

En resumen, los efectos de la cosa juzgada incluyen la irreversibilidad de la sentencia, en cuanto no permite renovar el mismo debate en el futuro, y su inmutabilidad o inmodificabilidad, en cuanto impone el deber de abstención a los órganos del poder público, incluidos los jurisdiccionales. Estos límites de la cosa juzgada hacen necesario distinguir aquellos casos en los cuales la decisión pone fin al juicio pendiente pero no impide un nuevo debate entre las mismas partes, en razón de un cambio de circunstancias, partiendo de la distinción entre cosa juzgada formal y sustancial. En efecto, determinadas decisiones judiciales tienen, incluso agotada la vía de los recursos, una eficacia meramente transitoria.

Se cumplen y son obligatorias tan solo con relación al proceso en que se han dictado y al estado de cosas que se tuvo en cuenta en el momento de decidir, pero no obstan a que, en un procedimiento posterior, mudado el estado de cosas que se tuvo presente al decidir, la cosa juzgada pueda modificarse. A esta forma particular se le llama, en doctrina, cosa juzgada formal (Couture, 1989, p. 10).

3.3. El juicio ejecutivo

La ejecución del acta de mediación conduce a los procesos de ejecución, pero no al proceso ejecutivo de cobro de los títulos ejecutivos, característica que es ajena al acta de mediación. Sin embargo, vale la pena analizar esta distinción. Así, el trámite de un juicio en la vía ejecutiva está condicionado a la existencia de un título ejecutivo de los señalados en el artículo 347 del Código Orgánico General de Procesos (Cogep), mandato que, en concordancia con la disposición del artículo 349 del mismo código, señala la obligación de incorporar a la demanda el título ejecutivo que reúna las condiciones de tal.

Es importante puntualizar respecto a la trascendencia de la fijación de la pretensión dentro de la demanda, puesto que esta, al señalar y circunscribir la materia que se discute, el objeto del juicio, limita por ese mismo elemento, la competencia funcional del juez, es decir, las facultades que tiene para decidir la causa. La primera obligación del juzgador para aceptar al trámite una demanda, es examinar su claridad y si reúne los requisitos determinados en el artículo 146 del Cogep. El auto de admisión, que tiene carácter de definitivo, por medio del cual el juez acepta a trámite la demanda, se refiere, entre otros, a estos aspectos procesales: señala la materia que ha de ser objeto del juicio y que servirá de base para la traba de la *litis*.

Por tanto, el juez tendrá a la demanda como el elemento sobre el cual versará su decisión o sentencia; admite como precedente el trámite del juicio según la solicitud del actor. “Como consecuencia de estas operaciones jurídicas, el juez prevendrá en el conocimiento de la causa y convocará al demandado para que concurra al juicio; y esta convocatoria, una vez notificada, vincula inexorablemente a las partes con el proceso” (Cruz, 1988, p. 355).

Esto nos lleva a concluir, en principio, que todo juicio es un proceso lógico en el que no pueden trastocarse sus elementos y fases, y que la compatibilidad o incompatibilidad de las acciones se establece por el análisis de la pretensión, que es lo que determina la naturaleza estructural cuyo cumplimiento se exige. La demanda se propondrá acompañada del título que reúna las condiciones de ejecutivo, según prevé el artículo 349 del Cogep. Por lo tanto, en la providencia inicial,

auto de pago, no sujeto a apelación, el juez debe examinar si el título adjunto a la demanda cumple con los requisitos.

En todo caso, la obligación contenida en el título deberá ser *clara, pura, determinada y actualmente exigible*. Cuando la obligación consiste en dar una suma de dinero, esta debe ser líquida o liquidable mediante operación aritmética. Si uno de los elementos del título está sujeto a un indicador económico o financiero de conocimiento público, también contendrá la referencia de este. Se considerarán de plazo vencido las obligaciones cuyo vencimiento se haya anticipado como consecuencia de la aplicación de cláusulas de aceleración de pagos.

3.4. Ejecución del acta de mediación

El procedimiento de mediación finaliza con la firma de un acta en la que conste el acuerdo total o parcial, o en su defecto, la imposibilidad de lograrlo. En caso de lograrse el acuerdo, el acta respectiva contendrá: 1) la relación de los hechos que originaron el conflicto; 2) la descripción clara de las obligaciones a cargo de cada una de las partes; y 3) las firmas o huellas digitales de las partes y la firma del mediador. Por la sola firma del mediador se presume que el documento y las firmas contenidas en este son auténticas. El acta de mediación en la que consta el acuerdo tiene efecto de sentencia ejecutoriada y cosa juzgada, y se ejecutará del mismo modo que las sentencias de última instancia siguiendo la vía de apremio, sin que el juez de la ejecución acepte excepción alguna, salvo las que se originen con posterioridad a la suscripción del acta (Ley de Arbitraje y Mediación [LAM], 2006, artículo 47). Es necesario delimitar las dificultades que se sortean en los tribunales y juzgados al momento de ejecutar las actas de mediación. Similares problemas afrontan también el arbitraje (Dávalos, 2010).⁴³

43 Asimismo, Dávalos (2010) señala que, no obstante los problemas crónicos que padece cualquier forma de impartición de justicia, incluido el arbitraje, continúan a saber: 1) la lentitud, 2) el predominio de la verdad formal sobre la real, y 3) la apreciación subjetiva, correcta e incorrecta, de la ley a aplicar por el juzgador, quien, al igual que cualquier ser humano, dispone del poder más conspicuo de la sociedad organizada: él decide quién tiene la razón. Las diferencias entre el arbitraje y el juicio son, en relación con estos problemas, una cuestión de magnitud.

3.5. Proceso de ejecución de acta de mediación

En el proceso de ejecución se llevan a cabo una serie de actos procesales destinados a hacer cumplir las obligaciones contenidas en un título ejecutivo, como el acta de mediación. Este procedimiento concluye con la firma de un acta que refleje el acuerdo total o parcial, o en su defecto, la imposibilidad de alcanzarlo. En caso de lograrse un acuerdo, el acta respectiva deberá incluir al menos una relación de los hechos que originaron el conflicto, una descripción clara de las obligaciones a cargo de cada una de las partes, las firmas o huellas digitales de las partes y la firma del mediador. El acta de mediación en la que consta el acuerdo tiene efecto de sentencia ejecutoriada y cosa juzgada y se ejecutará del mismo modo que las sentencias de última instancia siguiendo la vía de apremio, sin que el juez de la ejecución acepte excepción alguna, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la suscripción del acta (LAM, 2006, artículo 47).

Si el acuerdo fuere parcial, las partes podrán discutir en juicio únicamente las diferencias que no han sido parte del acuerdo. En caso de que no se llegue a ningún acuerdo, el acta de imposibilidad firmada por las partes que hayan concurrido a la audiencia y el mediador podrá ser presentada por la parte interesada dentro de un proceso arbitral o judicial, y esta suplirá la audiencia o junta de conciliación prevista en estos procesos. No obstante, se mantendrá cualquier otra diligencia que deba realizarse dentro de esta etapa en los procesos judiciales, como puede ser la contestación a la demanda en el juicio verbal sumario. La normativa procesal incluye entre los títulos ejecutivos la sentencia ejecutoriada, el laudo arbitral y el acta de mediación. Para el efecto, los jueces intervienen directamente en la ejecución de los laudos arbitrales y de las actas de mediación (Cogep, 2018, artículo 363).

Debe tomarse en cuenta, sin embargo, que la ejecución se circunscribe a la realización o aplicación concreta de lo establecido en el título ejecutivo. Las partes deben actuar en plano de igualdad, pero se limitan exclusivamente al control del cumplimiento del título ejecutivo, conforme a la ley. Para hacer efectivo el cobro, el juez tiene la facultad de acceder de oficio o a petición de parte, a los registros públicos de datos del ejecutado, para recabar información relacionada

con sus bienes. Además, brindará al ejecutante todo el apoyo y las facilidades para la realización de los actos necesarios dentro de la ejecución. En todo caso, cabe resaltar los tipos de obligaciones que pueden tomarse en un acuerdo de mediación, así:

- Obligaciones de dar especie o cuerpo cierto: cuando se trate de una obligación de dar especie o cuerpo cierto y el objeto se encuentre en poder del deudor o de terceros, el juzgador dictará mandamiento de ejecución ordenando que el deudor lo entregue en el término de cinco días. Salvo oposición fundamentada del tercero, el juzgador ordenará que la entrega se haga con la intervención de un agente de la Policía, pudiendo, inclusive, descerrajar el local en el que se encuentre. Si la especie o cuerpo cierto no puede ser entregado al acreedor por imposibilidad legal o material, el juzgador, a pedido del acreedor, ordenará que el deudor consigne el valor del mismo a precio de reposición, a la fecha en que se dicte esta orden (Cogep, artículo 366).
- Obligaciones de dar dinero o bienes de género: cuando se trate de una deuda de género determinado, el juzgador dictará mandamiento de ejecución ordenando que el demandado consigne la cantidad de bienes genéricos o deposite el importe de dichos bienes a su precio corriente de mercado a la fecha en que se lo dictó, bajo prevenciones de proceder al embargo de bienes suficientes. La ejecución por el pago de pensiones periódicas, por el cumplimiento de obligaciones que debían satisfacerse en plazos, puede comprender las pensiones y obligaciones que se hubiesen vencido en los períodos o plazos subsiguientes, aun cuando el juicio se hubiese contraído al pago de una sola pensión, o que debió darse o hacerse en uno de los plazos (Cogep, artículo 367).
- Obligaciones de hacer: si el acreedor pide que se cumpla y ello es posible, el juzgador señalará el término dentro del cual el deudor deberá hacerlo, bajo la prevención de que, de no acatar tal orden, la obligación se cumplirá mediante un tercero designado por el acreedor, a costa del ejecutado si así lo ha pedido.
- Si por cualquier motivo no se obtiene la realización del hecho, el juzgador de la ejecución determinará en una audiencia convocada para tal efecto y sobre la base de las pruebas aportadas por las partes, el monto de indemnización que el deudor debe pagar por el incumplimiento y dispondrá el respectivo cobro siguiendo el procedimiento previsto para la ejecución de una obligación de dar dinero. El

mandamiento de ejecución contendrá la orden para que el deudor pague los valores correspondientes a la indemnización de daños y perjuicios a que haya sido condenado. Si transcurrido el término concedido por el juzgador para que cumpla con la obligación, el deudor no lo hace, el juzgador dictará embargo de sus bienes en un valor suficiente para cubrir el costo del cumplimiento de la obligación por el tercero designado por el acreedor (Cogep, artículo 368).

- Obligaciones de no hacer: si la ejecución se refiere a no hacer algo, pero esto se ha efectuado, el juzgador ordenará la reposición al estado anterior y que el deudor deshaga lo hecho, concediendo un término para el efecto, bajo la prevención de que, de no hacerlo, se autorizará al acreedor para que deshaga lo hecho a expensas del deudor y señalará la suma de dinero que el deudor deberá pagar por tal concepto. Una vez que se reciba la liquidación, el juzgador expedirá el mandamiento de ejecución con: 1) la identificación precisa del ejecutado que debe cumplir la obligación; 2) la determinación de la obligación cuyo cumplimiento se pretende, adjuntando copia de la liquidación, de ser el caso; 3) la orden al ejecutado de pagar o cumplir con la obligación en el término de cinco días, bajo prevención de que, de no hacerlo, se procederá a la ejecución forzosa (Cogep, artículo 372).

El deudor puede oponerse al mandamiento de ejecución dentro del término de cinco días señalados en el artículo anterior, por las siguientes causas: pago o dación en pago, transacción, remisión, novación, confusión, compensación y pérdida o destrucción de la cosa debida. La causa que se invoque deberá estar debidamente justificada, así como el hecho de haberse producido luego de la ejecutoria de la sentencia o exigibilidad del título de ejecución respectivo. No será admisible la oferta de presentación de esta prueba. La oposición no suspende la ejecución y será resuelta en audiencia de ejecución. La fórmula de pago propuesta por parte del ejecutado no suspende la ejecución y deberá incluir una garantía que asegure el cumplimiento de la obligación cuando sea a plazo, salvo que el ejecutante no lo requiera. Podrá también proponerse como fórmula de pago la dación de cualquier bien aceptado por el ejecutante.

Si no se cumple con la obligación, el juzgador ordenará que se publique en la página web de la Función Judicial el mandamiento

de ejecución para conocimiento de terceros a fin de que, todos aquellos que tengan interés en la ejecución concurren a la audiencia con todas las pruebas necesarias para hacer efectivos sus derechos. Adicionalmente, se ordenará el embargo de los bienes de propiedad del ejecutado conforme con la documentación certificada proporcionada por el ejecutante o la obtenida por el juzgador, los cuales se entregarán al depositario de acuerdo con la ley. La audiencia seguirá, en lo que sea pertinente, los lineamientos generales para el desarrollo de audiencias (Cogep, artículo 393).

4. Sentencia de constitucionalidad de la Corte Constitucional sobre la mediación tributaria

Sobre la presunta inconstitucionalidad de la introducción de la transacción en materia tributaria, la sentencia No. 110-21-IN/22, de 28 de octubre de 2022, señala que los accionantes alegan la inconstitucionalidad de los artículos 79, 80, 81, 84, 107 y 108 del Decreto-Ley (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, LODE) del 29 de noviembre de 2021, pues consideran que estos inobservan el principio de suficiencia recaudatoria, previsto en el artículo 300 de la CRE. En particular, señalan que:

[...] producto de la transacción, en cualquier etapa se podrán eliminar los recargos, multas e intereses, lo cual significa que se podrá cobrar —y a plazos— la obligación tributaria pura [...]. Cualquier medida tributaria que, en vez de incentivar la declaración fiscal dentro de los plazos de exigibilidad; en lugar de aquello le quite o disminuya su relevancia, pone en serio peligro el principio de suficiencia recaudatoria (el énfasis es nuestro).

Se debe precisar que el principio de suficiencia recaudatoria es la capacidad de recaudar una cantidad apropiada de recursos para poder financiar las acciones del Estado. Este principio exige a quien formula la política pública tomar en consideración las cargas fiscales que debe atender el Estado, a efectos de diseñar un sistema tributario que satisfaga el financiamiento de estas. En Ecuador, el gasto público está financiado, en gran medida, por los ingresos que provienen de la recaudación de tributos. Por lo tanto, a fin de promover la suficiencia recaudatoria, el sistema tributario ecuatoriano ha logrado que

se reduzca en gran escala la informalidad y la evasión fiscal, debido al control que ejerce la Administración tributaria sobre los sujetos pasivos de los tributos.

Ahora, el decreto-ley introdujo la transacción en materia tributaria como un modo de extinguir obligaciones, en virtud del cual un procedimiento administrativo o judicial queda concluido como consecuencia de los acuerdos plasmados en un acta transaccional, suscrita por un mediador debidamente registrado ante el órgano competente (COT, artículo 56, literal 1). En tal sentido, esta transacción constituye un medio de solución y de prevención de controversias en aras de recaudar tributos de modo eficaz, durante y hasta la emisión de actos administrativos y judiciales. De modo que este no se orienta a formular concesiones respecto del entendimiento o alcance general de las normas o conceptos jurídicos que sirven de manifestación a la potestad tributaria, sino, que admite transar sobre aspectos fácticos de valoración incierta que son controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos.

Vale precisar que para que la transacción proceda debe existir: 1) una controversia relacionada con la conformación de la obligación tributaria o su recaudo; 2) un elemento o aspecto incierto o susceptible de transacción, y; 3) la voluntad de las partes para solucionarlo mediante concesiones recíprocas, dentro del marco jurídico vigente.⁴⁴ En cuyo caso, de acuerdo con la Sección 6.^{ta} incorporada en el COT, la transacción se instrumenta únicamente mediante un proceso de mediación. Ahora, aun cuando la transacción puede versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como los plazos y facilidades de pago de la obligación, ello no implica la pérdida de recaudación ni un desincentivo para declarar los impuestos ya que la transacción no equivale a una condonación de la obligación tributaria.

Además, únicamente podrá celebrarse una transacción entre el ente acreedor del tributo y el sujeto pasivo obligado, cuando este último hubiere presentado las declaraciones respectivas, realizado algún

44 Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria, 25 de julio de 2022.

pago y habiéndose verificado el cumplimiento de ciertos requisitos relacionados con el objeto transigible, la remisión de intereses, la forma de proponer la mediación o la suspensión de plazos. Por tanto, la transacción no le exime al sujeto obligado de cancelar sus tributos ni de pagar el valor acordado de la obligación tributaria correspondiente, por lo que, no se ve afectada la suficiencia recaudatoria. Vale precisar que la transacción en materia tributaria es un mecanismo que debe operar en la medida en que resulte favorable en términos financieros y recaudatorios para el fisco.

Por último, para la utilización de la transacción en materia tributaria es imprescindible la introducción del concepto de **buena fe**, el mismo que no solo debe constituir un principio inspirador de la actividad del obligado tributario, sino también, para la Administración tributaria. Así la entidad pública acreedora del tributo tendrá la obligación de negociar de buena fe durante el proceso de mediación, con miras a alcanzar un acuerdo que permita prevenir o finalizar un litigio y que agilice o facilite la recaudación, precautelando de esta manera, el principio de suficiencia recaudatoria. Por lo expuesto, la Corte Constitucional descarta el argumento de que la introducción de la transacción en materia tributaria atenta contra el principio de suficiencia recaudatoria, previsto en el artículo 300 de la CRE.

En resumen

- Al tratarse de un acta de mediación, esta debe tomar en cuenta el efecto que debe darse, al igual que una sentencia: como es la cosa juzgada y la motivación.
- El acta de mediación, en que conste el acuerdo, tiene efecto de sentencia ejecutoriada y cosa juzgada y se ejecutará del mismo modo que las sentencias de última instancia, siguiendo la vía de apremio, sin que el juez de la ejecución acepte excepción alguna, salvo las que se originen con posterioridad a la suscripción del acta de mediación (LAM, artículo 47).
- El procedimiento para la ejecución del acta de mediación es el proceso de ejecución en sí. El acuerdo cooperativo comprende un título de ejecución, sujeto a los lineamientos del Cogep.

- En contraste, en el caso de títulos ejecutivos (el acta de mediación es título de ejecución) existe el requisito de procedibilidad de la demanda, por el cual se acompaña el título que reúna las condiciones de ejecutivo. La omisión de este requisito no será subsanable y producirá la inadmisión de la demanda (Cogep, artículo 349).
- El acuerdo debe contener una exposición clara del conflicto, identificando cada una de las soluciones, así como las obligaciones y deberes que asumen cada una de las partes. Debe ser un acuerdo claro, sencillo y comprensible, incorporando además obligaciones y deberes posibles.
- El rol del juez debe precaver en la ejecución de un acta el cumplimiento de los acuerdos. Comprendiendo también que un título de ejecución, si bien no puede solicitar previo al mandamiento de ejecución las medidas cautelares, como sí los realiza el proceso ejecutivo, deben solucionar con mejor atención la aplicación de una acta de mediación.
- La transacción desde noviembre de 2021 es un modo de extinción de la obligación tributaria, cuyo procedimiento es la mediación o solución pacífica de conflictos.

5. Alcance del COA como norma supletoria en materia tributaria

El Código Tributario fue expedido mediante Decreto Supremo 1016-A en 1975 y codificado en 2005, lo que le ha otorgado una vigencia de más de cuarenta años. En el ámbito de aplicación, se indica que sus preceptos regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de los mismos. Esto se aplica a todos los tributos, sean nacionales, provinciales, municipales o locales, o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, se entiende por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

Ahora bien, el artículo 2 del mencionado cuerpo legal, sobre la supremacía de las normas tributarias, indica que: “Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias **prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales**. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las

leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto” (COT, 2018, artículo 2. La negrita es nuestra).

Por otro lado, se encuentra el COA, Ley 0, publicada en 2017, que entra en vigor en 2018, conforme a su disposición final que señalaba que: “El Código Orgánico Administrativo entrará en vigencia luego de transcurridos doce meses, contados a partir de su publicación en el Registro Oficial” (COA, 2017). En sus disposiciones generales además se señala que:

TERCERA. - En el ámbito tributario, son aplicables las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante, de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario que se deroga, debiendo a efectos de la base para las posturas del remate observarse lo previsto en el Código Orgánico Administrativo (COA, Disposición General Tercera. El énfasis es nuestro).

5.1. Supremacía de las normas tributarias sobre el COA en materia tributaria

La Disposición General Tercera del COA indica sobre el ámbito tributario que son aplicables las disposiciones contenidas en el COT y en la demás normativa vigente. No obstante, las disposiciones del COA se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del COT, que se deroga. Debiendo a efectos de la base para las posturas del remate, observarse lo previsto en el COA.

El COT, en su artículo 185, señalaba que la base para las posturas será las dos terceras partes del avalúo de los bienes a rematarse en el primer señalamiento, y la mitad en el segundo. Sin embargo, como se ha mencionado, la Disposición General Tercera del COA dispone que las disposiciones de este artículo, que se deroga, no se aplicarán, debiendo observarse lo previsto en el COA. Para el efecto, el COA (2017) señala que:

Artículo 301.- Posturas del remate. El aviso del remate deberá ser publicado en la plataforma informática de la entidad, con el término de por

lo menos veinte días de anticipación a la fecha del remate. La plataforma recibirá las ofertas desde las cero horas hasta las veinticuatro horas del día señalado para el remate.

Adicionalmente y con fines de publicidad, el aviso del remate será publicado en otros medios electrónicos, impresos o escritos.

La o el ejecutado podrá pagar la obligación con depósito bancario o transferencia bancaria electrónica dentro del mismo término.

En el remate en línea, las o los postores entregarán, mediante depósito o transferencia bancarios electrónica, el 10 % de la postura realizada. Si la postura contempla el pago a plazo, se entregará el 15 % de la postura realizada.

El órgano ejecutor podrá participar en el remate con cargo a su crédito estando exento del depósito del 10 %, salvo que en la audiencia única se hayan admitido tercerías coadyuvantes, en cuyo caso participará en las mismas condiciones que las o los otros postores

Las posturas presentadas para primer y segundo señalamiento no podrán ser inferiores al 100 % del avalúo pericial efectuado. Aunque el artículo 185 del COT fue sustituido por el artículo 97 de la Ley 0, publicada en 2021, que indica ahora que la base para las posturas será del 75 % del avalúo de los bienes a rematarse en el primer señalamiento y del 50 % en el segundo señalamiento. Esto es lo que estaría vigente para la aplicación de las posturas.

5.2. Normas supletorias de aplicación en ámbito tributario

En sus Disposiciones Generales, el COA señala varias normas, entre ellas:

5.2.1. Registro Único de Operadores Económicos (RUOE)

Del Registro Único de Contribuyentes se obtendrá el Registro Único de Operadores Económicos (RUOE). Todas las administraciones que requieran datos de estos operadores para fines de registro o control deberán utilizar el RUOE para dichos fines, quedando prohibida la creación o expedición de nuevos registros. Para acceder a la sede electrónica de cualquier dependencia de las administraciones, se

deberán utilizar los datos de identificación de cada ciudadano como mecanismo único de identificación electrónica, que se obtendrá de la Dirección General de Registro Civil, Identificación y Cedulación.

Para coadyuvar estas actividades de la Administración pública, el COA estableció como transitorias las siguientes normas que, además, serían supletorias en materia tributaria, en cuanto al levantamiento de una plataforma informática de la entidad: estudio de reorganización administrativa⁴⁵ y estudio de reingeniería de los procedimientos administrativos. La Disposición General Quinta del COA (2017) señala taxativamente que:

QUINTA. - En un plazo de dos años contados desde la fecha de publicación de este Código, las entidades u órganos responsables del diseño de procesos dentro de la correspondiente Administración pública pondrán a disposición de la máxima autoridad administrativa un estudio de reingeniería de los procedimientos administrativos dirigido a cumplir los siguientes cometidos:

1. Identificar, modificar o suprimir los trámites administrativos, autorizaciones administrativas y controles establecidos, que resulten injustificados.
2. Identificar y suprimir las actuaciones administrativas repetitivas dentro de los trámites administrativos y controles innecesarios.

45 COA: Disposición General Cuarta.- En un plazo de dos años contados desde la fecha de publicación de este Código, las entidades u órganos responsables de la estructuración organizacional de la correspondiente Administración pública pondrán a disposición de la máxima autoridad administrativa un **estudio de reorganización administrativa** dirigido a cumplir los siguientes objetivos:

- 1) Identificar, modificar y suprimir entidades u órganos administrativos cuyas actuaciones no se encuentren ajustadas estrictamente al cumplimiento de competencias asignadas en el ordenamiento jurídico.
- 2) Identificar, modificar y suprimir entidades u órganos administrativos cuyas actuaciones no se ajusten al cumplimiento de los objetivos determinados en los correspondientes instrumentos de planificación vigentes.
- 3) Identificar, modificar y fusionar las entidades u órganos administrativos cuyas competencias se superpongan, dupliquen o puedan ser ejercidas de mejor manera con arreglo a los principios de eficacia, eficiencia, efectividad y economía.

La demora en la presentación del correspondiente estudio se sancionará con multa del 10 % del salario básico unificado del trabajador en general, por cada semana de retraso.

3. Identificar y suprimir los requisitos materiales impuestos en los trámites administrativos que no han sido previstos, en una norma expedida por los órganos con competencias normativas, de conformidad con la Constitución y la ley.
4. Identificar los trámites administrativos en los que sea posible utilizar nuevas tecnologías de la información y comunicación e implementar las soluciones informáticas necesarias que faciliten el acceso a las personas.
5. Identificar e integrar los trámites administrativos que un mismo interesado deba promover dentro de la misma administración, de modo que el resultado de un procedimiento no constituya un requisito para iniciar el segundo y así sucesivamente hasta que la persona pueda obtener el servicio o la respuesta que motiva su petición a dicha administración.
6. Identificar e instrumentar los mecanismos de colaboración necesarios para integrar los trámites administrativos a cargo de distintas administraciones, cuando estas, en conjunto, deban satisfacer el servicio o la respuesta que motiva la petición de una persona.
7. Determinar las necesidades de talento humano y medios y asignarlos a fin de atender las tareas previstas para cada uno de los trámites administrativos en función de la demanda de actuaciones administrativas e indicadores de desempeño.

5.2.2. Regla técnica para la organización y mantenimiento de archivos públicos

La Disposición General Sexta establece el plazo de seis meses para que la Dirección Nacional de Archivo de la Administración Pública expida la **regla técnica nacional para la organización y mantenimiento de archivos públicos**. En la regla técnica se dispondrán los estándares nacionales para alcanzar los objetivos previstos en el COA.

5.2.3. Prestación de servicios electrónicos

Al respecto, la Disposición General Séptima señala el plazo de doce meses contados desde la publicación del COA, para que las Administraciones públicas implementen la **prestación de los servicios electrónicos**:

Las oficinas de atención presencial, que pondrán a disposición de las y los ciudadanos de forma libre y gratuita los medios e instrumentos precisos para ejercer los derechos reconocidos. Contará con asistencia y orientación, sobre su utilización.

Puntos de acceso electrónico, consistentes en sedes electrónicas creadas y gestionadas por las entidades públicas y disponibles para las y los ciudadanos a través de redes de comunicación. En particular se creará un acceso general, a través del cual las y los ciudadanos puedan, en sus relaciones con la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos, acceder a toda la información y a los servicios disponibles. Este punto de acceso general contendrá la relación de servicios a disposición de las y los ciudadanos y el acceso a los mismos, debiendo mantenerse coordinado, por lo menos, con los restantes puntos de acceso electrónico de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.

Servicios de atención telefónica, en la medida en que los criterios de seguridad y las posibilidades técnicas lo permitan, para facilitar a las personas el acceso a la información y servicios electrónicos (COA, 2017, Disposición General Séptima).

Capítulo VII

Proceso contencioso tributario

1. Proceso contencioso tributario: primera y única instancia en el Cogep

EN EL LIBRO Tercero del COT se regulaba el proceso contencioso tributario hasta la unificación de los procesos judiciales en una normativa única, como el Cogep, a partir de 2016. Sea cual fuere la procedencia, es importante la aplicación de la suspensión del acto administrativo en los procesos judiciales en Ecuador, desde las normas que se regulan desde 1975 y hasta la fecha, para distinguir sus diferencias y enfocarnos en los avances y logros que se hayan sostenido en esos cambios normativos.

1.1. Sistema oral

El procedimiento con la vigencia del Cogep supone la implementación en dos vías, sea la ordinaria o la sumaria, dependiendo de los tipos de acciones de impugnación. En general, las acciones de impugnación subjetivas (incluyendo las acciones directas) se iniciarán por la vía ordinaria, y las acciones de impugnación objetivas se iniciarán por la vía sumaria. Cuando se habla de acciones de impugnación subjetivas nos referimos a aquellas que se dirigen al control de legalidad de las actuaciones administrativas que afectan derechos subjetivos, de efecto individual. En los casos en que se interponga una acción subjetiva o de plena jurisdicción en materia contencioso administrativa, el término para proponer la demanda será de noventa días a partir de la notificación del acto impugnado. En las acciones contencioso-tributarias de impugnación, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.

1.2. Procedimiento ordinario

Como se señaló *ut supra*, las acciones de impugnación subjetivas (incluyendo las acciones directas) se tramitan por vía ordinaria mediante el siguiente procedimiento:

La demanda

En las acciones contencioso administrativas y tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de noventa o sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo o tributario o se produjo el hecho o acto, respectivamente. En cambio, en las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado, el plazo es de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según el caso. El instituto de la caducidad de la acción (prescripción, según el Cogep en su artículo 307) opera si en los términos legales no se presenta la demanda de impugnación contencioso tributaria, sea en recurso subjetivo u objetivo. El proceso con la demanda presentada continúa desarrollándose, precluyendo cada una de sus fases. La jurisprudencia también ha desarrollado este tema:

[...] Esta Sala evidencia que el contenido de esta norma versa el tiempo que tiene el administrado para impugnar los actos administrativos tributarios, y la inacción por su parte deviene en caducidad del derecho a presentar su impugnación ante la justicia ordinaria. En este aspecto, no está demás indicar que la observancia a estas normas constituye el respeto al derecho a la seguridad jurídica prevista en el artículo 82 de la Constitución de la República, tal como lo ha indicado el Tribunal de instancia. [...] Teniendo en cuenta lo señalado, es claro que la caducidad del derecho del administrado para proponer una demanda en contra de los actos administrativos tributarios que le sean lesivos caduca por el transcurso del tiempo y constituye una cuestión de pleno derecho. **iv)** Adicionalmente, esta Sala Especializada considera de trascendental importancia recalcar que el instituto de la caducidad es propio del derecho público y opera *ipso jure* por el transcurso del tiempo para ejercer las acciones y, en tal virtud, puede ser declarada de oficio por los juzgadores (CNJ, Sentencia del recurso de casación No. 298-2015).

Calificación y citación de la demanda

Una vez presentada y admitida la demanda, el juez ordena citar al o a los demandados.

Contestación a la demanda

La autoridad demandada tiene treinta días para presentar su contestación a la demanda. Este término se contará desde que se practicó la última citación, cuando los demandados son varios. No existe reconvencción en esta materia. Previamente a sustanciar el proceso, el juez califica la contestación a la demanda.

Convocatoria a audiencia preliminar

Con la contestación o sin ella, en el término de tres días posteriores al vencimiento de esta, la o el juzgador convoca a la audiencia preliminar, la que deberá realizarse en un término no menor a diez ni mayor a veinte días.

Audiencia preliminar

La audiencia preliminar se desarrolla tomando en cuenta lo siguiente: instalada la audiencia, el juez solicita a las partes que se pronuncien sobre las excepciones previas propuestas, las mismas que podrán ser resueltas en la misma audiencia. Luego, el juez resuelve sobre la validez del proceso, la determinación del objeto de la controversia, los reclamos de terceros, la competencia y las cuestiones de procedimiento que puedan afectar la validez del proceso, con el fin de convalidarlo o sanearlo. Posteriormente, el juez ofrece la palabra a la parte actora, quien expone los fundamentos de su demanda, luego interviene la autoridad demandada, fundamentando su contestación. Concluida la primera intervención de las partes, si no hay vicios de procedimiento que afecten la validez procesal, continúa la audiencia.

En este despacho del proceso, pueden presentarse las excepciones previas cuyo objetivo es que sean tratadas con el fin de solventar situaciones procesales sustanciales que no dilaten o vicien la prosecución

de la causa. Estas premisas deben ser resueltas obligatoriamente en un juicio ordinario dentro de la audiencia preliminar y en un juicio sumario, en la primera etapa de la audiencia única. Una vez precluidas y solventadas las mismas, se da paso a la resolución de la controversia de fondo. Algunas de las excepciones previas son: incompetencia del juzgador, incapacidad o falta de personería de la parte actora o su representante, falta de legitimación en la causa o incompleta conformación de *litis* consorcio, error en la forma de proposición de la demanda, inadecuación del procedimiento, litispendencia, prescripción, la caducidad, la cosa juzgada o *res judicata*, transacción o existencia de convenio, compromiso arbitral o convenio de mediación. Con base en la normativa, la jurisprudencia especializada en materia tributaria ha señalado que:

Conforme el contenido de la norma denunciada como infringida, este Tribunal colige que dicha disposición corresponde a una naturaleza procesal, por cuanto dentro del nuevo sistema procesal previsto en el Código General de Procesos se establece la premisa de resolver, antes de conocer y decidir sobre el fondo de una controversia, las cuestiones previas que mantienen una relación directa con ciertas excepciones, que permitirían a los justiciables y a los juzgadores delimitar su legítima acreditación en las distintas actuaciones judiciales, o dilucidar sobre situaciones formales en la puesta de pretensiones, o a esclarecer circunstancias relacionadas con el ejercicio de un derecho; así tenemos situaciones relativas a la competencia, a la legitimación de las partes, etc. o en el presente caso, a la “*Existencia de convenio, compromiso arbitral o convenio de mediación*”, cuyo propósito es claro al delimitar si le corresponde sustanciar y conocer a un juez un determinado caso, en base a la jurisdicción atribuida por la ley (CNJ, Recurso de casación 783-2016. Jueza Ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia).

Las partes deben seguidamente anunciar la totalidad de las pruebas que serán presentadas en la audiencia de juicio o formular solicitudes, objeciones y planteamientos que consideren relevantes, referidos a la oferta de prueba de la contraparte. El juez puede ordenar la práctica de prueba de oficio, solicitar la exclusión, rechazo o inadmisibilidad de los medios de prueba encaminados a probar hechos notorios o que por otro motivo no requieren prueba, y resuelve sobre

la admisibilidad de la prueba conducente, pertinente y útil, excluyendo la práctica de medios de prueba ilegales. Si existen pruebas que deban practicarse antes de la audiencia de juicio, el juzgador, de forma conjunta con las partes, hará los señalamientos correspondientes con el objeto de planificar la marcha del proceso. El juez señala la fecha de la audiencia de juicio, la misma que se realizará en el término máximo de treinta días contados a partir de la culminación de la audiencia preliminar. El secretario, bajo su responsabilidad y con su firma, elabora el extracto de la audiencia.

Audiencia de juicio

En esta audiencia, el juez declara instalada la audiencia y ordena que por secretaría se dé lectura de la resolución constante en el extracto del acta de la audiencia preliminar. Luego, concede la palabra a la parte actora para que formule su alegato inicial, el cual concluye determinando, de acuerdo con su estrategia de defensa, el orden en que se practicarán las pruebas solicitadas. De igual manera, se concede la palabra a la autoridad demandada, para luego ordenar la práctica de las pruebas admitidas en el orden solicitado. Posteriormente, los peritos y testigos ingresan al lugar en el que se realiza la audiencia, cuando el juez así lo disponga y permanecerán mientras presten su declaración. La parte actora y la autoridad demandada, en ese orden, presentan sus alegatos en el tiempo que determine equitativamente el juzgador, con derecho a una sola réplica. Terminada la intervención de las partes, el juez en la misma audiencia debe emitir su resolución mediante pronunciamiento oral.

1.3. Procedimiento sumario

Como se señaló *ut supra*, las acciones objetivas, las excepciones a la coactiva y las demás acciones especiales, se tramitan por vía sumaria.

- **Demanda:** en los casos de acción objetiva o de anulación por exceso de poder, el plazo para proponer la demanda será de tres años a partir del día siguiente a la fecha de expedición del acto impugnado.
- **Contestación de la demanda:** para contestar la demanda se tendrá un término de quince días.

- **Audiencia única:** se desarrolla en dos fases: la primera, de saneamiento y fijación de los puntos en debate; la segunda, de prueba y alegatos. Esta audiencia se realizará en el término máximo de treinta días a partir de la contestación a la demanda. En la acción especial por clausura de establecimientos, la audiencia única se realizará en el término máximo de cuarenta y ocho horas.

1.4. Diligencias preparatorias

En el proceso contencioso tributario, por oportunidad y dependiendo de la complejidad del tema y del sinnúmero de teorías del caso que pudiera haber en un juicio determinado, el proceso puede estar precedido de una diligencia preparatoria a petición de parte, con la finalidad de anticipar la práctica de prueba urgente que pudiera perderse. Ahora bien, lo que habrá que tomar en cuenta es que el juez que conoce la diligencia preparatoria es también competente para conocer la demanda principal.

1.5. Informe pericial

El informe pericial es una herramienta auxiliar del juez tributario. Para ello, dentro de aquellas personas debidamente acreditadas por el Consejo de la Judicatura para emitir informes periciales, el juez designa a un perito especializado en el tema. Ahora bien, el Cogep, además, prevé como herramienta dúctil del juez la declaración de peritos. Para esto, el perito es notificado en su dirección electrónica con el señalamiento de día y hora para la audiencia de juicio y su posesión, dentro de la cual sustentará su informe, siendo su comparecencia obligatoria.

En la audiencia, incluso, las partes pueden interrogar al perito bajo juramento acerca de su idoneidad e imparcialidad y sobre el contenido del informe, siguiendo las normas previstas para los testigos. Las partes tienen derecho, si lo consideran necesario, a interrogar nuevamente al perito en el orden determinado para el testimonio. En ningún caso habrá lugar a un procedimiento especial de objeción del informe por error esencial, que únicamente podrá alegarse y probarse en la audiencia. Luego del contrainterrogatorio y si existe divergencia con otro peritaje, el juzgador podrá abrir el debate entre peritos.

Finalizado el debate entre peritos, el juez abrirá un interrogatorio y contrainterrogatorio de las partes, relacionado con las conclusiones divergentes de los informes. El juzgador conduce el debate.

Es interesante también cómo se recoge en esta línea el informe pericial para mejor resolver. Si luego del debate entre peritos el juzgador mantiene dudas sobre las conclusiones de los peritajes presentados, ordena en la misma audiencia un nuevo peritaje. La prueba pericial tiene por propósito que expertos debidamente acreditados puedan verificar los hechos y objetos que son materia del proceso. Las partes procesales podrán, sobre un mismo hecho o materia, presentar un informe elaborado por un perito acreditado.

2. Suspensión del acto administrativo tributario con la acción contencioso-tributaria

1) En un primer momento, en el COT expedido mediante Decreto Supremo 1016-A y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 958 del 23 de diciembre de 1975, se contempló la suspensión del acto administrativo cuando se presentaba la demanda contencioso-tributaria. Esto implicaba que, en el caso del cobro de los títulos de crédito de las glosas de determinación tributaria impuestas en contra de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, así como las sanciones y multas en contra de los contribuyentes, se suspendían su ejecución y, por tanto, no correspondía el proceso coactivo y forzoso de las obligaciones mientras se encontrara pendiente de resolución un proceso contencioso tributario.

De este modo, se garantizaba el derecho de defensa de los contribuyentes,⁴⁶ pues se efectiviza el derecho de contradicción de impugnar los actos de la Administración, lo cual permite contradecir

46 Tribunal Constitucional de España en la STC 12/2006 de 16 de enero de 2006 señala que: el derecho de defensa contradictoria, mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos o intereses, ha de garantizarse en todo proceso judicial, tanto cuando las partes comparezcan por sí mismas (autodefensa), como cuando lo hagan con la asistencia de Letrado, y que específica manifestación del derecho de defensa son las facultades de alegar, probar e intervenir en la prueba ajena para controlar su correcta práctica y contradecirla y, muy concretamente, la de interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaran contra él.

las aseveraciones y afirmaciones de la Administración tributaria constantes en los actos administrativos. Esto impide el ejercicio de la ejecución del acto administrativo de obligaciones de dar por parte del sujeto pasivo, sean estos actos determinativos de obligaciones tributarias o de cobro de multas por sanciones, mientras no sean confirmados por los tribunales contencioso-tributarios.

Si bien estos temas se han superado en otros países, no ha dejado de serlo en Ecuador, verbigracia por la onerosidad que representa en ciertos momentos la aplicación de la normativa de cauciones como requisito preprocesal previo para iniciar una acción de impugnación de los actos administrativos tributarios. Así lo señala Gavaldá (2005), a propósito del caso español en el cual la aplicación de los principios constitucionales de carácter procesal contenidos en el artículo 24 de la Constitución Española en el ámbito del derecho sancionador tributario ha sido indicada por el Tribunal Constitucional de España (TCE) en la sentencia STC 18/1981 de 09 de junio de 1982, aun cuando sigue siendo polémica la doctrina de dicho tribunal sobre la aplicación del derecho sancionador tributario de los principios propios del derecho penal.

El TCE ha vinculado el derecho de tutela judicial efectiva en el ámbito del derecho sancionador tributario en relación con la ejecutividad de las sanciones administrativas. Es menester que se facilite que la ejecutividad de un proceso sancionador sometida a la decisión de un tribunal pueda resolver además la suspensión, con la contradicción que resulta necesaria. Gavaldá (2005) señala que, si bien la Constitución Española en su artículo 24 contempla el derecho a la tutela judicial efectiva y a determinadas garantías de tipo procesal, que resultan de referencia obligatorias dentro del procedimiento penal, el texto constitucional no realiza ningún tipo de alusión expresa a la aplicación de las referidas garantías en el proceso sancionador administrativo.

La tradición en Ecuador, al menos, ha sido permitir la defensa del ciudadano en igualdad de condiciones con el sujeto activo de la obligación tributaria, para lo cual se garantiza que el acto administrativo no se ejecute. El derecho de contradicción-derecho de defensa o *right*

to present defense se trata de uno de los elementos fundamentales del debido proceso, consistente en el derecho que asiste a todo acusado por un delito a preparar una defensa en igualdad de condiciones que la otra parte dentro del proceso judicial (Esparza, 1995). El derecho a la tutela judicial efectiva se viabiliza como garantía de los ciudadanos. Es esta, entonces, una garantía genérica aplicable a todo tipo de procedimiento, es decir, que no es una garantía propia del derecho represivo, sino que puede ser invocada por los ciudadanos ante cualquier supuesto en que se produzca alguna indefensión en cualquier proceso, aunque no sea penal o sancionador (Gavaldá, 2005).

En la legislación nacional, el desarrollo de esta herramienta que coadyuva a la aplicación de la garantía del debido proceso judicial en materia contencioso-tributaria se indicaba en normas expresas constantes en el articulado del Código Tributario de 1975.⁴⁷ Este señalaba que, a la presentación de la demanda contencioso-tributaria, se suspendía de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere

47 Ecuador, Código Tributario 1975: Artículo 262.- **Suspensión y Medidas Cautelares.** - La presentación de la demanda contencioso-tributaria suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado. Sin embargo, a solicitud de la Administración tributaria respectiva, del funcionario ejecutor o de sus Procuradores, la Sala del Tribunal que conozca de la causa podrá ordenar como medidas precautelatorias las previstas en el artículo 165, en los casos y con los requisitos señalados en la misma norma.

Artículo 263.- (Reformado por el Artículo 102 del D.L. 04, R.O. 396, 10-III-94).- **Cesación de Medidas Cautelares: Afianzamiento.**- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10 % adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos: 1. Depositando en el Banco Central o sus Sucursales o en el Banco Nacional de Fomento, sus Sucursales o Agencias, en cuenta especial a la orden del Tribunal Distrital Fiscal, en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores; 2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los Bancos Nacionales o sus Agencias, o de los Bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país; 3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la Ley o los Reglamentos; 4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cien mil sucres. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a veinte mil sucres; 5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y, 6. En cualquier otra forma a satisfacción de la Sala del Tribunal que conozca del caso.

emitido, por lo que no podría iniciarse coactiva para su cobro o se suspendería el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado. Sin embargo, por solicitud de la Administración tributaria, del funcionario ejecutor o de sus procuradores, la sala del tribunal que conozca de la causa podría ordenar medidas precautelatorias.

Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, se debían afianzar las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10 % adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos: depósito en el Banco Central o sucursales, o en el Banco Nacional de Fomento, sus sucursales o agencias, en cuenta especial a la orden del Tribunal Distrital Fiscal en dinero efectivo o acciones de compañías nacionales, bonos y efectos fiduciarios emitidos en el país previa certificación de su cotización por la bolsa de valores; por fianza bancaria otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país; constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio; por fianzas personales de terceros cuando la cuantía de la obligación principal no excedía los cien mil sucres; por póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional, y en cualquier otra forma a satisfacción de la Sala del Tribunal que conozca del caso.

2) Posteriormente, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre del 2007, introdujo una caución del 10 % de la cuantía de lo demandado en los procesos judiciales de impugnación y ejecución de todas las obligaciones de dar de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias. Esto es, la impugnación de actos determinativos de tributos, nacionales, seccionales o de comercio exterior, así como de impugnación de resoluciones sancionatorias. Inclusive, la impugnación por excepciones de los procesos en ejecución de las acreencias tributarias. Para el efecto, la norma establecía taxativamente que:

Artículo Añadido a continuación del Artículo 233 del Código Tributario [...] Afianzamiento.- 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 al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10 % de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración tributaria demandada (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007).

Dicha caución se cancelaba por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o la Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión era aceptada totalmente. En caso de ser en numerario, generaba a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial, el fallo determinaba el monto de la caución que correspondía ser devuelto al demandante y la cantidad que servía como abono a la obligación tributaria. En cambio, si la demanda o pretensión era rechazada en su totalidad, la Administración tributaria aplicaba el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

Vale anotar que las cauciones eran independientes de la que se presentaba al tribunal de primera instancia y que correspondía por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares. Ahora bien, el tribunal no podía calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y, por consiguiente, ejecutoriada el acto impugnado si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el tribunal no se la constituyere.

3) Adicionalmente, a la caución del 10 % de la cuantía demandada, se instituyó en 2011 una caución del 100 % de la cuantía demandada cuando esta se encontraba en proceso de ejecución o proceso coactivo. La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (2011) estableció en su Disposición Cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado que: “Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas”.

En los casos en que el deudor no acompañe a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspende el procedimiento coactivo y el juicio de excepciones seguirá de esa forma. Ahora bien, si se ganare la demanda, al no haberse suspendido la ejecución coactiva, la sentencia ordenará la cancelación del procedimiento coactivo, o la reparación integral al actor, de haber concluido aquel.

4) Por último, se expide el Cogep mediante Ley 0, publicada en el Registro Oficial Suplemento 506 del 22 de mayo de 2015. Luego de una *vacatio legis*, entró en vigencia el 22 de mayo de 2016, norma procesal común que, en materia tributaria, sustituye a las normas del COT. Se establece que cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, se puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10 % de la obligación y, en caso de no hacerlo, se continúa con la ejecución del acto impugnado.

La caución puede consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada, o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, admitidos por el juzgador, solo causa derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada. Si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, se cancela la caución, pero en caso de ser en dinero generará intereses a favor del actor. En caso de aceptación parcial, el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación. Si la demanda o pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación.

El juzgador califica la demanda y dispone que se rinda la caución en el término de veinticinco días. En caso de no hacerlo, se tendrá como no presentada y, por ende, ejecutoriado el acto impugnado, y se ordenará el archivo del proceso. Este ha sido, en líneas generales, cómo se ha presentado la suspensión del acto administrativo en Ecuador desde la suspensión general sin garantías hasta la actualidad, en la que se garantiza afianzando el 10 % de la deuda para

generar el debido proceso y para que el contribuyente pueda recurrir de los actos de la Administración.

5) Posteriormente, la Sentencia de la Corte Constitucional No. 92-15-IN/21, publicada en el Registro Oficial 137 del 23 de febrero de 2021, declaró la inconstitucionalidad del inciso final del artículo 324 del Cogep, y se reformó por la Ley s/n, publicada en el Registro Oficial 587-3S del 29 de noviembre de 2021, la cual determina que una vez que se haga efectiva la caución, se suspenden los efectos del acto. Pero, además, determina que continúe con el trámite del proceso judicial aun cuando no se caucione y se prosiga con la ejecución del acto impugnado. Así reza la norma:

Artículo 324.- Suspensión del acto impugnado. Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10 % de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado.

La caución a que se refiere el inciso anterior podrá consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, sólo causarán los derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada.

Los actos de constitución de la hipoteca o prenda o de la fianza personal serán admitidos por la o el juzgador.

La caución se cancelará si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, en caso de ser en dinero generará intereses a favor de la o del actor. En caso de aceptación parcial, el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto a la o al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación. Si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación.

La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo los efectos del acto impugnado no se suspenderán y continuará la tramitación de la causa (Cogep, artículo 324).

6) Ahora bien, valdría conocer si actualmente existe una suspensión automática del acto administrativo con la interposición de la demanda contenciosa tributaria. La respuesta es: no existe. Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar o no en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Entonces, solo si el actor de la demanda o sujeto pasivo de la obligación tributaria solicita la suspensión, esta, para que se haga efectiva, impulsa para que el Tribunal Contencioso Tributario de primera o única instancia, así como el de casación, ordene al actor rendir caución del 10 % de la obligación en un término señalado. Así, se hace efectiva la suspensión del acto administrativo solicitada en la interposición de la demanda. Caso contrario, de no solicitar la suspensión del acto administrativo o en caso de no presentar la caución del 10 % de la obligación en el término dispuesto, no se suspende la ejecución del acto impugnado.

Se debe tomar en cuenta, en cambio, que algunas salas de los tribunales contencioso tributarios consideran en la práctica que el acto se suspende con la interposición de la demanda, pese a no solicitarlo el actor, ordenando la presentación de la caución para hacer efectiva en un plazo determinado. De esta manera, se ejecuta o no el acto, dependiendo de la voluntad de la parte actora del juicio presente o no la caución. En todo caso, de no caucionarse a pedido o no de la parte actora, el juicio continúa sin suspensión del acto administrativo tributario.

3. Suspensión del acto administrativo en los procesos contencioso-tributarios en Ecuador

Para la Corte Constitucional (CC) de Ecuador, el derecho a la tutela judicial efectiva no implica exclusivamente acceder a órganos jurisdiccionales, sino que, una vez ejercitado aquel derecho, los jueces deben guiar sus actuaciones diligentemente en aras de alcanzar la tan anhelada justicia. Puede concluirse entonces que el respeto por la tutela judicial efectiva y el principio de seguridad jurídica depende ampliamente de la autoridad responsable de la aplicación normativa, que en este caso es el juez. Por ende, la no aplicación o aplicación defectuosa de normas contenidas en la CRE que contengan

derechos constitucionales por parte de los organismos jurisdiccionales trae consigo la vulneración de los derechos referidos (Sentencia 045-15-SEP-CC, SEP Acción Extraordinaria de Protección).⁴⁸

En la actualidad se puede discernir sobre el cumplimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, en la medida de si establecer una caución para que no se ejecute el acto administrativo tributario de determinación o sanción, garantiza y resulta ser una medida compensatoria para hacer efectivo el derecho de recurrir del ciudadano frente a la facultad de la Administración tributaria de cobrar las acreencias del Estado. A la comunidad le preocupa este tipo de medidas compensatorias del Estado que buscan desincentivar la presentación de las impugnaciones por parte de los sujetos pasivos. Este tipo de cauciones bien podrían resultar en medidas económicas del Estado para hacer más expedito su cobro y recaudación, pero podrían violentar también el derecho de los ciudadanos en la medida en que, para poder impugnar, se deba caucionar el 10 % de la obligación, o como fuese en algún momento, el 100 % de la obligación tributaria.

Es menester repensar este tipo de medidas compensatorias del Estado para remediar su falta de cobro mientras duren los procesos judiciales, en especial desde la perspectiva de que no impidan el derecho a recurrir si estas se convierten en tasas económicas muy altas. En resumen, el derecho a recurrir, recogido en el artículo 76, numeral 7, literal m) de la CRE, forma parte del conjunto de garantías del debido proceso, más concretamente, del derecho a la defensa. La CC, en su sentencia No. 008-13-SCN-CC, citando a su vez la sentencia No. 024-10-SCN-CC en el caso No. 0022-2009-CN, señaló que un pilar fundamental del debido proceso se encuentra configurado por el derecho a la defensa, entendido como la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar las facultades que la CRE y la ley otorgan.

48 Ecuador, Corte Constitucional, Sentencia 045-15-SEP-CC, SEP Acción Extraordinaria de Protección.

Dentro de estas facultades reconocidas en la CRE y en la ley se encuentra contemplada la prerrogativa de interponer los recursos que la ley otorga contra decisiones judiciales, entendida como el derecho a recurrir o impugnar, por medio del cual se concede a las partes litigantes la posibilidad de solicitar que determinado proceso sea revisado por juzgadores de mayor jerarquía, a fin de que estos, en ejercicio de sus potestades jurisdiccionales, examinen lo resuelto por el órgano judicial inferior.

El derecho a recurrir representa una verdadera garantía al debido proceso dentro del ordenamiento jurídico, en la medida en que las partes procesales pueden acceder a un control de las decisiones judiciales que consideran contienen vicios o errores y que merecen ser examinadas por otras autoridades judiciales. El derecho a impugnar es de significativa importancia bajo el contexto del Estado constitucional de derechos y justicia, en cuanto permite a los ciudadanos contar con la posibilidad de obtener de tribunales de justicia superiores sentencias y resoluciones que evalúen por segunda ocasión aquellos elementos resueltos por otra judicatura, precautelando los derechos que se encuentran en controversia dentro de un procedimiento judicial.

Se debe tener presente que el núcleo duro del derecho a recurrir del fallo o resoluciones jurisdiccionales consiste en el derecho a la defensa.⁴⁹ De ello deriva la importancia de aplicar el derecho a recurrir de los contribuyentes frente a la facultad de recaudación de la Administración pública, de manera que se apliquen los derechos y garantías constitucionales y lo estipulado en la Carta de los Derechos

49 Corte Constitucional, Sentencia 045-15-SEP-CC. Además, señala que el derecho a recurrir se ha incorporado dentro de los textos constitucionales para limitar el poder que asume el juez dentro de una determinada causa, puesto que este es susceptible de cometer errores, ante lo cual se garantiza que un juez o tribunal superior determine si la actuación del juez de primera instancia es acorde con la Constitución y las leyes. Sin embargo, no en todas las circunstancias este derecho a recurrir de las resoluciones judiciales se aplica sin que ello comporte una vulneración de la normativa constitucional; el derecho a recurrir, si bien no puede ser objeto de restricciones ilegítimas, sí es limitable por medio de regulaciones establecidas en la Constitución y la ley. Estas limitaciones siempre deberán estar encaminadas a garantizar los derechos de las demás partes intervinientes, de acuerdo con los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

de los Contribuyentes del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

La Sentencia de la CC No. 92-15-IN/21, publicada en el Registro Oficial 137 del 23 de febrero de 2021, declaró la inconstitucionalidad del inciso final del artículo 324 del Cogep para ordenar que se prosiga con el trámite del proceso judicial aun cuando no se caucione, pero que se continúa con la ejecución del acto impugnado. La Sentencia de la CC señala que:

[...] 29. Con relación a la tutela judicial efectiva, la Corte Constitucional ha determinado que su contenido se traduce procesalmente como el derecho de petición, que impone obligaciones al Estado para su desarrollo, y la definió como la garantía frente al Estado para tener los debidos causes procesales, con el fin de obtener una decisión legítima, motivada y argumentada. 18. En el presente caso, se observa que la disposición final del artículo 324 del COGEP impide que se obtenga una decisión que resuelva el fondo del asunto. En caso de que el administrado no rinda la caución en el término de veinticinco días, la norma dispone el archivo de la causa. En ese sentido, se identifica que la consecuencia que el legislador ha previsto como incumplimiento del requisito de rendir caución en la disposición examinada, puede implicar la imposibilidad de tutelar efectivamente un derecho o interés de la persona demandante. 30. La inconstitucionalidad se deriva del efecto otorgado por el legislador a la falta de caución en el término previsto. La frase “de no hacerlo se tendrá como no presentada y, por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso”, impide a los administrados obtener una decisión legítima, motivada y argumentada, y por tanto vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva. 31. Por lo expuesto, la Corte, en aplicación del artículo 76 numerales 5 y 6 de la LOGJCC19, declara la inconstitucionalidad de la disposición impugnada. La caución del 10 % que se presente deberá ser considerada, exclusivamente, como un mecanismo que tiene por finalidad suspender los efectos del acto impugnado y, en caso de que no se caucione el porcentaje contemplado en la ley, no se impedirá que el proceso continúe, garantizándose así la tutela judicial efectiva (Corte Constitucional. (Sentencia 92-15-IN/21 publicada en el Registro Oficial 137 de 23 febrero de 2021).

4. Casación tributaria en el marco de la CRE y precedentes jurisprudenciales obligatorios

4.1. Recurso de casación y su naturaleza jurídica

Este recurso busca romper la sentencia o anular la sentencia que rompe el ordenamiento jurídico, para restablecer el ordenamiento legal. Se ha destacado su importancia de ser un recurso extraordinario, formal y garantista de los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Para ello, la jurisprudencia ha indicado que:

En el presente caso, al no haberse planteado en la fundamentación escrita del recurso de casación sobre cuál o cuáles son las normas que debían subsumirse al caso concreto, se evidencia que no existe una proposición jurídica completa, lo cual esta Sala Especializada no se encuentra habilitada para suplirla de oficio, puesto que a pesar de que conforme con el Código Orgánico de Procesos se ha dado una nueva dimensión a la Casación, el suplir la falta de proposición jurídica completa no constituye una cuestión que pueda ser asumida y enmendada por el juez casacional, pues no existe la Casación de oficio, y el realizarlo implicaría atentar contra el derecho a la defensa de las partes procesales y la seguridad jurídica [...] el artículo 267 del COGEP establece que el recurrente debe fundamentar por escrito, entre otras cuestiones al momento de interponer el recurso de casación por escrito, las normas de Derecho que se estima infringidas y la determinación de los casos en que se funda, de esta forma, en la fase de admisión se realiza un análisis de procedencia del recurso, en donde a través del auto de admisión se delimita la *litis* casacional, y sobre la cual el Tribunal que realiza el examen de control de legalidad de la sentencia para resolver el caso (Recurso de casación 742-2016).

4.2. Recurso de casación y la actuación del Tribunal de Casación

¿Cuál es la responsabilidad del Tribunal de Casación frente al esquema de configuración de los precedentes jurisprudenciales? Para el efecto, es necesario recordar el concepto sobre el cual se valida el recurso de casación. Este consiste en un recurso extraordinario que tiene por objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de derecho sustanciales y procesales dentro de la sentencia o

auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho cuando comentaba del recurso de casación (citado por Morello, 2000).

Por otro lado, el tratadista español Tovar (1985, p. 74) manifiesta que este recurso busca servir al público mediante la vigilancia de la aplicación de las normas legales y satisfacer el interés privado del recurrente quien promueve la actuación judicial. Esta reflexión, como puede verse, retoma la importancia de la vigilancia del interés público, el interés privado y la función unificadora del derecho. Tolosa (2008, p. 77) cita a Piero Calamandrei en su obra *La Casación Civil* e indica:

La Casación tiene como objetivo ser órgano regulador de la interpretación judicial del derecho objetivo, es decir, busca la unificación de la jurisprudencia. La unidad del derecho objetivo se alcanza en un Estado cuando en un determinado momento histórico, varias relaciones jurídicas idénticas en todas las diversas zonas del territorio del Estado son reguladas de idéntico modo. La Casación pretende efectivizar el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley o el Estado. Este principio resulta lesionado cuando en la motivación de dos sentencias, “que en su parte dispositiva proclaman como voluntad de la ley en dos diversas relaciones controvertidas conclusiones absolutamente opuestas”, demuestra que las dos relaciones controvertidas son iguales y que, por consiguiente, la diversidad de la conclusión no puede derivarse de otra cosa que de la diversidad de la premisa mayor, la cual habría debido, por el contrario, ser idéntica en virtud de la unidad del derecho positivo.

Partiendo de lo anotado, es necesario diferenciar también el ámbito de la unificación jurisprudencial con el sistema de los precedentes. La responsabilidad del Tribunal de Casación es crear fallos reiterativos sobre un mismo punto de derecho, con el objeto de transformarlo a un precedente jurisprudencial obligatorio con carácter *erga omnes*. Tolosa (2008, p. 83), señala que:

La unificación jurisprudencial no puede equipararse del sistema de los “precedentes” judiciales del Common Law, que, de acuerdo con el profesor Delmar Karlem, constituyen “el inmenso cuerpo de precedentes

creados por los jueces al decidir casos y que se encuentran, en su mayoría, contenidos en las opiniones de las cortes de apelación”, puesto que el juez norteamericano utiliza el método de raciocinio inductivo, ya que en lugar de partir de la norma objetiva o premisa mayor contenida en la ley, el intérprete necesaria y forzosamente debe encontrar sentencia previas relacionadas con el caso para determinar el alcance legal de un texto. Por ello la importancia del “stare decisis”, principio por virtud del cual, los jueces de menor jerarquía deben someterse en sus sentencias a lo decidido por las Cortes de Apelaciones y por las Cortes Supremas. A su vez, las altas cortes deben respetar sus propios precedentes jurisprudenciales. De manera que cuando una Corte sienta un principio aplicable a unos determinados hechos, se seguirá dicho principio y se aplicará a todos los casos futuros, sin importar la identidad de partes, pero siempre que los hechos sean sustancialmente iguales, adquiriendo la sentencia, valor o carácter de norma jurídica, obligatoria, transformando al juez en verdadero creador de derecho positivo. En este ordenamiento jurídico la interpretación judicial y la diversidad jurisprudencial están limitadas, porque la sentencia judicial adquiere de alguna manera la calidad de norma jurídica. Según este sistema de precedente del derecho angloamericano, el juez crea derecho (*judge made law*), en cuanto el precedente se convierte en cosa juzgada normativa, no solo inter-partes, sino que el juez posterior o el nuevo juez debe decidir la misma o análoga cuestión de hecho de conformidad con la resolución que tomó su antecesor o de acuerdo al principio *stare decisis*.

4.3. Precedentes jurisprudenciales

- **¿Qué es un precedente jurisprudencial?** Es el conjunto de decisiones judiciales en un mismo sentido cuyo objetivo es obtener una posición jurídica sobre un mismo tema, convirtiéndose en vinculante y de obligatorio cumplimiento para los jueces.
- **¿Cuál es el fundamento de un precedente jurisprudencial?** Para el efecto, hay que distinguir entre *ratio decidendi* y *obiter dictum*. La primera es la regla de derecho que constituye el fundamento directo de la decisión sobre los hechos específicos del caso, mientras que la segunda se refiere a todas aquellas afirmaciones y argumentaciones que se encuentran en la motivación de la sentencia, pero que no constituyen parte integrante del fundamento jurídico de la decisión. De acuerdo con este esquema, se puede entender que únicamente frente a la referencia directa de los hechos del proceso se puede determinar cuál

es la razón jurídica de la decisión, es decir, la *ratio decidendi*, que es la que tiene la eficacia e importancia para el precedente.

- **¿Cuál es la diferencia del precedente con la jurisprudencia?** La jurisprudencia es una guía para que el juez conozca el pronunciamiento de otros órganos judiciales de superior jerarquía como un criterio auxiliar que no tiene fuerza vinculante u obligatoria, más aún cuando existe la posibilidad de que los jueces puedan aplicar su propio criterio. Mientras que el precedente jurisprudencial se vuelve vinculante y obligatorio, ya que existe una posición jurídica sobre un mismo tema.

En el análisis del precedente jurisprudencial en materia tributaria, que es el tema que se expone en este acápite, es necesario, primero, considerar lo siguiente:

El marco legal

El artículo 19 de la Ley de Casación (derogado), publicada en el Suplemento del Registro Oficial 299 del 24 de marzo de 2004, indicaba:

Artículo 19.- Publicación y precedente.- Todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte Suprema de Justicia. La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema. Igualmente, la Corte Suprema de Justicia podrá emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación. La Corte Suprema resolverá sobre los fallos contradictorios, ya sea por su propia iniciativa o a pedido de las cortes superiores o tribunales distritales. El Presidente de la Corte Suprema emitirá un instructivo para el adecuado ejercicio de esta atribución.

Con la CRE de 2008, Ecuador ha experimentado un cambio radical en la concepción del Estado, pasando de un Estado social de derecho a uno constitucional de derechos y justicia, lo cual implica un

nuevo paradigma en el sistema jurídico. Por esta razón, la disposición contenida en el artículo 19 de la Ley de Casación ha sido superada por la concepción constitucional y por el COFJ, como se analiza a continuación. La CRE de 2008 indica, en su artículo 184, que: “Serán funciones de la Corte Nacional de Justicia, además de las determinadas en la ley, las siguientes [...] 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración [...]”. El artículo 185 del mismo cuerpo normativo dispone que:

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

El COFJ, publicado en el Registro Oficial N.º 544 del 9 de marzo de 2009, establece en el artículo 180, numeral 2, que: “Al Pleno de la Corte Nacional de Justicia le corresponde [...] 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración”. Los incisos primero, segundo y cuarto del artículo 182 del mismo código disponen que:

Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia, que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto de derecho, obligarán a remitir los fallos al Pleno de la Corte, a fin de que este delibere y decida en el plazo de sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.- La resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial contendrá únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso; se publicará en el Registro Oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio [...]

Por último, el artículo 5, numeral 5 de la Resolución CNJ N.º 06-2012, publicada en el Registro Oficial No. 743 de 11 de julio de 2012, establece:

Artículo 5.- Son funciones de la Unidad de Procesamiento de Jurisprudencia e Investigaciones Jurídicas [...] Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración. Cuando una Sala de la Corte Nacional o la Unidad de Procesamiento de Jurisprudencia establezcan la existencia de fallos de triple reiteración sobre un mismo punto de derecho, lo comunicarán inmediatamente, a través de su Presidente o Presidenta, Coordinador o Coordinadora, respectivamente, al Pleno de la Corte Nacional, para que, en el plazo de sesenta días, conozca y decida sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria. Establecido un fallo de triple reiteración como jurisprudencia obligatoria, el Secretario General de la Corte Nacional de Justicia, a más de remitirlo a la Unidad de Procesamiento de Jurisprudencia, lo enviará al Registro Oficial para su inmediata publicación (Resolución N.º 06-2012, 2012, artículo 5).

En materia tributaria, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la CNJ, para emitir sus fallos, debe observar el contenido de los artículos 76, 300 y 301 de la CRE en relación con el debido proceso, así como los principios de legalidad, generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, así como el establecimiento, modificación o exoneración de impuestos, respetando, observando y aplicando de esta manera las normas constitucionales.

Cambio de criterio jurisprudencial

Existe la posibilidad de realizar un cambio de criterio jurisprudencial y, para lo cual, la CNJ, mediante Resolución N.º 09-2012, estableció que únicamente este cambio puede ser realizado por una de las salas especializadas de dicha corte, mediante una sentencia que obligatoriamente debe sustentarse en razones jurídicas que justifiquen el cambio y debe ser expedido en forma unánime por el tribunal. En la resolución se dispone que, ejecutoriada una sentencia que contenga un criterio jurisprudencial que no se ajuste al precedente obligatorio, el presidente de la sala pondrá a conocimiento del Pleno de la CNJ para que se decida si se deja o no sin efecto el precedente obligatorio.

5. Precedentes jurisprudenciales aprobados por la CNJ en materia tributaria

—Resolución de 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011, relacionada al recargo del 20 % a la obligación tributaria que se aplica cuando el sujeto activo ejerce su facultad determinadora: –de naturaleza sancionatoria– no tiene efecto retroactivo.

Resumen: el recargo del 20 % sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del artículo 90 del COT y el artículo 2 del Decreto Legislativo No. 000 de 2007, tiene una naturaleza sancionatoria pues procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por el contribuyente. Al constituir el recargo del 20 % sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas sobre irretroactividad de la ley penal que contienen la CRE, el COT y el Código Penal, así como las normas sobre irretroactividad de la ley tributaria que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. Por ende, no cabe que se aplique el recargo del 20 % a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma (29 de diciembre de 2007) ni a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores a 2008.

—Resolución de 25 de noviembre de 2009, publicada en el Registro Oficial 93 de 22 de diciembre de 2009, relacionada a cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular conforme al artículo 143 del COT, la autoridad tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que pueda ordenar, sin más, su archivo.

Resumen: en aplicación del artículo 144 del COT, se determina que cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular, al amparo del artículo 143 del mismo código, la autoridad tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo.

—Resolución de 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial 650 de 6 de agosto de 2009, relacionada a casos en que los juicios de excepciones a la coactiva se constituyen procesos de conocimiento –intervención del procurador fiscal –naturaleza jurídica del valor por ocupación de espacio público para rótulos publicitarios.

Resumen: primero, en aplicación del artículo 2 de la Ley de Casación que disponía “el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo Contencioso administrativo” (Derogado, 2004), y en concordancia con el artículo 212 del COT, los juicios de excepciones a la coactiva, se constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan expresamente detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del COT que se refiere a “De las excepciones”. En los demás casos, al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212, el proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en estos numerales.

Segundo, en aplicación del artículo 4 de la Ley de Casación que en su texto dispone: “Legitimación: El recurso solo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto” cuando la entidad estatal comparece interponiendo el recurso extraordinario de casación y lo hace mediante un procurador fiscal, ofreciendo poder o ratificación para legitimar su intervención, es perfectamente procedente el escrito de interposición del recurso. Con más razón, si consta del proceso la respectiva ratificación de la autoridad tributaria, por lo que no es aplicable en tales casos la resolución dictada por el Pleno de la ex Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial Nro. 243 de 26 de enero de 1998, que dispone se consigne la fórmula “a ruego” en el escrito de interposición del recurso de casación. En todo caso, si se estima que los respectivos procuradores fiscales no están autorizados o suficientemente legitimados para actuar a nombre de la autoridad recurrente, se aplicará lo dispuesto en el artículo 359 del Código de Procedimiento Civil.

Tercero, al amparo de lo dispuesto en la Ley de Régimen Municipal, los valores que se pagan por ocupación del espacio público para la instalación de rótulos publicitarios no se considera tasa en los términos de la Ley de Régimen Municipal, por tanto, al no tener carácter tributario no es de competencia de la jurisdicción contencioso tributario atenderlos en esta sede, quedando a salvo el derecho de los litigantes de acudir ante el juez competente para defender sus derechos.

—Resolución 05-2013, publicada en el Registro Oficial N.º 57 de 13 de agosto de 2013, relacionada con el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el

cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades.

Resumen: el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades. Sin embargo, fue dejada sin efecto por la Resolución 10-2023 de la CNJ quien resolvió que:

El precedente jurisprudencial No. 05-2013, de 10 de julio de 2013, publicado en el Registro Oficial No. 57, de 13 de agosto de 2013, que establecía que: -El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades-, ha dejado de tener efectos jurídicos obligatorios

—Precedente jurisprudencial, relacionado con la Disposición Transitoria Décima, numeral 10.4 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, se aplicará a los juicios contenciosos tributarios derivados únicamente de cualquier acto determinativo de obligación tributaria sea directa, mixta o presuntiva.

Resumen: la Disposición Transitoria Décima, Transitorias de Carácter Tributario, numeral 10.4 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas se aplicará a los juicios contenciosos tributarios derivados únicamente de cualquier “acto determinativo” de obligación tributaria impulsado por la Administración. Es pertinente indicar que este precedente jurisprudencial fue aprobado en la sesión del Pleno de la CNJ del día 14 de agosto de 2013.

—Resolución 07-2016, Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016, precedente jurisprudencial obligatorio sobre gasto deducible para el cálculo del impuesto a la renta. En lo principal, dispone que:

Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal-material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la

fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio.

—Resolución 07-2022 de la CNJ que resuelve declarar como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: “La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador-SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa”.

—Resolución 01-2023 de la CNJ que resuelve declarar como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: “La forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece, de manera clara en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, pues en el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados”.

—Resolución 09-2023 de la CNJ que resuelve declarar como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: “El reclamo de pago indebido que contempla el artículo 306, numeral 1 del Código Tributario procede cuando se realiza un pago en función de un erróneo acto de determinación tributaria, sobre el que no se hubiere presentado reclamo alguno, acto firme, lo cual permite el ejercicio del derecho de defensa de los administrados”.

6. Principio de oralidad en el contencioso tributario

Corresponde ahora abordar el tema de la oralidad en materia contencioso tributaria, su viabilidad y adecuación conforme a la especialización de la materia y los aspectos no únicos, pero sí particulares de la especialidad. Para el efecto, se ofrece una mirada al garantismo en el proceso contencioso tributario, para luego revisar los principios rectores especiales del proceso judicial en Ecuador. Por último, se establecen las diferencias y particularidades del proceso contencioso tributario para aplicar debidamente la oralidad.

6.1. Garantismo y proceso

La irradiación de las normas del derecho fundamental en todos los ámbitos del derecho tiene efectos de gran alcance en relación con el carácter del sistema jurídico (Alexy, 2012). El reflejo de los derechos y garantías fundamentales en la normativa legal hace efectiva la aplicación de estos principios recogidos en las cartas fundamentales de los Estados. Uno de estos principios es el debido proceso que se garantiza por los principios de oralidad, celeridad, intermediación y dispositivo del proceso civil que, en el caso de Ecuador, se encuentra estipulado en el artículo 168 de la CRE.⁵⁰

Se entiende por garantismo en el proceso a las medidas por las cuales existe un compromiso constitucional de garantía funcional en el tráfico de bienes litigiosos que proyectan el proceso en su sustantividad, autónomamente. De allí que no interese tanto que el proceso aplique tal o cual norma en el ámbito de tráfico de bienes litigiosos, sino que el proceso sea una garantía autónoma de aquella actuación sustantiva comprometida constitucionalmente (Lorca, 2011). Esto significa que respeta cada uno de los elementos del debido proceso y garantiza un resultado, el más favorable a la verdad.

El proceso judicial en la actualidad debe amparar no solo el derecho al debido proceso, sino también los derechos fundamentales de la carta magna de un Estado. Siendo los jueces los artífices de ese proceso, están llamados a cumplir con el garantismo transparentado en la CRE de garantizar en el proceso judicial la aplicación de los derechos fundamentales de la persona. Por esa razón, el garantismo

50 CRE, 2008, "Artículo 168.- La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: 1. Los órganos de la Función Judicial gozarán de independencia interna y externa. Toda violación a este principio conllevará responsabilidad administrativa, civil y penal de acuerdo con la ley. 2. La Función Judicial gozará de autonomía administrativa, económica y financiera. 3. En virtud de la unidad jurisdiccional, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución. 4. El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales. 5. En todas sus etapas, los juicios y sus decisiones serán públicos, salvo los casos expresamente señalados en la ley. 6. *La sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo*".

significa ir más allá de la aplicación del debido proceso; es también hacer efectivos los derechos fundamentales en el proceso.

En este contexto se sitúa la transformación de la dialéctica del proceso judicial, del tipo dispositivo a uno inquisitivo, o viceversa. El principio dispositivo supone que corresponde a las partes iniciar el juicio, formulando la demanda y proporcionando elementos para su decisión (peticiones, excepciones, recursos, pruebas), es decir, la iniciativa en general. Todo juez debe ajustarse exclusivamente a la actividad de estas; no le es permitido tomar iniciativas encaminadas a iniciar el proceso, ni a establecer la verdad y conocer de parte de cuál de ellas se encuentra la razón en la afirmación de los hechos (Devis, 2009). Por el contrario, el principio inquisitivo supone la actividad oficiosa del juez, en cuanto a la persecución de la verdad sin limitaciones. Por ende, no se puede hablar de un sistema absoluto de fuentes de prueba o de impulso del proceso absoluto, tratándose de una de las fórmulas expuestas o de la otra.

Es necesario indicar que, para la doctrina, si bien el juez debe ceñirse a los elementos expuestos en las pretensiones o excepciones de manera formal, en cambio, en materia de prueba, debe actuar de oficio para buscar los medios de prueba adecuados para llegar a esa verdad; si no, entonces, no se llegaría a la verdad y al fin mismo del proceso. El proceso no se da por él mismo, sino en la búsqueda de la justicia y el camino de la solución adecuada para llegar a los elementos necesarios que identifiquen la problemática y la resuelvan a la luz de los principios inspiradores del derecho. En este sentido, la actuación oficiosa del juez dentro de los cánones hasta aquí expuestos resulta ser un vital elemento para el justiciable y la obtención de la verdad procesal. Por lo que resulta que el garantismo procesal, además, es una suerte de freno contra el riesgo de la arbitrariedad jurisdiccional.

En Ecuador, si bien el principio dispositivo es el elemento sustancial característico del proceso, pervive, en nuestra opinión, un sistema intermedio de participación del juez también. Incluso, así lo recogía anterior al Cogep y al Código de Procedimiento Civil de 2005, norma derogada, cuando señalaba que:

Artículo 114.- Cada parte está obligada a probar los hechos que alega, excepto los que se presumen conforme a la ley. Cualquiera de los litigantes puede rendir pruebas contra los hechos propuestos por su adversario.

Artículo 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.

Artículo 116.- Las pruebas deben concretarse al asunto que se litiga y a los hechos sometidos al juicio.

Artículo 117.- Solo la prueba debidamente actuada, esto es aquella que se ha pedido, presentado y practicado de acuerdo con la ley, hace fe en juicio.

Artículo 118.- Los jueces pueden ordenar de oficio las pruebas que juzguen necesarias para el esclarecimiento de la verdad, en cualquier estado de la causa, antes de la sentencia. Exceptuase la prueba de testigos, que no puede ordenarse de oficio; pero sí podrá el juez repreguntar o pedir explicaciones a los testigos que ya hubiesen declarado legalmente. Esta facultad se ejercerá en todas las instancias antes de sentencia o auto definitivo, sea cual fuere la naturaleza de la causa.

Artículo 119.- El juez, dentro del término respectivo, mandará que todas las pruebas presentadas o pedidas en el mismo término, se practiquen previa notificación a la parte contraria. Para la práctica de la información sumaria o de nudo hecho, en los casos del número 4 del Artículo 64, no es necesaria citación previa.

Artículo 120.- Toda prueba es pública, y las partes tienen derecho de concurrir a su actuación (el subrayado es nuestro).

Con el garantismo se accede a un modelo de procesalismo abierto y expansivo a los diversos modos de integración, racionalización o especificación que el legislador ordinario es siempre libre de proyectar. El modelo es concebido desde sus garantías como dinámicas con capacidad de adaptación al presente y al futuro, por razón del compromiso constitucional que asume el proceso. Estamos frente a un modelo de proyección temporal, mutante y sumamente crítico; pero también, esa dinamización implica expansibilidad, pues reconoce

que las garantías no son abstractas (Lorca, 2011). En línea con la CRE, se dirige a la oralidad, a la intermediación y concentración como principios rectores del proceso judicial, que sirven de instrumentos para la justicia. Convendría analizar, desde este punto de vista, otro principio fundamental: el de tutela efectiva jurisdiccional.

6.2. Tutela jurisdiccional efectiva

El Estado busca que su participación en la aplicación del derecho y de sus garantías sea más activa. Ha dejado de ser el sujeto inactivo en el proceso para convertirse en un dinámico actuante en la búsqueda del cumplimiento de los fines del proceso. En todo caso, una de las protecciones fundamentales que debe garantizar es la tutela jurisdiccional efectiva, entendida como la eficacia vertical y horizontal de los derechos fundamentales sobre el poder público y la eficacia de los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares. Existe eficacia vertical en la vinculación del legislador, del administrador público y del juez a los derechos fundamentales, y eficacia horizontal o privada, o en relación con terceros —*Drittwirkung*, expresión alemana— en las relaciones entre particulares, aunque se sostenga que, en el caso de manifiesta desigualdad entre dos particulares, también exista una relación de naturaleza vertical (Marinoni, 2011).

Sin embargo, la doctrina ha sido clara en establecer que la garantía de la eficacia de los derechos fundamentales que se reflejan en los particulares muchas veces no tiene una eficacia inmediata, de eso hay que establecer claramente su distinción. En palabras de Marinoni (2011, p. 118), el problema de la eficacia horizontal es que en las relaciones entre particulares siempre hay dos o más titulares de derechos “[...] y por eso en ellas es imposible afirmar una eficacia semejante a aquella que incide sobre el poder público, porque siempre hay una parte que pierde”. Por ello, el Estado en la contienda judicial debe dirigir sus esfuerzos mediante órganos competentes para eliminar los excesos del sistema, perfeccionar los procesos y mejorar la atención del servicio judicial hacia la ciudadanía.

6.3. Principio de oralidad en Ecuador

El principio de oralidad, según indica Chioyenda (2000) sobre el proceso civil, funciona como principio técnico en el proceso. Cosa distinta ocurre en el proceso penal, en el que la oralidad ha sido presentada como principio filosófico, lo que significa que es de interés para la sociedad, unida desde luego a la publicidad para actuar como fiscalizadora labor de los jueces. Este fue uno de los autores responsables del verdadero mito de la oralidad en la doctrina, comprometido en la reforma del Código de Procedimiento Civil italiano de 1865.

Entre los propulsores de la oralidad en el proceso judicial, incluso antes de Chioyenda (2000), se encuentra Klein (1895) y su propuesta en la Ordenanza Procesal Civil de 1895. Klein consideró al proceso un mal social absurdo que impactaba en la economía nacional por conllevar una enorme pérdida de tiempo, dispendio de dinero e infructuosa indisponibilidad de los bienes litigiosos, fomentando la quiebra de la paz social y la convivencia de la sociedad. Para él, las partes debían colaborar diligentemente en la búsqueda de la verdad para lograr la formación de una decisión que fuera materialmente cierta y justa (Sprung, 1979, citado por Palomo, 2009).

La oralidad conlleva la publicidad del proceso, así como el aumento de los poderes discrecionales del juez. Frente a las facilidades y ventajas, surgen también las críticas del sistema oral que serán revisadas más adelante. Es necesario entonces, pretender aplicar al presente las bondades del sistema oral, tomando en cuenta las dificultades que en otros países su aplicación ha tenido para aprender de ello en el caso ecuatoriano. Pero, ¿qué ha pasado en Ecuador? ¿Cómo el proceso de introducción de la oralidad germinó en el sistema jurídico?

En la CPE de 1998, en sus artículos 192 al 195, se preveían los principios generales del proceso. En ellos se sostenía que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia, haciendo efectivas las garantías del debido proceso y los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la Administración de Justicia; que las leyes procesales procuran la simplificación, uniformidad, eficacia y agilidad de los trámites. Además, se proclamaba que, en la sustanciación de los procesos, que incluye la presentación y contradicción de las

pruebas, se llevaría a cabo mediante el sistema oral conforme a los principios: dispositivo, de concentración e intermediación. Los juicios serían públicos, pero los tribunales podrían deliberar reservadamente.

Como se observa, el sistema oral formaba parte del proceso legal. Incluso, la Disposición Transitoria 27 de la CPE determinaba un plazo de cuatro años para implementar la oralidad en los procesos judiciales en Ecuador. “Vigésima séptima.- La implantación del sistema oral se llevará a efecto en el plazo de cuatro años, para lo cual el Congreso Nacional reformará las leyes necesarias y la Función Judicial adecuará las dependencias e instalaciones para adaptarlas al nuevo sistema” (CPE, 1998).

Este sistema oral que debía ser implantado conforme a la Disposición Transitoria de la CPE de 1998 hasta 2002 fue una especie de quimera en materia civil y contencioso tributaria y administrativa, pues lo único que se emprendió fue la tarea laboral y penal. En todo caso, el sistema oral era el postulado de la CPE de 1998, para dejar de ser herederos del sistema procesal español que, basado en el Código de Enjuiciamientos Civiles de 1855, estableció un sistema escritural casi de fuente completa.

En la CRE de 2008 se estableció el nuevo sistema oral como máxima constitucional. Queda pendiente por reflexionar sobre las ventajas y desventajas en el contencioso tributario, en el que aún no se aplica este paradigma. Mientras tanto, es menester analizar las ventajas, al menos, desde el proceso civil oral implementado en otros países, entre ellas:

- Celeridad en el proceso: al entablarse en un mismo acto procesal o audiencia preliminar, las pretensiones y excepciones del juicio, incluidas las pruebas. Si las pretensiones y excepciones se fundamentan en derecho o en los hechos, los elementos centrales de una demanda y su contestación se plantearían en una audiencia. Incluso en materia de etapa probatoria, si se toma en cuenta que el derecho no necesita ser probado (solo el derecho extranjero), los hechos se prueban en la etapa procesal con diligencias como los testigos, testimonios, pruebas documentales, informes periciales e inspecciones. Si estos actos procesales se desarrollan ante el juez y las partes, puede alcanzarse mayor intermediación y celeridad, cumpliéndose así los objetivos de la oralidad que son la eficacia, la verdad y la celeridad (Albán, 2004).

- Inmediación en las audiencias del juez.
- No se producen interrupciones del proceso y de las actuaciones procesales.
- Se logra la publicidad del juicio.

Ahora bien, es necesario rescatar las desventajas que algunos autores han encontrado en la oralidad. Se trataría de un sistema mitificado, la panacea de un proceso, que contiene deficiencias y debilidades, así:

- Si bien, “para que un sistema procesal pueda funcionar bajo este esquema —el de la oralidad— hace falta que los jueces tengan mayores atribuciones en la dirección del proceso en el control del proceso y que por lo tanto puedan orientar adecuadamente el trámite del mismo” (Albán, 2004, p. 77).
- Hay quienes opinan que se ha renunciado a la imparcialidad del juez, como lo sostienen Carnelutti (2004),⁵¹ Montero *et al.* (2011)⁵² y Palomo (2009). Este último señala que la convicción del juez se debe lograr sin complejidades ni dificultades. Se busca articular el diseño procesal de un “super juez civil”, por sobre todas las cosas, discrecionalmente activista y poseedor de considerables y amplias facultades en materia de iniciativa probatoria. Se trata de un grave error atentatorio al deber de imparcialidad judicial y, sin lugar a dudas, es ilusorio (Palomo, 2008).
- La complejidad y los aspectos de fondo que se discuten en los procesos contenciosos administrativos hacen difícil la aplicación de la oralidad por la trascendencia económica, financiera y social de los asuntos que se ventilan en la jurisdicción y, por la existencia de una

51 Carnelutti (2018) señala que “Es necesario que los hombres pierdan la ilusión de que se pueda obtener por la fuerza la justicia en este mundo. Desgraciadamente no es una ilusión que acarician solamente los que no se ocupan de ella, algunos científicos del derecho y del proceso creen de buena fe construir una máquina maravillosa con la cual, introducida por una parte la demanda de justicia, obtengan por la otra la respuesta efectiva”.

52 Montero *et al.* (2011) señalan que “resultan paradójicas aquellas posiciones que instan por mucho mayores poderes judiciales en materia de iniciativa probatoria cuando la Administración de justicia en todo el mundo, con todos los apoyos del Estado, con mucha dificultad logra afrontar los ilícitos más graves, los ilícitos penales. Estas posiciones también chocan actualmente con la tendencia mundial que apunta a la progresiva reducción de los poderes del juez penal, fundada precisamente en la reconocida necesidad de mantener su imparcialidad”.

producción legislativa y reglamentaria asistemática, caótica y progresiva en la que el juez, en ocasiones, le interesa más la historia de una norma legal o reglamentaria que su texto vigente (Jinesta, 2013).

Sin querer hacer verdad de Perogrullo, es necesario validar las incidencias y desventajas mencionadas por Carnelutti (2018) o Jinesta (2013), cuyo texto se refiere al proceso contencioso administrativo. Es menester detallar los atributos especiales de esta ciencia especializada del saber qué parte, en los casos de pretensiones o excepciones de hecho, de atributos de materia económica, afincados en la contabilidad empresarial y societaria. En este estudio se plantean las soluciones y adecuaciones que habría que realizar al sistema oral en pro de aplicarlo al proceso contencioso tributario, incluso discutir si es viable o no su aplicación.

6.4. Efectos del principio de oralidad en el contencioso tributario

Es necesario indicar que los beneficios obtenidos del proceso oral en materia civil, al menos, han sido recogidos por el derecho administrativo y del tributario, a saber:

- **Principio del impulso de oficio:** “Este principio aparece en la necesidad de satisfacer el interés público inherente, de modo directo o indirecto, mediato o inmediato, en todo procedimiento administrativo” (Quiroga, 2011, p. 76). Corresponde a la autoridad promover el proceso, impulsarlo y dirigirlo hasta esclarecer las cuestiones involucradas, incluso cuando se trata de procedimientos iniciados por parte del propio contribuyente o administrado. Por tanto, el impulso de oficio no excluye la participación e impulso de las partes.
- **Principio de razonabilidad:** en vista de que la Administración impone sanciones, regula derechos o aplica disposiciones teniendo como ámbito protector a la persona humana y arbitrando razonablemente con el interés público, la ley mediante este principio ofrece una pauta a la autoridad que tiene competencia para producir actos de gravamen contra los administrados: producirla de manera legítima, justa y proporcional. La autoridad debe: 1) adoptarse dentro de los límites de la atribución, es decir, cumplir y no desnaturalizar la finalidad para la cual fue acordada la competencia de emitir el acto de gravamen; 2) mantener la proporción entre los medios y los fines, lo

que significa que la autoridad al decidir el tipo de gravamen a emitir o entre los diversos grados que una misma acción puede conllevar, no tiene plena discrecionalidad para la opción, sino que debe optar por aquella que sea proporcional a la finalidad perseguida por la norma legal (Quiroga, pp. 766-767).

- **Principio de informalismo:** característico del procedimiento en sede administrativa, en el que cualquier análisis sobre las exigencias formales que debe tener un procedimiento administrativo debe interpretarse en favor de la viabilidad del acto procesal y del propio proceso, claro está, sin perjudicar los intereses del ciudadano. Por ejemplo, si un informe no existe, no por eso es de nulidad absoluta un procedimiento administrativo. Bien se prevén actos anulables que pueden convalidarse, incluso para su validez y eficacia, siempre que no se haya vulnerado el derecho a la defensa o el debido proceso del administrado o contribuyente. Esto es, si con ese informe se podría afectar la prueba o los elementos esenciales para el esclarecimiento de la verdad, en cuyo caso no podría obviarse ese acto procesal. La doctrina señala que debe entenderse como informal:

Exclusivamente a favor del administrado, en ese sentido, solo es este quien puede invocar para sí el carácter innecesario de las formas, por cuanto y en tanto, así se les beneficie, y no puede ser asumido por la administración para dejar de cumplir las prescripciones del orden jurídico o evitar los principios del debido proceso, ni compeler al administrado al informalismo, en cuanto ello favorezca o quiera cumplir la formalidad (Quiroga, p. 768).

Esto significa que, a diferencia del proceso civil, penal o laboral, el proceso contencioso tributario ha tomado otras características reconocidas en su propio origen. Esto es, desde la acción administrativa del sujeto activo de las obligaciones tributarias, que se ve envuelta en la obligatoriedad de aplicar con legalidad y reserva de ley las normas, pero que gestiona desde la estricta discrecionalidad los actos impulsando de oficio los procedimientos que se llevan a cabo en sede administrativa. Así lo reconoce el COT: “Admitida a trámite una reclamación, la autoridad competente o el funcionario designado por ella impulsará de oficio el procedimiento, sin perjuicio de atender oportunamente las peticiones del interesado” (2005, artículo 124). Incluso, el propio proceso contencioso tributario que se desarrolla en

única y última instancia judicial ante los tribunales de lo contencioso tributario, se caracterizaba por la virtualidad de actividad cuasi oficiosa del juez tributario. Así lo señalaba el COT de 1975 antes de ser derogado el título del proceso judicial por el Cogep.

Artículo 246.- Falta de contestación.- La falta de contestación de la demanda o de la aclaración o complementación de aquella se tendrá como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución o acto de que se trate; y, de oficio o a petición de parte, podrá continuarse el trámite de la causa, sin que se requiera acusación previa de rebeldía. En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.

Artículo 257.- Término probatorio.- Calificada la contestación de la demanda y siempre que haya hechos que justificar, el Ministro de Sustanciación, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba.

Artículo 262.- Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

Artículo 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

Artículo 275.- Autos y decretos.- Los autos y decretos pueden aclararse, ampliarse, reformarse o revocarse, de oficio o a petición de parte, si se lo solicita dentro del plazo de tres días de notificados.

Aun cuando se diga que persiste en el proceso oral, la disposición de oficio en materia probatoria, pareciera que en el sistema judicial tributario desde 1975 ha permitido siempre la actuación del juez de manera cuasioficiosa hacia el esclarecimiento de la verdad y la existencia o no de las obligaciones tributarias de un sujeto pasivo. Entonces, la intermediación y contradicción han sido un escenario constante en el proceso contencioso tributario, temas que no se ven expuestos a novedades con los objetivos del proceso oral.

En el Cogep, aunque se sostiene la prueba para mejor proveer, es necesario destacar que prima el principio dispositivo por el cual corresponde a las partes procesales el impulso del proceso, conforme con el sistema dispositivo (2005, artículo 5). Ahora bien, es necesario resaltar la importancia de la celeridad que debe buscar el proceso oral, en cuyo caso, es menester apuntalar el beneficio que podría obtener el proceso contencioso tributario; sin embargo, hay otros elementos que anotar que difieren del proceso civil oral, a saber:

- **La información tributaria es reservada:** según lo previsto en el artículo 99 del COT, donde se señala que las declaraciones e informaciones de los contribuyentes y responsables o terceros, relacionados con las obligaciones tributarias, serán utilizadas exclusivamente para los fines de la Administración tributaria. Verbigracia, diremos que en la contabilidad de la empresa y en su manejo y revisión deben existir operadores judiciales con alto nivel de manejo técnico-contable-tributario de la documentación escrita para que sirvan de transmisores fidedignos de la realidad procesal, esto en el caso de peritos. Además, deben mostrar alta ética en su actuación, pues en la contabilidad de la empresa se refleja información y *know-how* que van desde bases de proveedores, bases de clientes, fórmulas para la obtención de patentes industriales, diseños industriales, entre otros.
- **La contabilidad empresarial debe permanecer en el domicilio de la empresa:** no solo por obligación legal, sino para precautelar el volumen de las transacciones y el asiento diario que debe realizar. La

normativa al respecto, contenida en el Código de Comercio (2019), indica que:

Artículo 29.- En el curso de una causa judicial o arbitral podrán el juez o el árbitro ordenar a petición de parte, o aun de oficio, la inspección o exhibición contable, pero solo para el examen y compulsa de lo que tenga relación con el asunto que se ventila; lo cual deberá designarse previa y determinadamente. Esta determinación no conlleva el deber de hacer un señalamiento exacto de cuentas o asientos, sino la identificación de los rubros controvertidos.

Se podrá incorporar a los procesos judiciales o arbitrales la información contable obtenida durante la inspección o exhibición a través de capturas o copias de datos de sistemas contables; o incorporar tales capturas en medios de soporte que estarán a disposición de los intervinientes en el proceso.

De igual naturaleza y eficacia será la información obtenida a través de peritos designados por los jueces o árbitros en las respectivas causas que conozcan, peritos que estarán obligados a guardar la confidencialidad de la información que han obtenido [...]

Artículo 33.- No podrá obligarse a un comerciante o empresario a trasladar su contabilidad fuera de su oficina mercantil; además, en caso de que las cuentas y los libros se encontraren en otra localidad, podrá someterse el examen o compulsa a un juez del lugar donde se llevaren los libros mediante la petición correspondiente. El examen y compulsa se harán en presencia del comerciante, representante, gerente, dependiente o la persona que él comisione (el subrayado es nuestro).

- **La contabilidad de sociedades o personas naturales obligadas a llevar contabilidad es de gran volumen:** no toda la información se hace constar en sistemas telemáticos o informáticos. La facturación tributaria aún no se ha implementado a nivel nacional y, en todos los sectores económicos, la facturación es electrónica. Ecuador aún adolece de tecnología de punta en toda la economía; por ejemplo, qué pasaría con los procesos de devolución del IVA, los impuestos de discapacitados y personas de la tercera edad, en los que la prueba es absolutamente documental y escrita. En Ecuador se funda en medios físicos, no telemáticos ni informáticos. De hecho, los procesos contencioso tributarios que se dan en el sistema de Administración

de Justicia forman un gran número de cuerpos y folios, cajas de documentos de la contabilidad escrita en papel.

- En materia tributaria, **la prueba testimonial es escasísima:** en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La prueba testimonial solo se admitirá cuando, por la naturaleza del asunto, no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Como se ha expuesto hasta aquí, varios son los elementos que se deben tomar en cuenta para hacer plausible la instauración del proceso contencioso tributario oral, aunque muchos son los beneficios: el desarrollo de audiencias de prueba, en las que se confronte a las partes, se participe directamente con los peritos y con la intermediación del juez; las audiencias de juzgamiento en las que el juez, en los tribunales, decida inmediateamente sobre el problema, quizás logrando celeridad. Sin embargo, algunos obstáculos legales aún se presentan, como los anotados en normas tributarias o mercantiles que disponen que la contabilidad es básicamente escritural, que la facturación no es totalmente electrónica en Ecuador o como que la prueba testimonial es excepcional en los procesos contenciosos tributarios.

Estos temas obligan a pensar en una reforma estructural del sistema tributario, no solo en lo procesal contencioso, sino desde la base de la propia normativa administrativa tributaria que lleva implícita la reforma del procedimiento gestado desde la Administración pública, sus bases de datos, programas y estructura de talento humano. Hay que estar preparados para una nueva manera de mirar el procedimiento administrativo tributario y el proceso contencioso tributario. Lo otro primordial es que esto debe estar precedido de infraestructura adecuada como tecnología de punta con videoconferencias y equipos apropiados y suficientes en todo el país, con personal u operadores judiciales capacitados en el sistema, con el aporte de la ciudadanía que litiga y de sus abogados que soporten la reforma y el cambio del sistema de Administración de justicia.

Ya lo propusiera Paredes (2011, p. 10) cuando reflexionaba en el caso peruano que “[...] en este intento de reformar la justicia laboral

peruana ya han aparecido varios enemigos. Los dos enemigos más resaltantes son el Código Procesal Civil y nosotros mismos (los operadores y usuarios del sistema judicial)”. El Código de Procedimiento Civil peruano porque los intentos de una mecánica y simplista aplicación supletoria en todo lo que falte al nuevo proceso terminarán por desnaturalizarlo y volver escrito y formal lo que se propone sea oral o informal; y nosotros mismos porque la inercia y la facilidad de lo ya conocido nos impide explorar nuevas alternativas de hacer una justicia más eficiente” (*Ibid.*, p. 272).

Ha sido un cúmulo de ideas las hasta aquí diseñadas, que ponen de relieve la importancia de establecer el sistema oral con adecuaciones, incluso de reformas legales en materia tributaria, por las normas específicas y especiales que aún perviven en el procedimiento administrativo tributario. Se debe indicar como referencia para su aplicación, que en el proceso tributario habrá que delinear tres tipos de juicios: 1) aquel que por recursos objetivos o subjetivos de nulidad de pleno derecho se plantean, en cuyo caso es menester aplicar el sistema oral puro; 2) aquel en el cual las pretensiones o excepciones se refieren a asuntos litigiosos de hecho, no reviste de mayor complejidad y volumen el hecho fáctico discutido y se puede plantear un sistema oral con un sistema escritural compartido; y 3) aquel en que las pretensiones o excepciones atañen a hechos complejos y de gran volumen o reserva de la información contable tributaria, en el que habrá que analizar profundamente la aplicación o no de un sistema procesal tributario oral.

Capítulo VIII

El ilícito tributario

1. Derecho tributario administrativo sancionador

1.1. Faltas reglamentarias y contravenciones: diferencias con el delito tributario

EN MATERIA DE infracciones en materia tributaria penal, el COT (2005, artículo 315) ha realizado una clasificación en: faltas reglamentarias, contravenciones y delitos. Esta clasificación obedece a la estructura del delito tributario tipificado en la legislación ecuatoriana. El Código Orgánico Integral Penal (COIP) de 2014 segrega al delito tributario como infracción específica de tipo penal, entre las infracciones administrativas recogidas en el COT, como hemos señalado. Habría que analizar la naturaleza de la potestad sancionadora de la administración, en relación con las infracciones de la Administración tributaria en su propia sede, llámense faltas reglamentarias o contravenciones. En estas predomina la facultad sancionadora del Estado que surge de la función tributaria. Mientras los delitos inciden en una violación más grave del ordenamiento jurídico, aquellas implican una violación más leve al ordenamiento jurídico tributario.

Esta diferencia en la gradación de la violación no incide en la potestad sancionadora de estas infracciones, aunque sea de diferente clase. La potestad sancionadora de la Administración se deriva del propio ejercicio de sus funciones, pues estando dentro de un Estado de derecho, este, por la soberanía que ejerce, otorga a la Administración tributaria la facultad principal de recaudar tributos para financiar el gasto social. El no pago de los tributos implica un desmedro en las arcas fiscales, incluso déficit para el ejercicio de la actividad del Estado, lo cual incide en la aplicación de sanciones a quienes incumplen las normas tributarias con la finalidad del no pago de tributos.

Este razonamiento ha sido respaldado continuamente por la doctrina y en el quehacer político que vuelve necesario establecer una facultad sancionadora del Estado, que lo ejerce mediante la Administración tributaria. La “*potestad sancionadora* de la Administración tiene su fundamento en la competencia para reprimir las transgresiones de las normas en un ámbito cuya competencia le ha sido encomendada, en nuestro caso el tributario” (Orena, 2002, p. 20). Es la propia facultad de recaudación tributaria que tiene la Administración, que le da competencias para el ejercicio de las atribuciones de esta, que conlleva sobremanera la aplicación de sanciones para el ejercicio efectivo de su actividad y la aplicación irrestricta de la normativa tributaria.

La función tributaria de la Administración se recoge en los códigos tributarios cuando, al señalar las competencias de esta, enumera las clases de facultades que la Administración tiene, a saber: la determinadora o de verificación y control, de recaudación, resolutive y sancionadora. Esta última conviene a nuestro interés y procura su análisis para conocer la vigencia y validez de su aplicación.

La teoría tributaria moderna inculca el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que ha repercutido en la gestión de la Administración tributaria de agotar sus atribuciones hasta lograr este cumplimiento tributario. Se deja para los casos de excepción la aplicación de las medidas sancionadoras o cuando la reincidencia y reiteración en la violación de la normativa tributaria lo ameritan. Esta conducción en la gestión administradora tiene sus bases en la aplicación de un proceso de cultura tributaria que incluye desde las medidas pasivas hasta las medidas correctivas y de sanción.

En el caso ecuatoriano, tras largos años de una falta de control efectivo por parte de la Administración tributaria, tanto de impuestos internos como de comercio exterior, no se puede pretender que tras las reformas legales de 1997 y 1998 se intente inducir el cumplimiento irrestricto a los sujetos pasivos cuando la propia Administración omitía la aplicación de procesos preventivos y omitía la aplicación de la normativa tributaria sancionatoria. Por esta razón, se ha pretendido en los primeros años de la Administración central (1997-1998)

agotar la vía del cumplimiento tributario hasta que se establezcan pilares sólidos en la cultura tributaria ecuatoriana, tan venida a menos en la década pasada. Con el aprendizaje de la ciudadanía sobre la norma tributaria, se busca iniciar ahora una fase sancionadora.

1.1.1. Faltas reglamentarias

Como se ha dicho *ut supra*, las faltas reglamentarias están sujetas a un proceso sancionatorio en sede de la propia Administración pública. En un inicio, en la doctrina jurídica tributaria, mucho se discutió sobre la constitucionalidad de la acción sancionadora de la Administración tributaria que, como se analizó anteriormente, a propósito de la naturaleza jurídica del derecho tributario penal, ha quedado ya sentada esta posibilidad y su validez constitucional según varios tribunales constitucionales en el mundo. Martínez (1997) sostenía la idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la inspección de los tributos, sin cuestionar su validez. Sin embargo, tiene “la percepción de fisuras, que aconsejarían modificaciones en la organización de la Inspección de los Tributos, para su completa adecuación a los valores —imparcialidad y objetividad, básicamente— que constitucionalmente están establecidos, debe fundamentar el ejercicio de toda potestad punitiva” (Martínez, 1997, pp. 1-3).

Villegas (2005) —como se ha visto *ut supra*— analizó su vigencia en la necesidad de reprimir las conductas anómalas o de incumplimiento del deber formal. Tarsitano (2003), sobre el tema de las infracciones administrativas y de la vigencia de su sanción, si bien encontró las dificultades de la identificación científica del fraude en materia tributaria por la singularidad de la materia, no por ello dejaría de condenar la aplicación de la sanción para erradicarla. El autor manifiesta que: “El fraude de la ley constituye una categoría tendiente a sancionar aquellas conductas que, sin ejercer violencia en la naturaleza y en la forma de los actos y negocios jurídicos que le sirven de apoyo, terminan por producir un resultado práctico contrario a los fines que protege el derecho (*Ibid.*, p. 477).

Pero la reacción de la sociedad o del Estado a esa conducta no puede ser indiferente, pues es necesario que se tome en buen

predicamento a las acciones para que se impida seguir con los fraudes a la ley tributaria por parte de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias. También, para ello, Tarsitano (2003, p. 478) menciona que:

Es este el medio con que el derecho reacciona contra conductas no queridas, que contradicen los intereses tutelados por las normas y que podrían verse violados bajo una lectura instrumental estricta de aquellos actos y negocios. Al analizar el poder de calificación concedido al legislador tributario, adscripto a su autonomía, hemos consignado la necesidad de connotar ciertas figuras o categorías con contenido propio.

La infracción administrativa o el fraude a la ley tributaria indudablemente se reviste de varias formas, pero al Estado no le queda más que disuadir para su incumplimiento. Para el caso de faltas reglamentarias, taxativamente la norma del artículo 315 del COT establece que se tratan de violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general que no se encuentran comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones. El artículo 315 del COT, antes de la reforma de 2007, señalaba casos específicos para tipificar la falta reglamentaria como:

No inscribirse o acreditar la inscripción, no emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones legales, no llevar libros o registros contables de conformidad con la ley, no presentar declaraciones e informaciones relativas a la determinación de obligaciones tributarias y no permitir el control de la Administración tributaria y comparecer a la misma (COT, 1975).

Contrastaba, como se observa en estos casos ejemplificados en la norma, con el concepto definido por la misma, pues al menos dos de los citados casos eran transgresiones a una ley y no a un reglamento, como son el de no inscripción o no emisión de comprobantes de venta. En todo caso, esta incoherente ejemplificación que se extralimita de la naturaleza jurídica y definición de falta reglamentaria, fue solventada por la Administración tributaria al aplicar el concepto de faltas reglamentarias a los casos, por considerar más favorable al contribuyente esta aplicación, pues la sanción de multa es más onerosa en el caso de contravenciones.

En todo caso, con la reforma de 2007⁵³ este tema se aclaró, pues se eliminaron del artículo 315 los casos ejemplificativos de la falta reglamentaria, dejando tan solo como precepto general que “constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones” (COT, 2005, artículo 315). Se dejó, entonces, aclarada la diferenciación con las contravenciones. Este tema, tan buenamente zanjado y diferenciado en la reforma de 2007, no tiene un símil en la legislación latinoamericana, pues en otros países como Argentina, para referirse a las faltas de índole administrativa (Villegas, 2005), se usan términos como contravenciones, sin distinción alguna con las faltas reglamentarias, lo que ha hecho tan confuso el panorama en el caso ecuatoriano.

Tras lo dicho, debemos mencionar en esta instancia la norma constitucional a la que se somete, no solo el *ius puniendi*, sino también la propia Administración tributaria para aplicar las sanciones en los casos de faltas reglamentarias. Dromi (1998), al diseñar las normas básicas del procedimiento administrativo, afirma que “el Estado de derecho no solo requiere de la solemnidad declarativa constitucional, sino también de la implementación constitutiva legal-procesal” (p. 10). Esto obliga, en este caso, a la Administración tributaria —por los procedimientos administrativos que se inicien para conocer las infracciones administrativas— al cumplimiento de los principios constitucionales y legales, a saber, aquellos que se delimitan para el debido proceso recogido en la CRE, en la que se menciona que: “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” (2008, artículo 76).

El Copci, artículo 198, sobre la definición de falta reglamentaria, indica que obedece al incumplimiento o inobservancia de cualquier reglamento, manual de procedimiento, instructivo de trabajo o disposiciones administrativas aduaneras de obligatoriedad general, no tipificadas como delitos o contravenciones, en más del 10 % de la cantidad de declaraciones presentadas en un mismo mes.

53 Ley de Equidad Tributaria (Registro Oficial 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007).

1.1.2. Contravenciones

Existe la imposibilidad de establecer diferencias sustanciales y ontológicas entre delitos y contravenciones tributarias, o encontrar una clara definición de cada uno de ellos. Cassagne (2010) señala ciertas diferencias al mencionar que, mientras el juzgamiento de los delitos queda reservado a órganos del poder judicial que actúan conforme a las reglas del proceso penal, incluyendo la cosa juzgada, en el caso de las faltas o contravenciones, el órgano administrativo que las aplica no se encuentra ceñido por la citada regla y siempre conserva la potestad revocatoria a favor del particular, que es propia de los actos administrativos.⁵⁴ Parecería que las claras diferencias surgen entre delito y contravención debido a la naturaleza de cada una de ellas, que derivan en la competencia para sancionarlos. Esto es, el delito es perseguido en un proceso judicial por autoridades (jueces), y, en el caso de contravenciones administrativas, bajo un procedimiento administrativo y sancionado por la administración pública.

Villegas (2005, p. 432) define las contravenciones como “[...] la falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración Pública”. Esta definición claramente muestra la diferencia con el concepto de delito, que tiene un bien protegido que es la protección de los bienes y recursos estatales —al menos para la teoría patrimonialista que discerniremos en otro capítulo—. Sin embargo, en las contravenciones no se puede hablar de bienes jurídicos protegidos propiamente, sino de cómo estos afectan a la gestión de la Administración pública, pues constituyen faltas a los deberes formales de los sujetos pasivos que tienen con

54 Cassagne (2010, pp. 564-565) además señala que “en tal sentido, el órgano administrativo posee competencia, aun después de impuesta una sanción, para reducirla o dejarla sin efecto, ya fuera de oficio o al resolver el reclamo administrativo que interponga el sujeto sancionado. Por esta causa, aun de configurarse un ilícito de naturaleza penal, en el juzgamiento de la contravención se aplican principios y normas del Derecho Administrativo. Esta característica justifica un tratamiento separado para la materia penal administrativa, aun cuando la disciplina no goza de autonomía, lo que no obsta a la aplicabilidad de las garantías y los preceptos generales del Código Penal”.

la Administración tributaria. Esto incide en el control y verificación de las obligaciones tributarias, en desmedro por la falta de colaboración y ayuda —como menciona Villegas— de los ciudadanos. Esto conlleva a que la Administración tributaria duplique sus funciones y gestiones.

En Ecuador, las infracciones se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias según el artículo 315 del COT. Las contravenciones son las violaciones a las normas adjetivas o a los deberes formales sancionados como tales por códigos o demás leyes especiales. Esto lo diferencia de las faltas reglamentarias que obedecen a la violación de normas secundarias, como reglamentos o resoluciones de carácter general. Como se ha señalado, la contravención se refiere a la violación de normas legales.

Entre los casos que se ejemplifican como contravenciones en el artículo 315 del COT se encuentra el incumplimiento de cualquiera de los deberes formales establecidos en el COT u otra ley, incumplimiento de deberes de los funcionarios públicos y otros que se especifiquen. En el primer caso, se enfrentaba a una dualidad con relación a la definición de faltas reglamentarias, pues uno de los casos que el COT señalaba como deber formal es la falta de inscripción en el registro de contribuyentes, lo que, según la ejemplificación expresa del artículo que tipificaba con anterioridad a la reforma de 2007, las faltas reglamentarias serían solamente una falta, pero también la definición de contravención ejemplifica este caso. Quedaba duda en su aplicación por una interposición de conceptos y su significación, al definir el mismo caso dentro de la tipología de falta y contravención.

Ahora bien, la definición que el COT ofrece sobre contravenciones (2005) es distinta a las faltas reglamentarias: “Son contravenciones tributarias, las acciones y omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos” (COT, artículo 348). Es evidente, entonces, la diferencia entre estos dos tipos de infracciones —faltas reglamentarias y contravenciones—. De este concepto, se tipifican también

casos puntuales de contravenciones cuando se señala, por ejemplo, el obstaculizar la verificación que retarda a la Administración de procedimientos administrativos, sean reclamos o recursos. De todas maneras, la definición concreta de los tipos de infractores dependerá del sistema de gestión tributaria que adopte cada país (Zornoza, 2008).⁵⁵

Adicionalmente, el COT en el artículo 315 se refiere a una definición de contravención de manera más amplia que el artículo citado, como se mencionó previamente. En esta definición se incluye una concepción amplia, pues la imposición de los deberes formales no solo se refiere a la establecida por las normas legales, sino también por normas secundarias, sean reglamentos o resoluciones de carácter general, esta última emitida por la propia autoridad administrativa. Para el efecto, es dable traer a colación la norma en concordancia con la citada del mismo COT en el artículo 96 respecto a los *deberes formales*, misma que los define como obligaciones de los contribuyentes o responsables, establecidos por leyes, ordenanzas, reglamentos o disposiciones de la respectiva autoridad de la Administración tributaria.

Los deberes formales no solo derivan de una fuente legal, sino de otras fuentes como una disposición administrativa —resolución de carácter general— que, al ser violadas, para el caso que nos interesa, se constituiría en contravención. Para Folco (2004, p. 76): “los deberes formales son aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los sujetos mencionados desarrollen un accionar propio que le permite al organismo fiscal acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos”.

55 Zornoza (2008) señala que: “De manera que, cuando el procedimiento de recaudación se gestiona a través del ingreso en el plazo legalmente establecido; mientras que, si el modelo de gestión es la liquidación administrativa, lo verdaderamente trascendente es la no aportación o falsedad en la aportación por parte del particular de los datos que requiera la administración para proceder a la liquidación. En cualquier caso, lo común será encontrar en mayor o menor medida modelos de gestión de carácter mixto, en los que cada vez son más importantes los deberes de información. De ahí que en sistemas de infracciones tributarias como el español se emplee la ocultación como eje en torno al cual pivota (sic) la infracción tributaria principal [...] Por otro lado, los elementos de las infracciones tributarias, estudiados tradicionalmente de acuerdo con los esquemas de la teoría del delito, se identifican con la acción, típica, antijurídica e imputable a su autor. A partir de ahí, sin perjuicio de lo que a continuación se dirá, la acción se identifica como una conducta voluntaria, en el sentido de actuar realmente querido por el autor, y por ello, imputable a él [...]”.

Esto puede originar dudas respecto a su aplicación, por ejemplo: ¿qué pasaría con la no presentación de información como es el caso de los anexos o documentación requerida al sujeto pasivo, sea responsable o contribuyente, cuya obligatoriedad deriva de una resolución de carácter general expedida por el SRI? ¿Esta sería calificada como contravención o falta reglamentaria? Parecería que estamos ante un caso de contravención por tratarse de un incumplimiento a un deber formal. Sin embargo, la Administración ha considerado que, en el caso citado, se trata de incumplimiento a una disposición administrativa. Lo consideró en recurso de revisión, dejando sin efecto un acto anterior sancionado por la propia Administración, sustituyendo el tipo de sanción impuesta, en virtud de la tipificación de la infracción, de contravención a falta reglamentaria (ver caso SRI-M. Morales Carlosama).⁵⁶

Aunque podría ocasionarse una disconformidad con dicho pronunciamiento de la máxima autoridad de la Administración tributaria, que rectifica un acto de un inferior jerárquico, hay que anotar que esta interpretación pudo darse por la falta de claridad de las normas referidas al concepto de los deberes formales. Sin que se quiera

56 Ecuador, Resolución No.917012010RREV000099, Recurso de Revisión de Director General del SRI (Quito, 2010): [...] Mediante Resolución Sancionatoria No. 1720080517564 de 7 de agosto de 2008, dictada por la Dirección Regional Norte del SRI, se sancionó al señor M.M.C. con la suma de USD 1002,56, por no cumplir con el requerimiento de la Administración tributaria, dentro del término concedido mediante preventiva de sanción No. RNO-GTR-PNDI2008-00461, notificada el 20 de febrero del mismo año, consistente en la presentación de las siguientes obligaciones tributarias: Anexos Relación de dependencia 2006, Anexo Transaccional 2006, y Anexo Transaccional 2007 [...] La Administración cometió un error de interpretación de la norma, puesto que la violación de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales constituye una contravención, y por otra parte, el incumplimiento a normas reglamentarias y disposiciones administrativas de carácter general, como es el caso de la presentación de anexos, configura una falta reglamentaria. Para el presente caso, el incumplimiento obedeció a la no presentación de anexos, y por lo tanto, debió sancionarse como una falta reglamentaria. La Codificación del Código Tributario, en sus artículos 348 y 351, respectivamente, establece claramente la diferencia entre contravención y falta reglamentaria, definiendo a la primera como *las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos* u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos, mientras que a las faltas reglamentarias las define como *la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general* que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos (Fuente: SRI).

abordar el tema aduanero en extenso, pero solo a manera de parangón, cosa distinta ocurre en materia aduanera, pues conforme al contenido expuesto en el COPCI (2010), la contravención en materia aduanera tiene como implicación un valor residual frente a la conducta delictiva, llamado delito aduanero, pues cuando el valor de las mercancías no excede de los montos previstos para que se configure el delito de contrabando, la infracción es sancionada administrativamente como una contravención con el máximo de la multa prevista.

Vemos que se han introducido en nuestro régimen penal fórmulas de materialidad que implican el ejercicio del principio de oportunidad (CRE, 2008, artículo 195),⁵⁷ que no es más que el que permite que sea el Estado, en ejercicio de su facultad sancionadora, el que aplique las sanciones y penas conforme la necesidad social. De hecho, en el Código de Procedimiento Penal (CPP, 2000), que era la norma principal en materia sustantiva aduanera y tributaria antes de la vigencia del COIP en 2014, sobre el principio de oportunidad se mencionaba que:

Artículo ... (3) Agregado después del artículo 39.- Oportunidad.- (Agregado por el artículo 15 de la Ley s/n, RO 555-S, 24-III-2009).- El fiscal, en razón de una eficiente utilización de los recursos disponibles para la investigación penal y de los derechos de las partes, podrá abstenerse de iniciar la investigación penal o desistir de la ya iniciada cuando:

1. El hecho constitutivo de presunto delito no comprometa gravemente el interés público, no implique vulneración a los intereses del Estado y tenga una pena máxima de hasta cinco años de prisión.
2. En aquellos delitos donde por sus circunstancias el infractor sufre un daño físico grave que le imposibilite llevar una vida normal o cuando tratándose de un delito culposo los únicos ofendidos fuesen su cónyuge o pareja y familiares comprendidos hasta el segundo grado de consanguinidad. Cuando se trate de delitos de violencia sexual, violencia intrafamiliar o delitos de odio, el fiscal no podrá abstenerse en ningún caso de iniciar la investigación penal.

57 El artículo 195 de CRE señala que La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública *con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal*, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito acusará a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal (énfasis añadido).

Disposición Transitoria Quinta. - El Consejo de la Judicatura estructurará un cronograma de implementación progresiva de la presente reforma; *salvo en el caso del principio de oportunidad*, archivo provisional y definitivo, procedimiento simplificado, acuerdos reparatorios y suspensión provisional del procedimiento que se aplicarán de forma inmediata. (artículo innumerado después del 39, el énfasis es nuestro).

Con ello, se deja entrever que su aplicación es obligatoria, pero, además, es decisiva en temas como la aplicación o no de una sanción. En este régimen constitucional de derechos, prima la “mínima intervención del Estado en el proceso penal” (*Ibid.*, artículo innumerado después del 5).⁵⁸ Comparto, como he dicho en líneas anteriores, esta posición de la nueva dogmática penal en Ecuador. Incluso con el SRI, para mayor abundamiento, se prevé entre las facultades del fiscal la de aplicar el principio de oportunidad (COIP, 2014, artículo 444.13), así como el principio de mínima intervención (*Ibid.*, artículo 3).

1.1.3. Delito tributario

En Ecuador, escasa ha sido la aplicación de sanciones en materia de ilícito tributario de índole judicial. En parte, por falta de decisión política para la aplicación de sanciones, como por la ausencia de conciencia en la ciudadanía de penalizar este tipo de faltas. Estos y otros elementos han sido claves y directamente incidentales en el poco desarrollo de la sanción al fraude tributario. Solo hasta el 23 de diciembre de 1975 surge mediante Decreto Supremo 1016-A el Código Tributario que recogió las disposiciones establecidas por el Código Tributario Modelo para América Latina. En el código ecuatoriano se establecieron normas sobre el tratamiento al ilícito tributario y el procedimiento de aplicación de la sanción, sin embargo, pese a lo preceptuado en lo relativo a la tipificación del delito tributario y su procedimiento de sanción, en materia de tipificación de la sanción, esta reñía con la voluntad de aplicación efectiva de sanciones.

⁵⁸ Artículo innumerado después del artículo 5: “Artículo ... (4).- Mínima intervención.- (Agregado por el artículo 1 de la Ley s/n, RO 555-S, 24nde marzo de 2009).- En la investigación penal, el Estado se sujetará al principio de mínima intervención. En el ejercicio de la acción penal se prestará especial atención a los derechos de los procesados y ofendidos”.

Si bien el artículo 381 del código de 1975 establecía la tipificación penal de los delitos tributarios, no mencionaba la sanción a aplicarse en estos tipos de delitos. Incluso, se establecía en otro acápite a manera de enumeración, los tipos de sanciones como la prisión, el decomiso, clausura y multa taxativamente. Existía una tipología de *ley en blanco*, pues no se establecía el tipo de sanción a aplicar en cada caso de tipo de delito, lo cual conllevó a la falta de aplicación en materia de defraudación tributaria y el consecuente desuso de la normativa penal tributaria.

Posteriormente, con la supresión de la Dirección General de Rentas, órgano dependiente del Ministerio de Finanzas, y con la creación de una entidad técnica y autónoma del Gobierno nacional como fue el SRI, mediante Ley No. 41 del 31 de diciembre de 1997, se inició un nuevo período de administración de tributos, guiada por los principios de modernización y de gestión transparente y eficiente en el manejo de las finanzas públicas. En esta nueva fase, que se inicia en 1998, se emprende en una gran reforma tributaria mediante la Ley 99-24 del 30 de abril de 1999, la cual, además de eliminar los escudos fiscales que habían engrosado sobremanera la normativa tributaria, causando el desmedro de las arcas fiscales, se propusieron en materia de ilícito tributario para el cambio que ameritaba una aplicación práctica de la ley.

Se tipificaron los casos de delito tributario, incorporando la sanción correspondiente que pasó de una *ley en blanco* a una ley que incorpora los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley. Así, se recogen para los casos de responsabilidad de los contribuyentes o de los sujetos pasivos, sanciones de prisión de seis meses a tres años. En casos de responsabilidad de los agentes responsables de la obligación tributaria, sanciones de prisión de dos a cinco años.

En la reforma de 1999 se introdujo un precepto en el artículo 383 del Código Tributario de 1975, el cual rezaba expresamente que: “es obligación de la Administración tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria”. Esto ha sido interpretado por el ministerio público en sus instrucciones fiscales, como por el juez

fiscal de segunda instancia, como un *requisito de procedibilidad* por el cual para iniciar una denuncia penal sobre el fraude tributario debe previamente existir un acto firme o resolución ejecutoriada que cuantifique el monto del tributo. Se entiende que debe *a priori* un acto de determinación del sujeto activo (Estado) debidamente notificado y con determinación de la cuantía.

El código de 1975 señaló como una de las formas para que opere la prescripción de la acción y de la sanción en materia penal tributaria, el de los modos de la extinción de la obligación tributaria, a saber: la solución o pago, la compensación, confusión, remisión o condonación y la prescripción. Ahora bien, si se especifica que la acción y sanción penal prescriben por solución o pago, la pregunta era en esa época: ¿qué pasaría si en el transcurso de un juicio penal tributario se cancela la cuantía del tributo adeudado, prescribiría la sanción y, por tanto, se archivaría el juicio iniciado? Otro cuestionamiento era: por qué si el acto firme o resolución ejecutoriada deben preceder al inicio de acciones penales, ¿cómo podría ocurrir si la acción penal prescribía en el plazo de cinco años, contados desde el cometimiento de la infracción, si cuando se puede hablar de acto firme o resolución ejecutoriada puede transcurrir más allá de ese período de tiempo?

Todos estos problemas han dificultado la aplicación debida de los procesos penales tributarios en Ecuador, al menos hasta 2007, en los que la Ley de Equidad Reformatoria al Código Orgánico Tributario planteó cambios a la normativa penal tributaria. Solo en materia aduanera puede hablarse de ciertas acciones iniciadas al amparo de la Ley Orgánica de Aduanas de 1998, que señaló normas particulares de aplicación en materia de contrabando. Aun así, no se encuentran comúnmente juicios que hayan terminado en la aplicación práctica de la sanción.

Hoy con la vigencia del COIP el panorama se ve más claro que antaño. A saber, en la actualidad se establece en este cuerpo normativo la tipificación de la infracción penal tributaria en el artículo 298 que señala que la persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las Administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las Administraciones tributarias.
3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración tributaria.
5. Proporcione a la Administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya, total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

12. Emita, acepte o presente a la Administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
14. Presente a la Administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.
16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.
17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.
18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.
19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

2. Bien jurídico protegido

En la doctrina, una de las diferencias entre el delito penal y el delito tributario radica en el bien jurídico protegido. Mientras que en el delito en general, los bienes protegidos están en relación directa con los derechos del ser humano (a la vida, integridad, seguridad familiar o ciudadana, patrimonio, buena fe o honra), en el delito tributario se habla de ciertos bienes materiales como la economía estatal, los recursos del fisco o la hacienda pública. Incluso, se habla de bienes inmateriales como la solidaridad social, la participación (Pedrazzi, 1985, citado en Hendler, 1990) y los servicios públicos, que se refieren más a bienes colectivos que individuales.

Los problemas desde su concepción doctrinaria son varios, según Hendler, pues “esta clase de transgresiones han tenido una esencia problemática, [...] más allá de las divergencias parece posible adoptar y conduce a un único común denominador: los bienes jurídicos a cuya protección corresponden los delitos económicos conciernen a la tutela de la economía de una comunidad en su conjunto” (Hendler: 1990, p. 119), lo que se complejiza además por los variados temas que aborda la materia económica. Añadiría, además, que el concepto de economía no puede ser considerado como un factor aislado, debe entenderse complementado con los nuevos elementos del Estado constitucional de derechos —denotada característicamente por Ávila (2011)— que incluye los conceptos de economía, contrastada con la solidaridad y equidad. Se concluye que se debe fijar la meta en la economía comunitaria o solidaria.

El análisis de estos elementos transformadores del constitucionalismo ecuatoriano entraña ahora un análisis más profundo que la doctrina discutió años atrás. No se puede concluir aceptando que esta discusión no es elocuente en el sistema ecuatoriano, en el que aún se discute si es materia del derecho penal, el análisis de los bienes jurídicos asociados a la colectividad o intereses de las formas jurídicas del Estado. Incluso, hay quienes piensan que es interesante seguir discutiendo de ello, como Hendler (1990), quien comenta la innegable participación de estos nuevos elementos en la configuración del delito penal tributario.

Y es que el concepto de bien jurídico protegido ha variado con el devenir del tiempo, sino, miremos el concepto de familia, que ha ido cambiando en el transcurso de los años, desde aquella concepción unida a un núcleo consanguíneo cerrado, hasta entenderla como un núcleo social mucho más amplio con connotaciones globalizadoras, incluso, sociales. De la misma manera, el concepto de derechos individuales puede dosificarse a medida que se conciben en repercusión directa con la sociedad y las consecuencias que de este se deriva. En este contexto, es importante analizar la problemática del bien

jurídico protegido no solo en el derecho penal económico (Hendler, 1990),⁵⁹ sino también en el derecho penal tributario.

En el ilícito tributario no se habla de bien jurídico protegido, sino de intereses públicos protegidos por leyes tributarias relacionadas con el cumplimiento de las facultades de la Administración tributaria. Desde este punto de vista, las faltas son más graves o menos graves dependiendo de la capacidad de la Administración para cumplir su función. Se habla de infracciones leves cuando se trata de corregir actuaciones de los administrados que permitan proteger el adecuado cumplimiento de la función administrativa. En cambio, se consideran infracciones graves cuando se trata de proteger la recaudación de los tributos, necesidad que surge de la obligación constitucional y legal de contribuir con los tributos. Tanto la protección de la actividad de la Administración como de la recaudación de los tributos tiene relación directa con la ejecución de las facultades administrativas, que no son propiamente bienes protegidos, sino que se refiere a un interés público protegido.

3. La sanción

La infracción penal tributaria, conforme el artículo 298 del COT, en los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. En los casos de los numerales del 12 al 14 será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad

⁵⁹ Hendler (1990) señala que la vigencia del derecho penal es, en cierto sentido, la instauración de un sistema de castigos que no sean una pura reacción indiscriminada y supone, fundamentalmente, un criterio de coherencia racional y un relieve subjetivo en su aplicación. Esto es, en otras palabras, un cierto grado de comprensión humana hacia el transgresor y, por consiguiente, un reconocimiento del vínculo solidario de pertenencia a la comunidad. El fenómeno, como ya ha quedado de manifiesto, se aprecia desde las dos vertientes. Por un lado, en la proclividad a la transgresión por la dificultad de comprender la cuantía del daño comunitario que puede ser individualmente insignificante. Por el otro, y he aquí la esencia problemática que incumbe al tema de los delitos económicos, en la necesidad de instrumentar un régimen de sanciones que atienda a las necesidades de disuasión sin declinar de lo que es sustancial a la acción misma del derecho penal: conformar un mecanismo de castigos coherentemente discriminados y aplicados en función del relieve subjetivo de cada hecho.

prevista para estos delitos. En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general (USD 34 mil para el año 2014), será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En el caso de los numerales 18 y 19, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años. Constituye en cambio, defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la Administración tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores.

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este código, serán sancionadas con la extinción de la persona jurídica y una multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Las personas que ejercen control sobre la persona jurídica o que presten sus servicios como empleados, trabajadores o profesionales, serán consideradas responsables directas si han participado en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

En los casos en que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por defraudación y sin perjuicio de la configuración de un delito más grave, será sancionado con destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos durante seis meses. Cada caso será investigado,

juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias y del pago de los impuestos debidos.

4. El delito tributario

4.1. Conceptualización del delito tributario

El delito tributario, analizado desde su concepción dogmática, epistemológica y procesal, ha experimentado a lo largo de su vigencia diversas perspectivas y teorías en su aplicación. Ha evolucionado en su definición legal y en la atribución del legislador para aplicar la potestad sancionadora vía ley, desde una tendencia positivista hacia una neopositivista, en la que las reglas de interpretación de las normas penales tributarias toman otra dirección, atendiendo no solo a reglas tradicionales, sino también a aquellas que permiten una interpretación más justa y equitativa, más allá de la mera lectura literal de la norma.

En materia de la finalidad misma del derecho penal tributario, se ha pasado de la teoría conservadora del causalismo al finalismo, con el cual se considera que el dolo es el elemento subjetivo del tipo penal. Este es un elemento característico y frecuente en los tipos penales, especialmente desde la perspectiva de la teoría finalista, que enfoca el hecho material o los actos realizados por el responsable de un delito en relación directa con su voluntad de cometerlo, destacando la importancia del tratamiento subjetivo de la voluntad frente al hecho.

En materia procesal, ha transicionado de un enfoque inquisitorio a un derecho procesal acusatorio. En Ecuador, este cambio implica mayor actuación del ministerio público en la etapa de investigación del delito penal tributario, relegando las funciones previamente cumplidas por la Policía Nacional del Ecuador a tareas de apoyo, sin menoscabar la actuación de los agentes fiscales.

Debe visualizarse un régimen penal nuevo, en el que se eliminan barreras obsoletas, como ocurrió con el COT de 1975 y otras incorporaciones en la Ley 99-24 de abril de 1999, entre otras. Se han eliminado obstáculos con prolijidad en reformas posteriores, o en la misma Ley de Equidad Reformatoria al Código Tributario, al menos en

lo que concierne al régimen penal tributario, como la Ley en Blanco que, en su expedición original, no indicaba la sanción aplicable para el delito de defraudación tributaria, a diferencia de la ley que regulaba las Aduanas en Ecuador. Esta situación se rectificó con la reforma de la Ley 99-24, eliminando la Ley en Blanco y estableciendo la sanción para este tipo de delitos. Otro aspecto era la extinción penal de la acción y la sanción, remitida a la norma sobre modos de extinción de la obligación tributaria, que permitía que, iniciada una acción penal tributaria en cualquier momento del proceso, se pudiera extinguir la acción penal con la obligación adicional del responsable de realizar la denuncia penal tributaria, responsabilidad que recae en la propia Administración tributaria.

En la actualidad, otros principios rigen el proceso y la sanción del delito penal tributario, tales como la intermediación y la oralidad, que guían el nuevo sistema procesal, junto con los principios penales de concentración, dirección judicial del proceso y motivación. Además, se abordan las normas dispositivas que establecen que las conductas penalmente relevantes son aquellas en las que las acciones u omisiones ponen en peligro o producen resultados lesivos, descriptibles y demostrables, sin referirse a la identidad, peligrosidad o características personales de los involucrados.

4.2. Particularidades que fortalecen la autonomía del derecho tributario penal

Aunque hemos tomado una posición definida sobre la autonomía del derecho tributario penal, es conveniente resaltar algunas coincidencias y referencias específicas con la normativa del derecho penal común, así como con las normas del derecho procesal penal común y sus normas conexas, en cuanto a la jurisdicción, competencias, principios generales y normas específicas, a saber:

En el CPP (2000), Artículo- 25, incisos, 1 y 2.- Funciones del Fiscal.- Corresponde al Fiscal, según lo previsto en la Constitución y este Código, dirigir la investigación preprocesal y procesal penal. De hallar fundamento, acusará a los presuntos infractores ante los jueces de garantías penales y tribunales de garantías penales competentes, e impulsará la

acusación en la sustanciación del juicio penal. Si hay varios agentes fiscales en la misma sección territorial, la intervención se establecerá, de acuerdo con el reglamento que expedirá la Fiscalía.

Artículo- 33.- Ejercicio.- El ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente al fiscal, sin necesidad de denuncia previa. El ejercicio de la acción privada corresponde únicamente al ofendido, mediante querrela.

4.3. La investigación en derecho administrativo y derecho penal

El anterior COT, vigente hasta la Codificación de 2005, establecía que cuando un empleado de la Administración tributaria tuviera conocimiento de la perpetración de un delito tributario, o al tramitar o resolver una petición o reclamo observase hechos que pudieran presumirse constitutivos de delito tributario, estaba obligado a comunicarlos de inmediato al superior jerárquico. Si el funcionario no era competente para instruir el sumario, debía comunicarlo a fin de que se investigara el hecho punible y se formara un expediente que recogiera todos los documentos e informaciones pertinentes. Asimismo, el anterior COT señalaba que la acción penal tributaria, basada en el conocimiento propio del juez, presupone la investigación sumaria que practique de oficio la autoridad administrativa competente, o la denuncia presentada por cualquier persona con las formalidades respectivas.

Estas normas implicaban la facultad de la Administración de involucrarse en la investigación de ilícitos tributarios, sin distinguir entre delitos y contravenciones o faltas reglamentarias. Sin embargo, esta capacidad investigativa de la autoridad tributaria sería limitada posteriormente por las normas del CPP de 2000,⁶⁰ en las que la facultad

60 En el CPP (2000), Artículo- 25, incisos, 1 y 2.- Funciones del Fiscal.- Corresponde al Fiscal, según lo previsto en la Constitución y este Código dirigir la investigación preprocesal y procesal penal. De hallar fundamento, acusará a los presuntos infractores ante los jueces de garantías penales y tribunales de garantías penales competentes, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal. Si hay varios agentes fiscales en la misma sección territorial, la intervención se establecerá, de acuerdo con el reglamento que expedirá la Fiscalía.

Artículo- 33.- Ejercicio.- El ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente al fiscal, sin necesidad de denuncia previa. El ejercicio de la acción privada corresponde únicamente al ofendido, mediante querrela.

investigativa es exclusiva de la Fiscalía. Del mismo modo, el COIP de 2014, en su artículo 442, establece que la Fiscalía dirige la investigación preprocesal y procesal penal e interviene hasta la finalización del proceso. La CRE de 2008,⁶¹ incluso reconoce que la Fiscalía, actuando de oficio o a petición de parte, dirige la investigación preprocesal y procesal penal, ejerciendo la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. Así, si encuentra mérito, la Fiscalía acusa a los presuntos infractores ante el juez competente e impulsa la acusación durante el juicio penal.

La norma sobre la facultad de la Administración Tributaria, suprimida en la Codificación del COT de 2005 y publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, debió quedar vigente para el caso de infracciones de índole administrativa, llámense contravenciones y faltas reglamentarias, investigadas por la Administración, quien es la que impone las sanciones conforme a su facultad legal. Por otro lado, respecto a la investigación policial, esta se encontraba ampliamente regulada en su norma procesal fundamental,⁶² matizada por principios como el de la *mínima intervención* del Estado y, que, en el ejercicio de la acción penal, se presta especial atención a los derechos de los procesados y ofendidos. Parecería que la investigación era un

Artículo 42.- Denuncia.- La persona que conociere que se ha cometido un delito de acción pública, excepto aquella a quien la Ley se lo prohíbe, debe presentar su denuncia ante el fiscal competente, la Policía Judicial o la Policía Nacional.

61 Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. IV, “Participación y Organización del Poder”, cap. IV, “Función Judicial y Justicia Indígena”, artículo 195 ([Quito]: Asamblea Nacional, RO 449 de 20 de octubre de 2008): Artículo 195.- La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito se acusará a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal. Para cumplir sus funciones, la Fiscalía organizará y dirigirá un sistema especializado integral de investigación, de medicina legal y ciencias forenses, que incluirá un personal de investigación civil y policial; dirigirá el sistema de protección y asistencia a víctimas, testigos y participantes en el proceso penal; y, cumplirá con las demás atribuciones establecidas en la Ley.

62 En el CPP (2000), artículo 208: “Investigación.- La Policía Judicial realizará la investigación de los delitos de acción pública y de instancia particular, bajo la dirección y control de la Fiscalía, a fin de reunir o asegurar los elementos de convicción y evitar la fuga y ocultamiento de los sospechosos, en el tiempo y según las formalidades previstas en este Código”.

común denominador en la tarea encomendada a la Administración Tributaria hasta 2005. En el presente, esta tarea es encomendada a la Fiscalía y a la Policía Judicial.

4.4. Denuncia de infracciones tributarias

En la norma tributaria, la facultad de conocer denuncias de carácter tributario no es privativa del fiscal. Se da competencia a la autoridad administrativa, así lo indica el COT en su artículo 103: “Son deberes sustanciales de la Administración tributaria [...] 4. Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción”.

Esta norma marginal de la normativa jurídica contrasta con la norma procesal penal que ordena la acción casi privativa del fiscal para conocer, mediante denuncias, las acciones penales de cualquier índole. Sin embargo, las normas procesales penales son supletorias y se aplican en prelación. En este punto, el texto constitucional pregona la independencia de la Fiscalía General del Estado cuando establece que:

Artículo 194.- La Fiscalía General del Estado es un órgano autónomo de la Función Judicial, único e indivisible, funcionará de forma desconcentrada y tendrá autonomía administrativa, económica y financiera. La Fiscal o el Fiscal General es su máxima autoridad y representante legal y actuará con sujeción a los principios constitucionales, derechos y garantías del debido proceso.

A esto hay que adicionarle las atribuciones, funciones y facultades que la CRE otorga a la Fiscalía General del Estado, como la de organizar y dirigir el sistema especializado integral de investigación, de medicina legal y ciencias forenses, con personal de investigación civil y policial; dirigir el sistema de protección y asistencia a víctimas, testigos y participantes en el proceso penal; y cumplir con las demás atribuciones establecidas en la ley. En este punto nos referimos a la ley de la materia que indicaba, como su atribución, la de conocer las denuncias que por delitos de acción pública se presenten. Así rezaba la norma constante en el CPP (2000, artículo 42): “La persona que conociere que se ha cometido un delito de acción pública, excepto

aquella a quien la ley se lo prohíbe, debe presentar su denuncia ante el fiscal competente, la Policía Judicial o la Policía Nacional”.

Sostenemos que, constitucionalmente, es la Fiscalía la que conoce las denuncias en delitos de acción pública; es también la autoridad competente para conocer sobre los delitos tributarios, al tratarse de delitos de acción pública. Entonces, vale la pena dilucidar el tema de la vigencia o no de la norma que atribuye a la Administración tributaria conocer denuncias en materia de ilícitos tributarios. Ello estaría vigente, pero referido exclusivamente a las denuncias de carácter contravencional o infracciones administrativas realizadas en la Administración tributaria. Por su parte, la Administración sí conoce de *los avisos de fraude tributario* que caen en el ámbito de delitos, sin embargo, estos avisos⁶³ se realizan en la medida en que, a diferencia de los

63 Hacemos la distinción entre aviso y presunciones, por la existencia del requisito de procedibilidad que establecía el Código Tributario para el inicio de la acción penal tributaria en materia de determinación de obligaciones tributarias. Revisemos lo que señalaba la norma: Código Orgánico Tributario, “Artículo 345.- Sanciones por defraudación.- Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos establecidos en los núm. 1 al 3 y 15 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años. En los casos establecidos en los núm. 4 al 12 del artículo anterior, prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. En los casos establecidos en los núm. 13 y 14 del artículo anterior, reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, si se establece que su conducta ha sido dolosa. En los casos en los que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados, de por vida, para ocupar cargos públicos. *La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los núm. 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la Administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. La Administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todos los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular*” (énfasis añadido). Como se ha analizado en este norma, con la existencia de acto firme o resolución ejecutoriada de autoridad administrativa podrá iniciarse la acción penal, tratándose de presunciones. Sin embargo, tratamos de avisos cuando, previo al proceso de determinación tributaria, la Administración pública tiene conocimiento de acciones sobre la violación de disposiciones tributarias, para lo cual inicia los procesos de auditoría.

delitos comunes, aún no se prevé que existan, pues mientras la Administración tributaria no los determina por medio de sus actos de determinación, cuando se trata de este tipo de delitos, se concluye en avisos que no demuestren la presunción efectiva de un delito tributario.

La norma tributaria indica que cuando se emiten actos de determinación en firme o actos ejecutoriados que demuestren la existencia de un *quantum* tributario o una glosa impaga, se cumple el requisito para que la propia autoridad denuncie ante la Fiscalía la perpetración de este tipo de delitos. Con estos antecedentes, ante la afirmación de que la Administración tributaria sí conoce las denuncias tributarias, en la medida en que realiza investigación administrativa para establecer la presunción de un delito tributario, es mejor traer a colación el término de *avisos* cuando se trata de denuncias tributarias. En la especificación del inicio de un delito, corresponde a la Fiscalía conocer las denuncias de delitos penales tributarios. No olvidemos que aquello que sí conoce la Administración tributaria son las denuncias en materia de faltas reglamentarias y contravenciones. Parecería ser que existe una similitud en materia de conocimiento de denuncias tributarias por parte de la Administración tributaria, como de aquellas que conoce la Fiscalía en materia penal.

4.5. Bien jurídico protegido como objeto del derecho tributario penal

Han sido varias las posturas que se han defendido en torno a esta cuestión: 1) su configuración como un delito de falsedad; 2) como delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes; 3) como delito contra la función tributaria; 4) delito contra el patrimonio de la hacienda pública; 5) el delito pluriofensivo (López, 2000).⁶⁴ No hace

⁶⁴ El autor además agrega: El delito pluriofensivo, sostenido por Martínez Pérez, señala que el delito trata de proteger, en primera línea, el patrimonio del erario público (tesis patrimonialista) y, además, tutela de forma indirecta la integridad del orden económico en sentido estricto, la cual deviene necesaria para una correcta planificación económica que permita alcanzar las finalidades de política económica y social que en el Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir (concepto de hacienda dinámica), entre las que figura la redistribución de la riqueza. Por su parte, Aparicio Pérez indica que el patrimonio de la hacienda estatal, autonómica o local es el objeto del delito y que este tiene un carácter pluriofensivo, pues protege de forma inmediata a la hacienda pública funcional entendida

falta abogar en este acápite respecto de este tema, pues más tarde se realiza un análisis concienzudo de ello. Sin embargo, existe una gran diferencia en este sentido, entre el derecho penal y el derecho tributario penal, cuando del bien jurídico protegido se trata. Mientras en el derecho penal este está referido a la protección de los derechos de la persona individual o colectiva, en el sentido de ciudadanos, en el derecho tributario penal el bien jurídico protegido está referido al Estado, a sus fines y medios. La falta de pago de los tributos vulnera los derechos de solidaridad social y la proporcionalidad en el pago de los servicios públicos, fin mediático del Estado.

Esto ya lo manifestaron Gómez y Malvestiti (2022) cuando advierten que no sería una teorización afirmar que de ese cúmulo de relaciones, en las que se pone de manifiesto un continuo *feedback* entre el erario y los sujetos pasivos, el bien jurídico protegido en el derecho tributario penal sea la sociedad en su conjunto. Es la sociedad la que necesita de un cúmulo de dinero para satisfacer necesidades comunes propias de su estructura social como la defensa, la justicia, la educación. “Masa monetaria” que el Estado deberá recaudar y distribuir para que cada uno de los integrantes de esa sociedad pueda disfrutar de su utilización (*Ibid.*).

Antes de la vigencia del COIP, en los delitos de defraudación sancionados con prisión, la normativa tributaria señalaba como antecedente la denuncia formulada por la Administración tributaria. Así lo recogía el artículo 345 del COT.⁶⁵ Debía tomarse en cuenta que se respondía por los daños y perjuicios si, en sentencia, la denuncia era calificada de maliciosa o temeraria, sin perjuicio de la pena de prisión. En relación con esta disposición, el artículo 245 del CPP señalaba que el juez que dicte sobreseimiento definitivo declarará si la denuncia o la acusación particular han sido temerarias o malicio-

como actividad financiera del Estado, así como a los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de derecho.

65 COT (2005), artículo 354, inciso final.- La Administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todo los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular.

sas.⁶⁶ El condenado por temeridad pagaba las costas judiciales, así como la indemnización por daños y perjuicios. En caso de que el juez también las hubiera calificado de maliciosas, el acusador o denunciante respondían, además, por el delito previsto en el artículo 494 del Código Penal, con prisión de tres meses a tres años y multa de seis a treinta y un dólares estadounidenses, los que propusieron una acusación judicial o hecho denunciado que no se hubieran probado durante el juicio.

En línea con esta normativa, la Administración tributaria, en materia de tributos internos, por ejemplo, en su norma orgánica—Reglamento Orgánico Funcional del SRI⁶⁷—establecía las funciones que cumpliría el Departamento Nacional de Investigaciones y Denuncias, entre las que constaba efectuar las investigaciones pertinentes con base en las denuncias tributarias asignadas según su competencia. Este órgano fue eliminado en 2004 de la Administración tributaria central que cumplió este rol de investigador, dando trámite a las denuncias tributarias al amparo del anterior esquema del COT—que ahora recepta las denuncias que se presentan por parte de los sujetos pasivos en el Departamento de Derechos del Contribuyente—. Recordemos también que el procedimiento de denuncias que tenían las normas anteriores a las reformas del COT iba de un esquema general y amplio del conocimiento de denuncias tributarias hasta un sistema de premios por denuncias tributarias, con resultados favorables para la Administración vigente hasta 1999.

En contraste, el CPP señalaba que toda persona podía presentar una denuncia de delito, esto es, se concedía acción popular en este tema. “Desde el punto de vista de su ejercicio, la acción penal

66 Código de Procedimiento Penal (2000), artículo 245: “Calificación de la denuncia u la acusación.- El juez de garantías penales que dicte el sobreseimiento definitivo declarará si la denuncia o la acusación particular han sido temerarias o maliciosas. El condenado por temeridad pagará las costas judiciales, así como la indemnización por daños y perjuicios. En caso de que el juez de garantías penales también las hubiere calificado de maliciosas, el acusador o el denunciante responderá, además por el delito previsto en el artículo 494 del Código Penal”.

67 Resolución 13, Reglamento Orgánico Funcional del SRI, en el RO 725 (16 de diciembre de 2002), Artículo 25.

era de dos clases: pública y privada” (CPP, artículo 31). Este cuerpo normativo recogía además las reglas para el ejercicio de la acción pública, cuando señalaba que correspondía exclusivamente al fiscal, sin necesidad de denuncia previa, la acción penal. En el COIP, en el que el sistema acusatorio se convierte en la piedra angular del procedimiento penal, la investigación la lleva a cabo la Fiscalía, siendo la denuncia pública en el caso del delito tributario. Por tanto, no se puede desconocer que también existen diferencias, incluso, particularidades específicas de este nuevo derecho tributario penal, que casi indican su autonomía y desvinculación del derecho penal común.

Se concluye en este capítulo que el pronunciamiento sobre el que se decanta este trabajo acerca de la autonomía del derecho tributario penal, implica la especificidad de esta ciencia del derecho, disciplina que se particulariza con sus principios, valores y normas del propio derecho penal común, así como del derecho tributario y del derecho administrativo. De igual manera, en esta misma perspectiva, hay diferencias y similitudes con la ciencia del derecho penal común, en cuanto al bien jurídico tutelado a la forma de iniciar la acción penal y la participación de la Administración tributaria en los *avisos* que recepta para, con presunciones y actos firmes y ejecutoriados, presentar la acción tributaria penal.

La interpretación prejudicial

1. Marco normativo de la interpretación prejudicial en materia tributaria

El Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (Decisión del Acuerdo de Cartagena 472), cuyo último Protocolo Modificadorio se suscribió en Cochapamba, Bolivia, el 28 de mayo de 1996, contempla que este tribunal tiene competencia para interpretar por vía prejudicial las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, con el fin de asegurar su aplicación uniforme en los países miembros (Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 1996). En esta línea, los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar directamente la interpretación del tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. Si se llegara a dictar sentencia sin haber recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso. En todos los procesos en los que la sentencia no sea susceptible de recursos en derecho interno, el juez suspenderá el procedimiento y solicitará directamente, de oficio o a petición de parte, la interpretación del Tribunal (*Ibid.*, artículo 33).

En la interpretación, el tribunal debe limitarse a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, referido al caso concreto. El tribunal no puede interpretar el contenido y alcance del derecho nacional ni calificar los hechos materia del proceso; no obstante, podrá referirse a estos cuando ello sea indispensable para los efectos de la interpretación solicitada (*Ibid.*, artículo 34). El juez que conozca el proceso deberá adoptar en su sentencia la interpretación del tribunal. Los países miembros de la Comunidad Andina velarán por el cumplimiento de

las disposiciones del tratado y, en particular, de la observancia por parte de los jueces nacionales (*Ibid.*, artículos 35 y 36).

El Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (Decisión del Acuerdo de Cartagena 500) establece que este es el órgano jurisdiccional de la Comunidad Andina, de carácter supranacional y comunitario, instituido para declarar el derecho andino y asegurar su aplicación e interpretación uniforme en todos los países miembros. Para ello, el tribunal actuará salvaguardando los intereses comunitarios y los derechos que los países miembros poseen dentro del ordenamiento jurídico andino (Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2001, artículo 4).

2. Objeto y finalidad

Siguiendo con el análisis de la interpretación prejudicial que debe llevarse a cabo ante el Tribunal Andino de Justicia, señalaremos su objetivo, clases y procedimiento de rigor. La interpretación prejudicial que realiza el tribunal de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina tiene por objetivo asegurar su aplicación uniforme en el territorio de los países miembros (*Ibid.*, artículo 121). La seguridad jurídica es un complemento fundamental en el quehacer del tribunal, que procura la armonización de todo el sistema jurídico comunitario. Ahora bien, en el sistema de aplicación suelen converger una serie de dificultades al momento de aplicar la normativa internacional y nacional, pues debe procurarse la vigencia del derecho supranacional, así como del nacional, en una suerte de contienda armónica. Esto resulta muy complicado al momento de hacer realidad el derecho comunitario y regional. Para ello, esa suerte de *spaghetti bowl* o caja de Pandora de normas entramadas desordenadamente deben armarse de manera ordenada y de cara a la vigencia del derecho latinoamericano.

2.1. Clases

Las herramientas fundamentales para desentrañar esta telaraña jurídica de normas nacionales e internacionales, específicamente de derecho comunitario y derecho nacional, son la consulta facultativa y la consulta obligatoria.

2.1.1. Consulta facultativa

Los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar, directamente y mediante simple oficio, la interpretación del tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. Si llegara la oportunidad de dictar sentencia sin haber recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso (*Ibid.*, artículo 122). Para ello, se cita un caso concreto:

CASO 180-IP-2011

Interpretación prejudicial de oficio de los artículos 32, 33 y 40 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y 122, 123, 136 y 137 de su Estatuto:

Actora: María del Rosario Sotomayor Caballero

Asunto: Competencia en materia laboral

Expediente interno: No se indica

Resolución:

2.- La competencia laboral del Tribunal Comunitario alcanza a las controversias que se deriven de las relaciones de trabajo suscitadas entre los órganos o instituciones del sistema y los funcionarios o empleados que, bajo relación de dependencia, presten servicio remunerado en ellos. La disposición consagrada tanto en el Tratado como en el Estatuto incluye a todos los funcionarios y empleados de todas las instituciones que conforman el Sistema Andino de Integración y la Universidad Andina Simón Bolívar es parte del SAI. De acuerdo con los contratos de trabajo aparejados al expediente, se concluye que la UASB-sede central Sucre contrató a la señora María del Rosario Sotomayor Caballero como funcionario local. En el caso de los funcionarios o empleados locales, el Tribunal resolverá la controversia tomando en cuenta las disposiciones laborales del país sede.

3.- El juez nacional boliviano no tendría competencia para dirimir el presente conflicto laboral, ya que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina es el único competente para conocer las acciones laborales en contra de los órganos e instituciones del SAI por los problemas

que suscita la inmunidad de jurisdicción (Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2014).

En este caso, adicionalmente, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dispuso que, de conformidad con el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, el juez nacional consultante debe emitir el fallo.

2.1.2. Consulta obligatoria

En el evento de que un juez nacional conozca de un proceso en el cual la sentencia sea de única o última instancia, que no sea susceptible de recursos en derecho interno, y en el que se aplique y controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, de oficio deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio la interpretación del Tribunal. En los casos de consulta obligatoria, el proceso interno quedará suspendido hasta que se reciba la interpretación prejudicial solicitada (*Ibid.*, artículos 123 y 124). Se cita a continuación un caso:

CASO 169-IP-2011

Interpretación prejudicial de los artículos 4 y 5 de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena; solicitada por el Consejo de Estado de la República de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta; e interpretación prejudicial de oficio del artículo 11 de la misma Decisión.

Caso: Doble tributación

Actor: Sociedad Fiberglass Colombia S. A.

Proceso Interno: 2008-025901, Rad. 18041.

Concluye:

CUARTO: Por el “principio de la fuente”, origen o territorialidad de la renta, en cada país solo tributan quienes obtienen la renta en dicho país independientemente de su lugar de residencia. Por lo tanto, tributarán en dicho país de la fuente de ingreso, sus residentes y los residentes de otros países, pero con rentas en dicho país.

SEXTO: [...] Por lo tanto, los valores analizados y en especial el valor de la renta que generan los bienes poseídos en un país miembro deben ser gravados, con el impuesto a la renta, en el país en donde se encuentran, en el caso concreto deben ser pagados en Venezuela y no en Colombia (Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2014).

3. Procedimiento

3.1. La solicitud

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, mediante nota informativa, ha establecido la normativa para el planteamiento de la solicitud de interpretación prejudicial por los órganos judiciales nacionales, de manera que se convierta en el mecanismo de cooperación entre el juez nacional y el comunitario. En este instrumento, que se hizo público en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Número 694 el 3 de agosto de 2001, se estableció una serie de condicionamientos para su aplicación. Para tal efecto, el juez nacional cumplirá una serie de condiciones y requisitos para la formulación de la consulta. La solicitud de interpretación que los jueces nacionales dirijan al tribunal deberá contener:

- El nombre e instancia del juez o tribunal nacional consultante;
- La relación de las normas del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina cuya interpretación se requiere;
- La identificación de la causa que origine la solicitud;
- El informe sucinto de los hechos que el solicitante considere relevantes para la interpretación; y,
- El lugar y dirección en que el juez o tribunal recibirá la respuesta a su consulta.

3.2. Recepción

Una vez que se haya presentado la solicitud, se dejará constancia de su recepción por parte del secretario, quien sellará en ella la fecha de presentación o recepción, y la remitirá al presidente para su consideración por el tribunal.

3.3. Trámite y resolución

En el término de treinta días siguientes a la admisión de la solicitud por el tribunal, este dictará sentencia. En su interpretación, el tribunal deberá limitarse a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, referidas al caso concreto. El tribunal no interpretará el contenido y alcance del derecho nacional ni calificará los hechos materia del proceso, pero podrá referirse a estos cuando ello sea indispensable a los efectos de la interpretación solicitada.

3.4. Obligatoriedad de la interpretación prejudicial

El juez que conozca del proceso interno en que se formuló la consulta deberá adoptar en su sentencia la interpretación del tribunal. Los países miembros y la Secretaría General velarán por el cumplimiento y la observancia, por parte de los jueces nacionales, de lo establecido respecto a la interpretación prejudicial. Los países miembros y los particulares tendrán derecho a acudir ante el tribunal en ejercicio de la acción de incumplimiento, cuando el juez nacional obligado a realizar la consulta se abstenga de hacerlo, o cuando, efectuada esta, aplique una interpretación diferente a la dictada por el tribunal. En cumplimiento de las disposiciones de este capítulo, los jueces nacionales deberán enviar al tribunal las sentencias dictadas en los casos objeto de interpretación prejudicial.

4. Resultado de la interpretación prejudicial en materia tributaria

Ahora bien, la interpretación prejudicial debe ser entendida desde su punto de vista facultativo u obligatoria, desde varias aristas:

- Si bien la función del tribunal comunitario en estos casos es interpretar la norma comunitaria desde el punto de vista jurídico, buscando precisar su alcance, esto no puede abarcar de ninguna manera la función de aplicar la norma a los hechos, tarea que realiza el juez nacional. Así lo ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la sentencia emitida dentro del caso 30-IP-99 DENIM, el 3 de septiembre de 1999, cuando señaló que su objetivo es interpretar

la norma comunitaria, función que difiere de la de aplicar la norma a los hechos, tarea que es exclusiva del juez nacional dentro de las esferas de su competencia. Sin embargo, hay que tomar en cuenta que el Tribunal de Justicia se encuentra facultado para referirse a los hechos cuando ello sea indispensable a los efectos de la interpretación solicitada.

- Cualquier juez nacional puede, de oficio o a petición de parte, solicitar del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la interpretación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, verbigracia: el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos, Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y de la Comisión, Resoluciones de la Secretaría General, Convenios de Complementación Industrial, entre otras normas comunitarias.
- En los casos en los que la consulta de interpretación prejudicial es obligatoria, con la presentación de la solicitud se dará la suspensión del proceso interno hasta que el tribunal comunitario se pronuncie, constituyéndose en un presupuesto procesal de la sentencia.
- La consulta prejudicial puede darse en cualquier momento antes de dictar sentencia, aunque es menester que se plantee con oportunidad, incluso antes de ser oídas las partes.
- Dada la conclusión de la interpretación prejudicial al juez nacional, este continuará la tramitación del proceso interno y en su sentencia deberá adoptar el pronunciamiento. Por último, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, mediante el Acuerdo 06-2023 publicado en la Gaceta Oficial del 10 de julio de 2023, aprobó la Guía para la aplicación del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado en las solicitudes de Interpretación Prejudicial, para agilizar los procesos judiciales de única o última instancia en los que se deban aplicar normas andinas, evitando la suspensión del proceso nacional.

Esta guía establece fundamentalmente los criterios para dar aplicación a la doctrina del acto aclarado como modo de flexibilización de la consulta obligatoria, así como para emitir recomendaciones para los jueces. Además, se establece la obligatoriedad de formular consulta en cuatro supuestos: cuando la norma no ha sido objeto de interpretación prejudicial; cuando, habiendo normas a aplicar que han sido interpretadas, otras normas aplicables no lo han sido;

cuando, a pesar de existir interpretación prejudicial, el juez considera imperativo que se precise, amplíe o modifique la interpretación; y cuando, a pesar de existir interpretación prejudicial, el juez presenta observaciones sobre situaciones hipotéticas que, en abstracto, se desprenden o están vinculadas con la norma andina, para que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCA) aclare (Acuerdo 06-2023).

El TJCA estableció los 4 pasos para que los jueces decidan si aplican la doctrina del acto aclarado o si solicitan interpretación prejudicial: 1) determinar si en el caso concreto se requiere aplicar o se controvierte una norma andina; 2) analizar si la norma andina a aplicar ya ha sido objeto de interpretación prejudicial y si se está ante la posibilidad de aplicar la doctrina del acto aclarado; 3) identificar y señalar la sentencia de interpretación prejudicial y los criterios jurídicos interpretativos que serán aplicados al momento de emitir sentencia; 4) determinar que no se encuentre dentro de uno de los cuatro supuestos de consulta obligatoria, mencionados anteriormente.

En los casos en que el juez identifica que cumple con la regla de los cuatro pasos, debe aplicar la doctrina del acto aclarado. Sin embargo, se deberá tomar en cuenta que el análisis de aplicación de dicha regla quede consignado con su debida motivación en la providencia, con el fin de que las partes del proceso comprendan que se dio correcta aplicación a la doctrina del acto aclarado y se eviten futuras impugnaciones por el incumplimiento del deber de solicitar una nueva interpretación prejudicial al TJCA (Acuerdo 06-2023).

Referencias bibliográficas

- Abbamonte, G. (2011). Interpretación, proporcionalidad y función tributaria a la luz de los principios constitucionales de la obligación tributaria. En A. Amatucci y N. D'Amati (eds.), *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*. Editorial Temis.
- Albán, E. (2011). *Manual de derecho penal ecuatoriano*. Ediciones Legales.
- _____. (2004). Hacia un nuevo derecho penal. *Estudios de derecho penal y criminología*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Alexy, R. (2010). Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad. En M. Carbonell y L. García (coords.), *El canon neoconstitucional*. Universidad Externado de Colombia.
- Altamirano, A., y Rubinska, R. (2008). *El derecho penal tributario*. Marcial Pons.
- Amatucci, A. (2004). Historia de la enseñanza del derecho público-financiero en Italia. En A. Amatucci y N. D'Amati (coords.), *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia meridional*. Editorial Temis.
- Andrade, D. (2006). Desarrollo sustentable. *Análisis económico*. Cámara de Comercio de Quito.
- Asorey, R., et al. (1989). *Lecciones de derecho tributario*. La Ley.
- Ávila, R. (2011). *El neoconstitucionalismo transformador, el Estado y el derecho en la Constitución de 2008*. Editorial Abya Yala.
- Bacre, A. (1992) *Teoría general del proceso*, tomo III. Abeledo-Perrot.
- Bidart, G. (2023). *Manual de la Constitución reformada*. Siglo XXI Editores.
- Bobbio, N. (1980). Formalismo jurídico y formalismo ético. En M. Ruiz (trad. y comp.), *Contribuciones a la Teoría del Derecho*. Fernando Torres ediciones.

- Bollo, M. (1992). *La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación*, Tribunal Federal de la Nación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq.
- Bulit, E. (2003). Derecho constitucional tributario. En H. García (coord.), *Tratado de tributación* (pp. 70-130). Editorial Astrea.
- Carnelutti, F. (2018). *La teoría general del derecho*. Ediciones Oleknik.
- Carrasco, C. (2012). Cinco años de gobierno de la Revolución Ciudadana. En S. Mantilla y S. Mejía (comps.), *Balance de la Revolución Ciudadana*. Centro Latinoamericano de Estudios Políticos y Editorial Planeta del Ecuador S. A.
- Casás, J. (2002). Principios comunes del derecho constitucional tributario. En V. Uckmar (coord.), *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Editorial Temis.
- _____ (2003). Principios jurídicos de la tributación. En H. García (ed.), *Derecho tributario*, tomo I. Editorial Astrea.
- Cassagne, J. (2010). *Derecho Administrativo II*. Palestra.
- Checa, C. (1998). *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*. Editorial Lex Nova.
- Chiovenda, G. (2000). *Principios de derecho procesal civil*. Editorial Reus.
- Concilio Vaticano II de 1965 (1976). *Documento del Vaticano II, Constitución, decretos y declaraciones*. Biblioteca de Autores Cristianos.
- Consejo Episcopal Latinoamericano (2005). *Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia, Pontificio Consejo "Justicia y Paz"*. Celam.
- Corti, H. (2016). *Normas y aparatos conceptuales: dos aspectos del derecho (a partir de la lectura de una frase de Alchourrón y Bulygin)*. Universidad de Buenos Aires.
- Couture E. (1989). *Estudios de derecho procesal civil*, tomos I, II y III. Ediciones Depalma.
- Cruz, A. (1988). *Estudio crítico del Código de Procedimiento Civil*. Arquidiócesana.
- D´Amati, N. (2014). La formación del derecho tributario en Italia. *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia meridional*. Editorial Temis.

- Dalton, H. (1953). *Principios de las finanzas públicas*. Arayú.
- Dávalos, R. (2010). *El arbitraje comercial internacional*. Biblioteca virtual de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- De la Mata J., y Pastor, F. (2007). El derecho a la tutela judicial efectiva y las garantías constitucionales del proceso. *El futuro de la justicia constitucional, Actas de las XII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- De la Oliva, A., y Fernández, M. (1990). *Derecho procesal civil*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces Ceura.
- Devis, H. (1996). *Nociones generales del derecho procesal civil*. Aguilar.
- Diez, H., et al. (2001). *El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional*. Errepaar.
- Dromi, R. (1998). *Derecho administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina.
- Echandía, D. (1980). *Teoría General del Proceso Justicia Judicial y Justicia Social, en Estudios de. Derecho Procesal*, tomo II. Editorial ABC.
- Esparza, I. (1995). *El principio del proceso debido*. José María Bosch Editor, S. A.
- Fernández y Recio. (2012). *Filología y tecnología: introducción a la escritura*. Dialnet.
- Ferrajoli, L. (2010). *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Editorial Trotta.
- Ferreiro, F. (1996). *Curso de derecho tributario*, Parte Especial, Sistema Tributario: Los tributos en particular. Doceava edición. Marcial Pons.
- Ferreiro, J., et al. (2013). *Curso de derecho tributario. Sistema tributario español*. Marcial Pons.
- Folco, C. (2004). Los principios generales del derecho penal tributario. *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25874*. Rubinzal-Culzoni.
- _____ (2001). *Procedimientos tributarios: Naturaleza y estructura*. Rubinzal-Culzoni.
- García de Enterría, E. (2022). *Curso de derecho administrativo*, Tomo II. Editorial Temis.
- García Tizón, A. (2004). *Agrupaciones de interés económico*. Estudios Jurídicos.

- García, C. (1997). *Derecho tributario*, tomos I, II y III. Depalma.
- García, H. (2003). *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario. Editorial Astrea.
- Gavaldá, J. (2005). La tutela judicial efectiva en el Derecho Tributario. En E. González (dir.) y P. Vilar (coord.), *Temas actuales de derecho tributario*. J. M. Bosch Editor.
- Giuliani, C. (2004). *Derecho financiero*, tomo I, Obra actualizada por Susana Navarrete y Rubén Asorey. La Ley.
- Gómez, T., y Malvestiti, D. (2002). Concepto, mitos y paradojas del bien jurídico tutelado. En M. Lascano (dir.), *Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002*, (pp. 551-562). La Ley.
- González, E. (1989). El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978. En E. González *et al.*, (coords), *Principios constitucionales tributarios* (pp. 397-444). Tribunal Fiscal de la Federación de México.
- González, E., *et al.* (1997). *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales / Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons.
- Griziotti, B. (1956). *Studi di Scienza delle finanze e Diritto finanziario*. Giufré.
- Hashimzade, N. (2006). *Manual de Economía Pública*. Marcial Pons.
- Hendler, E. (1995). *Las raíces arcaicas del derecho penal*. CEN.
- Henríquez, J. (2005). *El derecho a la tutela jurisdiccional*. 2.^{da} edición. Editorial Civitas.
- Hensel, A. (2000). *Derecho Tributario*, traducción de L., Stok y F., Cejas. Nova Tesis Jurídica.
- Hernández, A. (2011). La solidaridad interterritorial en la Constitución española de 1978. *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci* (pp. 465-494), volumen I. Temis.
- Hernández, E. (1996). *Procedimiento penal*. Editora de Coiores.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Segunda edición. Abeledo-Perrot.
- Jinesta, E. (2013). *La oralidad en los procesos en Iberoamérica*. Editorial Académica Española.

- Kelsen, H. (1965). *Teoría pura del derecho*. Cuarta edición. Eudeba Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- Klein, F. (1895). *Propuesta en la Ordenanza Procesal Civil de 1895*. Universidad de Viena.
- Licht, M. (2005). Acto administrativo, derecho tributario, economía y finanzas. *Revista Doctrina Pública*, 27.
- López, A. (2000). *El derecho a no auto inculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*. Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Lorca, A. (2011). La garantía de la prueba de la causa petendi en la constitución peruana. Una aportación para su comprensión desde la jurisprudencia procesal civil española. *Advocatus*, 25, 141-166.
- Mantilla, S., y Mejía, S. (eds.). (2012). Introducción. *Balance de la Revolución Ciudadana*. Centro Latinoamericano de Estudios Políticos y Editorial Planeta del Ecuador S. A.
- Marinoni, L. (2011). La eficacia del derecho fundamental a la tutela efectiva. *Proceso y Constitución*. Giovanni Priori Posada editor.
- Martín, J., et al. (2002). *Curso de derecho financiero y tributario*. 13.^{ra} edición. Editorial Tecnos.
- Martínez, J. (1997). Delito fiscal y regularización tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 170.
- Martínez, M., y García, L. (2010). *Lecciones de derecho financiero y tributario*. 7.^{ma} edición. Iustel.
- McGee, R. (2004). *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Kluwer Academic Publishers.
- McKerchar, M. (2010). Impact of income tax complexity of practitioners in Australia, the. *Austl. Tax F.*, 20.
- Medrano, H., y Morris, A. (2011). Principio de no confiscatoriedad. En A. Amatucci (coord.), *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, volumen I. Editorial Temis.
- Montaño, C. (2005). Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina. En R. Viciano y S. Andrade (eds.), *Estudios de la Constitución Ecuatoriana de 1998*. UASB-E / CEPS.

- Montero, J., *et al.* (2011). *Derecho jurisdiccional*. Tomo I, Parte General. J. M. Bosh Editor.
- Morello, A. (2000). *El recurso de casación. ¿Realidad o ilusión?* Abeledo Perrot.
- Moschetti, F. (2001). *Derecho tributario*. Universidad de Padova.
- Neumark, F. (1994). *Principios de la imposición*. 2.^{da} edición. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda.
- Orena, A. (2002). *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*. Universidad del País Vasco.
- Pacheco, L. (2006). Ecuador: los retos de la política fiscal. *Análisis económico*. Cámara de Comercio de Pichincha.
- Palomo, D. (2009). La oralidad en el proceso civil. El nuevo modelo español. *Ius et Praxis*, 15(1). Universidad de Talca.
- Paredes, P. (2011). Principio de facilitación probatoria. *Del derecho al razonamiento probatorio*. Ediciones Marcial Pons.
- Pedrazzi, C. (1985). *El bien jurídico en los delitos económicos*. Universidad de Madrid.
- Pérez Valencia, T. (2010). El principio de equidad en la Administración tributaria, En “XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario”. Quito, 9 y 10 de diciembre de 2010. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Pérez, A. (2003). *Teoría general del acto administrativo*. Suprema Corte de la Nación.
- Pérez, J., y González, E. (1986). *Curso de derecho tributario*. Tomo I. Editorial de Derecho Financiero.
- Piza, J. (ed.) (2010). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, Universidad Externado de Colombia.
- Plazas, M. (2008). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario: Diversas clasificaciones del derecho tributario. *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario*. Universidad del Rosario.
- Pozo, M. (2012). Manejo económico 2007-2011. En S. Mantilla y S. Mejía (comps.), *Balance de la Revolución Ciudadana*. Centro Latinoamericano de Estudios Políticos y Editorial Planeta del Ecuador S. A.

- _____ (2012). Manejo económico 2007-2011. En S. Mantilla y S. Mejía (comps.), *Balance de la Revolución Ciudadana*. Centro Latinoamericano de Estudios Políticos y Editorial Planeta del Ecuador S. A.
- Quiroga, P. (2011). *Instituciones de derecho procesal penal*. Ediciones Jurídicas Cuyo.
- Ramírez, S., et al. (2001). *Lecciones del sistema fiscal español*. Cuarta edición. Editorial Tecnos.
- Ranelletti, N. (1898). *Natura Giuridica del Imposta*. Municipio italiano.
- Righi, E. (2000). *Delito de administración fraudulenta*. Depalma Ediciones.
- Riofrío, E. (1934). *Manual de Ciencia de la Hacienda y de derecho fiscal ecuatoriano*. Talleres Gráficos Ecuatorianos.
- Riviriego, F. (2012). Constitucionalismo, igualdad y nuevos derechos. Igualdades y desigualdades en el contexto de América Latina, a propósito de los derechos de los reclusos. En C. Storini y J. Alenza (directores), *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano*. Universidad Pública de Navarra / Arazandi.
- Romero, M. (2008). Constitución política y derecho tributario. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 150, 145-170.
- Ruiz, M. (2002). *Sistemas jurídicos y conflictos normativos*. Instituto de Derechos Humanos “Bartolomé de Las Casas”, Universidad Carlos III de Madrid.
- Salcedo, R., y Llanes, A. (2011). Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad. *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, volumen I, 163-206. Editorial Temis.
- Sánchez, J. (2013). Una economía en crecimiento en función del ser humano. En S. Mantilla y S. Mejía (comps.), *Balance de la Revolución Ciudadana*. Centro Latinoamericano de Estudios Políticos y Editorial Planeta del Ecuador S. A.
- Santolaya, M. (2010). *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. CISS.
- Sayagués, E. (2002). *Tratado de derecho administrativo, Clásicos Jurídicos Uruguayos*, tomo I, octava edición, actualizada por Daniel Hugo. Fundación de Cultura Universitaria.

- Schindel, A. (2003). *El ajuste impositivo de la inflación en la actual coyuntura*. La Ley.
- Schmolders, G. (1961). *Tratado de finanzas*, tomo I.
- Serpa, A. (2007). Igualdad procesal, tres referencias en el proceso venezolano. *Teoría general del proceso*. Editorial Frónesis.
- Soler, O. (2002). *Derecho tributario: Económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*. La Ley.
- Stammler, R. (1930). *Filosofía del Derecho*. Editorial Reus.
- Storini, C. (2012). Derechos y garantías en el nuevo constitucionalismo latinoamericano. En C. Storini y J. Alenza (directores), *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano*. Universidad Pública de Navarra / Arazandi.
- Tarsitano, A. (2003). Interpretación de la Ley Tributaria. En H. García (director), *Tratado de tributación*, tomo I. Editorial Astrea.
- Tipke, K. (2001). La retroactividad en el derecho tributario. En A. Amatucci (dirección), *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, tomo I. Editorial Temis.
- Tipke, K. (2001). *Libro verde*. Comisión de las Comunidades Europeas.
- Tolosa, L. (2008). *Teoría y Técnica de la Casación*. 2.^{da} edición. Ediciones Doctrina y ley.
- Tosi, J. (2001). *Procedimiento ante el tribunal fiscal de la nación*. Editorial Cathedra Jurídica.
- Tovar, A. (1985). *El recurso de casación civil*. Arazandi.
- Tozzini, G. (2003). *El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria*. La Ley.
- Troya, J. (2013). *Manual de derecho tributario*. CEP.
- _____ (2014). *El derecho del gasto público: Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos*. Editorial Temis.
- Uckmar, V. (2002). *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Editorial Temis.
- Ugalde, R., y García, J. (2007). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. 2.^{da} edición. LexisNexis.

- Uprimy, R. (2005). *El bloque de constitucionalidad en Colombia*. Universidad Nacional-ENS Colombia.
- Valdés, R. (2005). *Curso de derecho tributario*. Editorial BdeF.
- Viciano, R., y Martínez, R. (2020). Los procesos constituyentes latinoamericanos y el nuevo paradigma constitucional. *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.*, núm. 25.
- Villegas, H. (2005). *Curso de derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea.
- _____. (2003). *Tratado de Tributación*. Compilación de Horacio García, tomo I, vol. 2. Editorial Astrea.
- Walter, R. (2005). Eficacia y validez. En H. Kelsen *et al.*, (comp.), *Validez y eficacia del derecho*. Editorial Astrea.
- Williams, T. (2008). *Estadística para administración y economía*. Cengage Learning.
- Zornoza, J., y López, H. (2008). Las sanciones administrativas tributarias y el poder sancionador de la Administración tributaria. En C. García, *et al.* (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Marcial Pons.

Normativa

- Asamblea General de las Naciones Unidas (1948). *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. París, 10 de diciembre de 1948. Resolución 217 A.
- Asamblea Constituyente (2008). *Constitución de la República del Ecuador* [CRE]. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional (2021). *Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19*. Registro Oficial Suplemento 587, 29 de noviembre de 2021.
- _____. (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Registro Oficial Segundo Suplemento 31, 7 de julio de 2017.
- _____. (2009). *Código Orgánico de la Función Judicial*. Registro Oficial Suplemento 544, 9 de marzo de 2009.
- _____. (2006). *Ley de Arbitraje y Mediación*. Registro Oficial 417, última modificación del 21 de agosto de 2018.

- Carta de las Naciones Unidas (1945). *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Organización Internacional*. San Francisco. 26 de junio de 1945.
- Colombia, Asamblea Nacional Constituyente (1991). *Constitución de la República de Colombia* [CRC]. 13 de junio de 1991.
- Congreso Nacional (2005). *Código Orgánico Tributario del Ecuador* [COT]. Registro Oficial Suplemento No. 38. 14 de junio de 2005.
- _____ (1999). *Ley Reformatoria a las Finanzas Públicas. Ley 99-24*, Registro Oficial 181, 30 de abril de 1999.
- _____ (1975). *Código Orgánico Tributario*. Decreto Supremo 1016-A, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 958 del 23 de diciembre de 1975.
- Corte Nacional de Justicia (2012). Resolución CNJ N.º 06-2012. Registro Oficial No. 743 de 11 de julio de 2012.
- _____ (2012). Resolución N.º 09-2012. Suplemento del Registro Oficial N.º 792 de 19 de septiembre del 2012.
- España, Constitución de la República de España [CRES]. BOE 311. 29 de diciembre de 1978.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario [ILADT] (2019). *Carta de los Derechos de los Contribuyentes del ILADT*. ILADT.
- Presidencia de la República (2007). *Reglamento a la Ley de Arbitraje y Mediación*.
- Servicio de Rentas Internas. (2022). Resolución No. NAC-DGER-CGC22-00000036, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria, 25 de julio de 2022.

Jurisprudencia

- Corte Constitucional (2021). Acción de Inconstitucionalidad. Sentencia 92-15-IN/21 publicada en el Registro Oficial 137 de 23 febrero de 2021.
- _____ (2015). Sentencia 045-15-SEP-CC, SEP Acción Extraordinaria de Protección.
- Colombia. Sentencias C-015 y C-191 1996; C 557 2000; 524 2003. Citadas por Julio Piza (ed.), *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Universidad Externado de Colombia.

Corte Nacional de Justicia (2017). Sentencia de recurso de casación 09501-2017-00011. Ponente Maritza Tatiana Pérez Valencia. Año 2017.

_____ (2017). Sentencias de los recursos de casación Nos. 646-2016, 648-2016 (año 2016) y 087-2017 (año 2017). Ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia.

_____ (2016). Sentencia del recurso de casación 742-2016. Sala Contencioso Tributaria de la Corte Nacional de Justicia. Jueza ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia.

_____ (2016). Recurso de casación 783-2016, Jueza Ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia.

_____ (2016). Sentencia de recurso de casación No. 738-2016. Jueza ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia.

_____ (2016). Sentencia de recurso de casación 699-2016. Jueza ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia.

_____ (2015). Sentencia de recurso de casación No. 298-2015. Jueza ponente: Maritza Tatiana Pérez Valencia.

Corte Suprema de Justicia (2013). Sentencias de los recursos de casación No. 162-2009 de 14 de marzo de 2013, 197-2009 de 23 de noviembre de 2012 y 30-2008 de 26 de abril de 2011.

_____ (2009). Sentencia de recurso de casación 65-2009.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (2023). Acuerdo 06-2023. Gaceta Oficial del 10 de julio de 2023.

_____ (1999). Sentencia en caso 30-IP-99, DENIM, de 3 de septiembre de 1999.

_____ (1996). Sentencia en el caso 006-IP-99, Hollywood Lights. 18 de junio de 1996.

Procedimientos administrativos

Ecuador, Resolución No.917012010RREV000099, Recurso de Revisión de Director General del SRI (Quito, 2010)

Repositorios

Banco Central del Ecuador (2015, 2021 y 2023). www.bce.fin.ec

Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador (2023). www.finanzas.com.ec

Prensa

El Comercio (17 de octubre de 2013). Subsidios costosos. Editorial. *El Comercio*. <https://n9.cl/36ogo>

Entrevista

Terán Dutari, J. (2011). Entrevista realizada por Tatiana Pérez Valencia. Ibarra, Casa Arzobispal. Jueves 30 de junio de 2011.

Anexos

Anexo 1: Recurso de casación 742-2016. Sala contencioso tributaria de la Corte Nacional de Justicia. Jueza ponente: M.T.P.V.

Los principios tributarios constitucionales son normas de derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, “se deduce la intención distribuidora de la imposición” (José Vicente Troya Jaramillo, *La nueva Constitución del Ecuador, Estado, Derechos e Instituciones*, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, p. 325), intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios “son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas”.

En este sentido, los principios constitucionales que regentan el régimen tributario deben constituir el pilar fundamental en la redacción de las leyes tributarias, así como en las decisiones que toman las administraciones tributarias a través de sus actos administrativos y en la prestación de sus servicios. Sin embargo, no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la Constitución de la República, no constituyen los únicos principios

aplicables al régimen tributario, pues no hay que perder de vista que al definir la Constitución de la República al Estado ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, social, los derechos prestacionales establecidos a lo largo de la Carta Fundamental de la República, son de inmediato cumplimiento, y así pues al existir a lo largo de la Constitución muchos otros principios de aplicación a los derechos de las personas, estos también pueden ser aplicados a los casos tributarios en particular, como por ejemplo el principio de solidaridad, cuya complejidad de concepción llega a tal punto que la Corte Constitucional Colombiana lo ha definido de forma general como: “un valor constitucional que en cuanto fundamento de la organización política presenta una triple dimensión, a saber: (i) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; (iii) como un límite a los derechos propios” (Sentencia C-459/04, 11 de mayo de 2004).

En este sentido, dejamos sentados que a lo largo de la Constitución de la República existen otros principios que guardan relación con el sistema impositivo. En este mismo orden de ideas, Dino Jarach indica que: “Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración” (Dino Jarach, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 299). Así pues, sin descartar otros principios constitucionales, los establecidos en el artículo 300 de la Constitución son por esencia los que mayor vinculación guardan con el sistema tributario ecuatoriano en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy sucinta a continuación. El **principio de generalidad**, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas las personas deben tributar, y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, “casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad -<todos contribuirán>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que, respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal [...]”. (Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho Tributario*, IUSTEL, Madrid, 2010, p. 79).

Carlos Giuliani Fonrouge señala que: “Como derivación del principio de igualdades menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese 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. Dicho, en otros términos. <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> [...]”. Como podemos apreciar, este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad), los cuales, estudiados de forma integral, nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo.

Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, “supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción

superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen” (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, p. 84). En definitiva, este principio tiene como propósito que, en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona, mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del artículo 300 que dispone: “Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”. El **principio de eficiencia** se traduce básicamente en “dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión” (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11.^a edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, p. 236).

A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias, otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos, se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: “la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes [...]” (Dino Jarach, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 8-9). Asimismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: “Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal” (Dino Jarach, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 8-9).

El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que “Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: no podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; solo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.”.

Por su parte, Roberto Dromi destaca que: “los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella” (Roberto Dromi, *Derecho Administrativo* 11.ª edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, p. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles.

El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que “se entiende, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y este principio como lógica consecuencia

del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rules of the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro *The road to serfdom*". Sobre este principio, Arístides Horacio M. Corti, en su ensayo "Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: "Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego[...] es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles" (Arístides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista Impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, pp. 311-312).

El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que la primera toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que "la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos". Por su parte, Roberto Dromi señala

que: “La igualdad no solo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación. [...] La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica”. Roberto Dromi, *Derecho Administrativo* 11.^a edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pp. 223-225).

El **principio de transparencia** se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la Administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la Administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está, con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: “La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la

motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo”.

En lo relacionado con el **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos aseguren el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: “[...] se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la Administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: ‘Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley’” (Sentencia N.º 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N.º 0010-13-IN).

Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí señalado, es claro que los principios enlistados en el primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano. Sin embargo, no hay que descartar otros principios difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo, el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir material, entre otros. Estos mandatos de optimización permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello por lo que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad.

Anexo 2: Sentencia del recurso de casación 082-2017, (ponente: M. T. P. V.)

La doctrina establece que los actos administrativos son aquellas manifestaciones de voluntad investidos de poder público que se efectúan en ejercicio de la gestión administrativa, los cuales están llamados a resolver situaciones jurídicas determinadas de los administrados, y por tal producen efectos individuales; cabe precisar que estos actos, denominados como actos administrativo finales necesariamente deben ser notificados con el propósito que surtan efectos en el mundo real, sin embargo en materia tributaria, los actos de fiscalización, entendidos como actos de simple administración o intermedios, no necesitan ser notificados por tratarse de actos “medios” o de “preparación” y no actos “fin”. **ii)** Al establecerse la diferencia entre el acto administrativo y el acto de simple administración, se tiene que el acto administrativo al producir efectos jurídicos directos al administrado debe obligatoriamente ser notificado, con el objeto que el administrado pueda actuar o interponer todos los mecanismos administrativos, judiciales o constitucionales establecidos en la norma para revertir la decisión de la Administración, si considera que ésta es errada o ilegítima; mientras que el acto de simple administración no necesariamente debe ser notificado, puesto que producirá sus efectos jurídicos únicamente con la emisión del acto administrativo definitivo y en razón de que al ser actos medios para una consecuencia específica no afecta la decisión final de la administración.

iii) La Administración tributaria, en el ejercicio de su facultad determinadora prevista en el Artículo 68 del Código Tributario, dentro del ejercicio de la gestión pública, necesariamente debe conducir su actuación por intermedio de actos de simple administración, los cuales cabe reiterar no están en la obligación de ser notificados al contribuyente, en base a los razonamientos anteriores, por ejemplo, el caso de los **avances de determinación** a los que se refiere el segundo inciso del Artículo 95 del Código Tributario, los cuales en razón del contenido de dicha disposición deben realizarse cada quince días, debiendo, eso sí, constar de manera expresa y obligatoria en los expedientes de la Administración tributaria, con el objeto que se pueda

verificar el desarrollo de los mentados avances de manera interrumpida, conforme lo ordena el Artículo 95 del Código Tributario en su inciso segundo. **iv)** La Sala Especializada ya se ha pronunciado sobre este particular en el fallo del recurso N.º 255-2009 publicado en el Suplemento del Registro Oficial N.º 370, 27 de noviembre de 2012. (Sentencia del Recurso de Casación 082-2017).

Anexo 3: Sentencia del recurso de casación, voto Salvado, 648-2016

Esta Sala Especializada determina que, en el fallo recurrido, como hecho probado se establece que la Administración tributaria y de manera particular el Servicio de Rentas Internas **se encuentra facultado** legalmente a solicitar o **requerir información en la forma como lo ha hecho**, en consecuencia, al encontrarse el accionar de la Administración tributaria ajustada al ordenamiento jurídico no se violenta el derecho al debido proceso garantizado en la Constitución.

3.5.1. El recurrente alega que la Sentencia de instancia incurre en aplicación indebida de los Artículos 2 numeral 9 y 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que conduce al error de considerar que el Servicio de Rentas Internas está facultado para requerir información en ejercicio de la facultad de control, al usar dicha información en una liquidación de diferencias, este error se da por la falta de diferenciación en la sentencia entre la facultad de control y la de determinación, diferenciación que a decir de los señores Jueces no ha sido materia de la litis, conforme lo señalan en la aclaración de la Sentencia; por lo que según el recurrente debió aplicarse en su lugar el artículo 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 91 del Código Tributario, pues si hubiesen aplicado los artículos correctos se hubiese considerado por parte de la Sala que se debió llevar a cabo un proceso de determinación directa para que la Administración, posterior a una orden de determinación pueda requerir la información de la forma en la que se requirió en este caso.

Del hecho probado en la Sentencia de instancia se obtiene que la Sala Aquo señala que la Administración tributaria se encuentra facultada legalmente a solicitar o requerir información en la forma como

lo ha hecho. Ahora bien, si analizamos el alcance de las normas alegadas como violentadas por el recurrente, obtenemos como análisis que los artículos 2 numeral 9, y artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, facultan a la Administración tributaria a requerir información a los contribuyentes y a terceros, por lo que las entidades del sector público, las sociedades, las organizaciones privadas, las instituciones financieras y las organizaciones del sector financiero popular y solidario y las personas naturales estarán obligadas a proporcionar al Servicio de Rentas Internas toda la información que requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario.

Dentro de las facultades de la Administración tributaria, sean estas, determinadora, recaudadora, o control, la Administración cuenta con esta herramienta para realizar su gestión administrativa, por lo que las normas alegadas como violentadas, sí se han aplicado debidamente. El artículo 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente “Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración” o “Resolución de Aplicación de Diferencias”;

Y el artículo 91 del Código Orgánico Tributario regula la determinación directa que se realiza sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en

poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. Normas que de ninguna manera se han inaplicado por el Tribunal de Instancia como alega el recurrente, pues los requerimientos de información, inspecciones, exhibiciones y comparecencias de los administrados, son deberes formales de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, que no están vinculados a algún procedimiento administrativo específico solamente, por lo que no prospera el vicio alegado por el recurrente.

3.5.2. A) El recurrente alega además la falta de aplicación de los Artículos 259, 260 y 261 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, pues la información obtenida con los medios regulados para la determinación directa debió ser requerida en el proceso de ella y no en uno de Liquidación de Diferencias, debió ser utilizada, señala el recurrente, en una determinación directa y no en una comunicación de diferencias. Ahora bien, es importante destacar el alcance de los Artículos 259, 260 y 261 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, que se relacionan con la facultad de la Administración tributaria para la emisión del acto del inicio del proceso de determinación, así como de su respectiva notificación, tiene que ver también con los requerimientos de información y la inspección contable. De igual manera, del texto de la Sentencia de instancia se evidencia como hecho probado señalado por el Tribunal de instancia que la Administración tributaria se encuentra facultada legalmente a solicitar o requerir información en la forma como lo ha hecho. Del contexto de las normas alegadas por el recurrente, se obtiene que su sentido legal y jurídico, no restringe a la Administración, la facultad de solicitar información mediante

requerimientos solo en los procedimientos determinativos de obligación tributaria.

Anexo 4: Sentencia de Recurso de casación 646-2016, (ponente: M.T. P. V.)

[...] esta Sala, aplicando el principio *iura novit curia* establecido en el Artículo 140 del Código Orgánico de la Función Judicial, considera que el Artículo 241 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, define el procedimiento que se debe seguir en el trámite de las contravenciones, determinando los plazos que deben cumplirse dentro de la etapa administrativa, mientras que el tercer inciso del Artículo 200 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI trata de la facultad para imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, estableciendo la prescripción de dicha facultad en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo.

Dentro de este contexto, es importante señalar que esta Sala Especializada considera que el Artículo 241 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, es claro en su contenido en cuanto a determinar los plazos del procedimiento en que la Administración tributaria debe resolver sobre la procedencia de la sanción, es decir, en esta normativa se establece el procedimiento sancionatorio a seguir en la etapa administrativa, mientras que el recurrente confunde el contenido del tercer inciso del Artículo 200 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI en el sentido de que a su criterio la Administración cuenta con cinco años para imponer las sanciones, situación que es totalmente ajena al contenido y alcance de dicha norma distinta, porque una cosa es el procedimiento sancionatorio y otra la caducidad del ejercicio de la facultad sancionatoria, es decir, el tiempo con el que cuenta la Administración tributaria para poder ejercer su facultad sancionadora.

En abundancia, se concibe que la Administración debe aplicar estrictamente el procedimiento contenido en el Artículo 241 del Código

Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI) siempre que se lo realice dentro del plazo o término previsto en el Artículo 200 del mismo cuerpo legal para el ejercicio de la facultad sancionadora. **3.6.4.-** Dentro de este contexto se evidencia que la Sala de instancia ha aplicado correctamente el Artículo 241 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones cuando analiza el cumplimiento del debido proceso y llega a la conclusión de que se obstó el derecho a la defensa del actor, puesto que se tramitó y resolvió el reclamo fuera de los plazos previstos en el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones y por lo tanto irrespetando dicho procedimiento. Por lo expuesto no procede la causal alegada por el recurrente.

Anexo 5: Sentencia del Recurso de casación No. 699-2016, voto salvado de Maritza Tatiana Pérez Valencia

Al respecto el Dr. José Vicente Troya, comentaba en su obra *Manual de Derecho Tributario*, (primera edición, 2014, pp. 295 y 296): “Mediante el recurso de revisión, cada una de las administraciones tributarias, por medio de la máxima autoridad, ya oficiosamente, ya por interés del particular interesado, revé los actos administrativos firmes o ejecutoriados. Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley. No es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso” (El subrayado le pertenece a esta Sala).

Efectivamente, el propósito del recurso de revisión es que, **de configurarse las causas que taxativamente señala la norma**, de oficio o por insinuación de parte interesada, la máxima autoridad de la Administración tributaria, de encontrarla fundadas, previa la actuación de las respectivas pruebas, revisará **el acto firme** o la **resolución ejecutoriada** y emitirá uno que lo sustituya corrigiendo o enmendado dichos yerros. En tal sentido, el juez contencioso fiscal, dentro de su

competencia jurisdiccional, al realizar el control de legalidad del acto administrativo impugnado, verificará que la resolución de un recurso de revisión, se apegue a los postulados de este instituto, para así, de existir mérito suficiente **en base a las causales previstas en la norma**, proceda a enmendar los actos que se encuentren firmes o **ejecutorios**, caso contrario rechazará de plano la demanda.

El autor José Araújo Juárez señala en su obra *Derecho Administrativo* que: “Se trata de un recurso vertical, de carácter excepcional o extraordinario, por motivos trascendentes al acto administrativo firme recurrido, que afecta a la llamada autoridad de la cosa decidida administrativa y que tiene el carácter más bien de una acción impugnativa autónoma. No es necesario para la procedencia de este recurso que el acto cause estado, basta que sea firme” (José Araújo Juárez, *Derecho Administrativo, Parte General, Primera Edición, Caracas, 2008, pp. 998-999*). García De Enterría hace un análisis de la Legislación Administrativa Española señalando que: “Configurado con carácter extraordinario, en la medida en que solo proceden en los concretos supuestos previstos por la Ley y con fundamentos en motivos igualmente tasados por ella [...] constituye en principio, más que un recurso propiamente dicho, un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda en base a datos o acaecimientos sobrevenidos con posterioridad al momento en que fueron dictados. El recurso de revisión, se articula pues, exclusivamente en torno a estos nuevos hechos que constituyen, a su vez los únicos motivos esgrimirles en contra del acto recurrido. Tales motivos son cuatro, según el artículo 118 LPC: manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente; aparición de documentos de valor esencial para la resolución que aunque sean posteriores evidencien el error de la misma que en esta hayan influido esencialmente documentos y testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, o que la resolución se hubiese dictado en virtud de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta, u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de la sentencia judicial firme. [...] El primero, -error de hecho- es un típico supuesto de casación, ya que se trata de un vicio intrínseco de la resolución (así lo estima, en efecto, la jurisprudencia,

según la cual es necesario que el error <verse sobre un hecho cosa o suceso, es decir que se refiera a una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, debiendo poseer las notas de ser evidente e indiscutible y manifiesto>: sent. 29 Octubre de 1993, 16 de enero 1995 y 28 d mayo de 2001), lo que en términos técnicos nos sitúa claramente ante un caso de nulidad absoluta por incompetencia manifiesta de órgano actuante, y que el error afecta a los presupuestos fácticos determinantes del ejercicio lícito de la competencia de dicho órgano [...]”. (Eduardo García De Enterría, Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá – Lima, pp. 2008 538-540).

Ahora bien, en el ámbito local, a diferencia del español referido por García de Enterría, la Legislación Tributaria ecuatoriana prevé la posibilidad de realizar el recurso de revisión cuando existan errores de derecho. A este respecto el José Vicente Troya indica que: “Las causales para revisión constan en el artículo 143 del Código Tributario. La primera atañe al evidente error de hecho o de derecho en los actos administrativos indicados. En el fondo se pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. Es una alzada disimulada [...]”. Teniendo en cuenta la particularidad del recurso de revisión en el ámbito tributario ecuatoriano, es importante considerar que, en el presente caso, según se puede observar de la sentencia impugnada, se ha propuesto un recurso de revisión en contra de la liquidación por diferencias, en donde se han alegado errores de hecho y de derecho, que a decir del Tribunal de instancia no han sido justificados. En el artículo 144 del Código Tributario, transcrito *ut supra* y que ha sido denunciado como erróneamente interpretado, se evidencia que en caso de existir cuestiones que deban ser probadas, se debe instaurar un expediente sumario. Conforme se puede apreciar de la sentencia recurrida, en el presente caso, el recurso de revisión fue planteado por supuestos errores de hecho y de derecho del acto de liquidación de por diferencias, por lo que la administración abrió el expediente sumario.

En este sentido no hay que perder de vista que, por el hecho de que en los casos en que se alegue errores de derecho no se requiera de la apertura de un expediente sumario, quien denunciare que un

acto contiene este tipo de vicio está en la obligación de realizar una exposición detallada de cómo se produce el supuesto yerro de derecho, puesto que todos los actos administrativos tributarios gozan de la presunción legal de legitimidad y ejecutoriedad conforme lo establece el artículo 148 del mismo Código Tributario, de tal manera que constituye una obligación ineludible de quien presenta un recurso de revisión señalar de forma argumentada y detallada cómo se configura el error de derecho en el acto recurrido, **hecho que conforme lo indica la sentencia recurrida no se ha producido** pues señala que: “Siendo la liquidación de pago No. 1020090200068 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del período fiscal 2005 un acto administrativo firme y ejecutoriado, por ende, revestido de la calidad de legitimidad y ejecutoriedad y por tanto llamado a cumplirse, al amparo de lo establecido en el artículo 82 del Código Tributario, le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho [...] situación que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación [...]” (El subrayado nos pertenece). Teniendo en cuenta lo señalado es evidente que al no haberse justificado el error de hecho ni de derecho el recurso de revisión no podía ser aceptado por la Administración tributaria.

Anexo 6: Sentencia del recurso de casación No. 298-2015

[...] Esta Sala evidencia que el contenido de esta norma versa el tiempo que tiene el administrado para impugnar los actos administrativos tributarios, y la inacción por su parte deviene en caducidad del derecho a presentar su impugnación ante la justicia ordinaria. En este aspecto no está demás indicar que la observancia a estas normas constituye el respeto al derecho a la seguridad jurídica prevista en el artículo 82 de la Constitución de la República tal como lo ha indicado el Tribunal de instancia. Al respecto Rafael Oyarte en su obra “Debido Proceso” indica que: “Quien va a realizar una petición de justicia o quien va a realizar una solicitud administrativa debe tener en cuenta el tiempo suficiente para ejercer su derecho de forma adecuada. Por ello y con la finalidad de que se consoliden las situaciones jurídicas que, en algún momento, se prevén unos casos de caducidad

del derecho o de prescripción de la acción”. (Rafael Oyarte, Debido Proceso, Segunda Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2016, p. 354).

En este mismo orden de ideas señala que: “La caducidad, al igual que la prescripción, se produce por la inactividad del sujeto procesal durante determinado período de tiempo, pero a diferencia de la prescripción, la caducidad no extingue la acción, sino el proceso, por lo que no se llega a dictar sentencia definitiva, además de que la prescripción se puede interrumpir, mientras que la caducidad es fatal, por lo que la primera debe ser alegada mientras que la segunda opera de pleno derecho” (*Ibid.*, p. 355). Teniendo en cuenta lo señalado, es claro que la caducidad del derecho del administrado para proponer una demanda en contra de los actos administrativos tributarios que le sean lesivos, caduca por el transcurso del tiempo, y constituye una cuestión de pleno derecho. **iv)** Adicionalmente, esta Sala Especializada considera de trascendental importancia recalcar que el instituto de la caducidad es propio del derecho público y opera *ipso jure* por el transcurso del tiempo para ejercer las acciones, y en tal virtud puede ser declarada de oficio por los juzgadores.

Anexo 7: Sentencia del recurso de casación 783-2016. Jueza Ponente: M.T.P.V.

Conforme el contenido de la norma denunciada como infringida, este Tribunal colige que dicha disposición corresponde a una naturaleza procesal, por cuanto dentro del nuevo sistema procesal previsto en el Código General de Procesos se establece la premisa de resolver, antes de conocer y decidir sobre el fondo de una controversia, las cuestiones previas que mantienen una relación directa con ciertas excepciones, que permitirían a los justiciables y a los juzgadores delimitar su legítima acreditación en las distintas actuaciones judiciales, o dilucidar sobre situaciones formales en la puesta de pretensiones, o esclarecer circunstancias relacionadas con el ejercicio de un derecho; así tenemos situaciones relativas a la competencia, a la legitimación de las partes, etc., o en el presente caso, a la “Existencia de convenio, compromiso arbitral o convenio de mediación”, cuyo propósito es claro al delimitar si le corresponde sustanciar y conocer a un juez un

determinado caso, en base a la jurisdicción atribuida por la ley. El efecto de estas excepciones previas, es que de antemano sean tratadas con el fin de solventar situaciones procesales sustanciales que no dilaten o vicien gravemente la prosecución de la causa. Estas premisas deben ser resueltas obligatoriamente y de manera preliminar en un juicio ordinario dentro de la audiencia preliminar, y en un juicio sumario, en la primera etapa de la audiencia única.

Una vez precluida y solventadas las mismas, se da paso a la resolución de la controversia de fondo. Jorge A. Claría Olmedo en su obra, *Derecho Procesal I, conceptos fundamentales* (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, página 98) respecto a las normas procesales manifiesta: “En síntesis, el conjunto de normas procesales tiene como finalidad prever los órganos o sujetos actuantes, las atribuciones y sujeciones para actuar, y los medios, formas y condiciones de actuación, para proveer a la realización jurisdiccional del derecho sustantivo. Son normas para el proceder que contemplan lo subjetivo y lo objetivo de la actividad a desarrollar en el proceso judicial. De modo general estas normas regulan todo lo relativo a la organización de la justicia, a la iniciación, desarrollo y terminación del proceso judicial y al control jurisdiccional de la ejecución forzada, determinando cómo los sujetos intervinientes pueden ejercer sus facultades dispositivas del contenido material del proceso o disponer de las meras formas procesales (Manzini). Son normas destinadas al hacerse del derecho por la vía jurisdiccional encauzada mediante el proceso”. Bajo esta óptica, una vez conocidas las excepciones previas, el proceso se encausaría al objetivo final de su razón de ser, la solución sobre el reconocimiento o no de un derecho reclamado, por lo que de configurarse dicho vicio necesariamente debería declararse la nulidad del proceso desde el momento procesal en que se originó y remitirse al Tribunal de origen para su respectivo tratamiento.



Esta obra compila estudios sobre las instituciones jurídicas del derecho tributario que han tenido relevancia en la casuística y jurisprudencia ecuatoriana. La investigación incorpora casos emblemáticos de análisis, con el fin de ofrecer contenido teórico-práctico que refuerce un examen general del campo tributario. En la medida que la comprensión de este campo es prioritaria para la financiación de los servicios, el adecuado manejo y la aplicación de los mecanismos de tributación son fundamentales en el reforzamiento de la democracia del país.

La autora ofrece a la comunidad lectora ejemplos sacados de su experiencia como profesional y experta académica del derecho. La ha guiado el convencimiento de que los tributos deben regularse de manera adecuada en el sistema legal, para construir un régimen equilibrado entre la conformación de las arcas fiscales y el respeto de los derechos y garantías ciudadanas.

ISBN: 978-9942-29-108-0



9789942291080