

Derecho tributario

La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano
Sergio Endress G.

Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador
Juan Carlos Mogrovejo

El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008
César Montaña Galarza

El régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas bajo la perspectiva de la Ley Orgánica de Empresas Públicas
Rosana Morales Ordóñez

Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación
Fabiola Valenzuela

Revista del Área de Derecho
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
Sede Ecuador

ISSN 1390-2466

Primer semestre de 2011 • Número 15

FORO, revista de Derecho recoge trabajos de alto nivel que enfocan problemas jurídicos en los ámbitos nacional, regional e internacional, resultantes de los procesos de análisis, reflexión y producción crítica que desarrollan profesores, estudiantes y colaboradores nacionales y extranjeros. *FORO* es una revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, creada para cumplir con el rol institucional de promoción y desarrollo del conocimiento, cuya dinámica nos exige respuestas innovadoras a las complejas situaciones que se producen cotidianamente.

DIRECTOR DEL ÁREA: César Montaña Galarza.

EDITOR DE LA REVISTA: Ernesto Albán Gómez.

COMITÉ EDITORIAL: Juan Pablo Aguilar (Pontificia Universidad Católica del Ecuador), Santiago Andrade Ubidia (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Ramiro Ávila Santamaría (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Fernando Chamorro (Universidad Central del Ecuador), Genaro Eguiguren (Universidad Central del Ecuador), Agustín Grijalva (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), César Montaña Galarza (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Judith Salgado (Universidad Andina Simón Bolívar), Julio César Trujillo (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), José Vicente Troya (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador).

COMITÉ ASESOR INTERNACIONAL: Víctor Abramovich (Universidad de Buenos Aires), Alberto Bovino (Universidad de Buenos Aires), Antonio de Cabo de la Vega (Universidad Complutense de Madrid), Miguel Carbonell (Universidad Nacional Autónoma de México), Silvio Gambino (Universidad Della Calabria), Andrés Gil Domínguez (Universidad de Buenos Aires), Fernando Puzzo (Universidad Della Calabria), Claudia Storini (Universidad Pública de Navarra), Víctor Uckmar (Universidad de Génova), Rodrigo Uprimny (Universidad Nacional de Colombia), Rosario Valpuesta (Universidad Pablo de Olavide), Alberto Zelada (Universidad Andina Simón Bolívar, La Paz), Francisco Zúñiga (Universidad de Chile).

COORDINADOR DEL NÚMERO: César Montaña Galarza.

COORDINADORA EDITORIAL: María Elisa Tamariz Ochoa.

SUPERVISOR EDITORIAL: Jorge Ortega.

CORRECCIÓN: Fernando Balseca.

DIAGRAMACIÓN: Sonia Hidrobo.

CUBIERTA: Raúl Yépez.

IMPRESIÓN: Editorial Ecuador, Santiago Oe2-131 y Versalles, Quito.



FORO aparece en el índice LATINDEX, Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal. PRISMA, Publicaciones y Revistas Sociales y Humanísticas.

FORO es una publicación gestionada por el Comité Editorial que circula semestralmente desde noviembre de 2003. Para la selección de ensayos se utiliza el sistema de doble ciego (*peer review*).

Las ideas emitidas en los artículos son de responsabilidad de sus autores. Se permite la reproducción si se cita la fuente.

FORO

Revista de Derecho

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /
Corporación Editora Nacional
No. 15 • I semestre 2011

	Editorial <i>Ernesto Albán Gómez</i>	3
TEMA CENTRAL	DERECHO TRIBUTARIO	
	La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano <i>Sergio Endress G.</i>	5
	Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador <i>Juan Carlos Mogrovejo</i>	21
	El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008 <i>César Montaña Galarza</i>	43
	El régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas bajo la perspectiva de la Ley Orgánica de Empresas Públicas <i>Rosana Morales Ordóñez</i>	71
	Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación <i>Fabiola Valenzuela</i>	99
RECENSIONES	Boaventura de Sousa Santos, <i>REFUNDACIÓN DEL ESTADO EN AMÉRICA LATINA. PERSPECTIVAS DESDE UNA EPISTEMOLOGÍA DEL SUR</i> , por <i>Elisa Lanús Medina</i>	117
	Ricardo Vigil Toledo, <i>LA ESTRUCTURA JURÍDICA Y EL FUTURO DE LA COMUNIDAD ANDINA</i> , por <i>César Montaña Galarza</i>	125
	Carla Faralli, <i>LA FILOSOFÍA DEL DERECHO CONTEMPORÁNEA. LOS TEMAS Y DESAFÍOS</i> , por <i>Édison Toro Calderón</i>	130
	Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., <i>REFLEXIONES EN TORNO A UN MODELO LATINOAMERICANO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN</i> , por <i>Pablo Villegas Landázuri</i>	137
JURISPRUDENCIA	Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana <i>César Montaña Galarza y Oswaldo Santos</i>	145
	Colaboradores	169
	Normas para colaboradores	171

FORO

Revista de Derecho

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /
Corporación Editora Nacional
No. 15 • I semestre 2011

	Preface from the editor <i>Ernesto Albán Gómez</i>	3
MAIN THEME	TAX LAW	
	The Taxable Income for Companies within the Framework of the Ibero-American Comparative Law: Notes to Consider. <i>Sergio Endress G.</i>	5
	Sanctions on Tax Matters in Ecuador <i>Juan Carlos Mogrovejo</i>	21
	The Duty to Pay Taxes and the Principles of Legality and Legal Deposits in Ecuador's Constitution in 2008 <i>César Montaña Galarza</i>	43
	The Income Tax System and VAT Refunds to Public Companies from the Perspective of the Organic Law of Public Companies <i>Rosana Morales Ordóñez</i>	71
	Export Incentives in Ecuador: Restitution of the Value Added Tax (VAT) and its Relation to the Principles of Tax Neutrality and Non-Discrimination Clause. <i>Fabiola Valenzuela</i>	99
REVIEWS	Boaventura de Sousa Santos, <i>REFUNDACIÓN DEL ESTADO EN AMÉRICA LATINA. PERSPECTIVAS DESDE UNA EPISTEMOLOGÍA DEL SUR</i> , by <i>Elisa Lanas Medina</i>	117
	Ricardo Vigil Toledo, <i>LA ESTRUCTURA JURÍDICA Y EL FUTURO DE LA COMUNIDAD ANDINA</i> , by <i>César Montaña Galarza</i>	125
	Carla Faralli, <i>LA FILOSOFÍA DEL DERECHO CONTEMPORÁNEA. LOS TEMAS Y DESAFÍOS</i> , by <i>Édison Toro Calderón</i>	130
	Addy Mazz and Pasquale Pistone, coords., <i>REFLEXIONES EN TORNO A UN MODELO LATINOAMERICANO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN</i> , by <i>Pablo Villegas Landázuri</i>	137
CASE LAW	Analysis of the Judgment of the Tax Litigation Division of the National Court of Justice, issued within the Appeal No. 188-2010, regarding the Legality of the Tax for Public Safety Services <i>César Montaña Galarza and Oswaldo Santos Dávalos</i>	145
	Collaborators	169
	Rules for collaborators	171

Editorial

*L*a presente entrega de la Revista Jurídica FORO está dedicada a la indagación de varios aspectos trascendentes del Derecho Tributario, debido a que se trata de una disciplina científica que suscita permanentes debates de índole política, económica y jurídica, no solo como derivación de los frecuentes cambios legislativos experimentados en distintos ordenamientos estatales, incluido el nuestro, sino, además, porque siempre se encontrarán problemáticas actuales de interés tributario, promovidas, sobre todo, por el complejo mundo de la economía globalizada, y por qué no decirlo también, por estrategias de toda naturaleza puestas en práctica por parte de los administrados.

Para tales propósitos, esta publicación incorpora dos trabajos de colaboradores internacionales; el primero pertenece al profesor chileno Sergio Endress Gómez, quien discierne sobre la base imponible del impuesto a la renta de las empresas a nivel comparado; y, el segundo, de autoría de la profesora boliviana Fabiola Valenzuela, en que reflexiona acerca del rol de la figura del reintegro del impuesto sobre el valor agregado (IVA) en el marco de las operaciones de exportación, en contraste con importantes principios especializados.

Entre los artículos principales también constan en esta edición los de los profesores nacionales Juan C. Mogrovejo J., sobre las sanciones tributarias en nuestro país; César Montaña Galarza, quien reflexiona sobre el deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la actual Constitución ecuatoriana; cierra el bloque Rosana Morales Ordóñez, quien trata del régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas, en el marco de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Todos los aportes contenidos en este número de FORO se apropian de cuestiones sensibles para el régimen tributario del país, abordan perspectivas tributarias de la Constitución, de las operaciones internacionales y nacionales, sin dejar de examinar las frecuentes tensiones producidas naturalmente alrededor de los derechos de los contribuyentes, a remolque de los intereses muchas veces voraces del Estado.

Ernesto Albán Gómez
Editor

La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano

*Sergio Endress Gómez**

RESUMEN

El análisis jurídico comparado de un grupo de países latinoamericanos acerca de la imposición a la empresa es exiguo, probablemente por el vertiginoso cambio de la legislación y por la característica menos gregaria de los expertos de nuestra disciplina. Este estudio, que profundiza sobre la base imponible de la imposición directa sobre la renta, resulta necesario si atendemos el nivel de desarrollo parecido de nuestras realidades sociales y económicas, amén de las características culturales que nos unen y que en ocasiones nos demandan precisamente estas reflexiones. La unidad del tronco jurídico y las obvias relaciones con España ameritan su inclusión en esta indagación.

PALABRAS CLAVE: base imponible, gastos, ingresos, costos, contribuyente, empresa.

SUMMARY

The legal analysis of comparative law throughout Latin America concerning taxes is meager; probably due to the rapid change in its legislation, as for the reserved nature of the experts in our area. This study is necessary given the level of the comparable development of our social and economic realities, not to mention the cultural characteristics that bind us together, and that occasionally demand from us these reflections. The unit of legal body and the obvious relationships with Spain deserve to be included in this analysis.

KEY WORDS: taxable income, expenses, profits, costs, taxpayer, company.

FORO

* Asesoría tributaria en la firma "Endress y Cía." Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Chile.

ANTECEDENTES

Resulta claro que un análisis de esta índole, realizado por los juristas, debería considerar la terminología más adecuada, así como el análisis de aspectos sistemáticos más generales del sistema tributario de cada país. Hemos seguido un camino más modesto, eligiendo únicamente un tópico específico de la imposición a la empresa, para comenzar, dejando para siguientes entregas una visión más general y amplia.

Dentro de los tópicos de comparación, la base imponible es algo específico y circunscrito a la tributación de las empresas, pero resulta muy importante en toda estructura tributaria, y nuevamente, resulta ser que no existe al parecer una revisión, aún básica, de los aspectos esenciales de esta tributación.¹

Dentro de la materia, he querido exponer algunas ideas acerca de la base imponible de la tributación de las empresas.²

Los países corrientemente citados son Argentina, Chile, Ecuador, México y España, por regla general, y su inclusión se funda en razones que resultarán obvias para el lector.³

Utilizamos el vocablo “empresa” como sujeto pasivo general, no obstante que la terminología usual se refiere a contribuyentes específicos. Dogmáticamente, resulta razonable distinguir el impuesto al ente productivo, regularmente con fin de lucro, denominado “sociedad” o “empresa”, de los contribuyentes personas físicas o naturales, en el Impuesto a la Renta.

Cabe prevenir que el presente trabajo es preliminar, por lo que no hemos colacionado aún las prácticas específicas, interpretaciones y jurisprudencia que pueda mati-

1. En el ámbito anglosajón sí encontramos las excelentes obras de Víctor Thuronyi y Augh Ault, a los que más adelante citamos. Ciertamente es que compañías privadas y empresas de información proveen materiales cuantitativos sobre el tema, pero no se trata de una revisión con pretensión sistemática, como la presente.

2. Agradezco a los asistentes al seminario que sobre el tema he dictado en el Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, en junio de 2011, por sus comentarios y aportes realizados, así como al director César Montaña Galarza, por su gentil invitación.

3. Los textos legales citados por país, salvo que se indique otra cosa, son: Argentina: Ley de impuesto a las Ganancias, actualizado a 2008. Se ha tenido en consideración la Ley No. 26063 (B. O. 09/12/05); Chile, Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Ley No. 824, de fecha 31 de diciembre de 1974, actualizado al 1 de julio de 2011; Ecuador: Ley de Régimen Tributario Interno, actualizada al 10 de mayo de 2011; México: Ley del Impuesto Sobre la Renta, última reforma publicada el 31 de diciembre de 2010 y España: Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre cuyo texto fue reemplazado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo cuyo artículo único, aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

zar algunas afirmaciones legales en que apoyamos nuestra exposición. Será tarea de una próxima revisión.

BASE IMPONIBLE

En la empresa, la cuantificación del hecho imponible se apoya fundamentalmente en la contabilidad, cuando la renta se determina considerando el verdadero resultado del contribuyente.

La utilización de la contabilidad como sustrato primario del resultado tributario de las empresas requiere definir cuál es la relación entre las normas legales que regulan en el ámbito tributario el resultado impositivo y las regulaciones originadas en la técnica contable.

Afirma Victor Thuronyi: “For businesses required to use accrual accounting, one of the key structural features for the taxation of business income is the relationship between tax accounting and commercial accounting”.⁴

Cada ordenamiento presenta sus propias normas, aplicando la contabilidad por mandato expreso de la ley o a falta de norma legal, esto es, subsidiariamente, pero nunca en contra de una norma legal. Así, una referencia general se encuentra, por ejemplo en la ley chilena, que señala que la contabilidad debe ajustarse a “prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios”.⁵

Adicionalmente, pero sin realizar un reenvío expreso, la legislación tributaria interna alude a vocablos, cuyas nociones están resueltas por la técnica contable, tales como los “ingresos”, los “costos” y “gastos”, el “activo fijo” o inmovilizado, el “activo realizable”, “provisiones”, etc.

Desde Luca Paccioli, creador del “principio de partida doble” y padre de la técnica contable, los principios contables han evolucionado notablemente, y del mismo modo los entes, autoridades o particulares encargados de su desarrollo.

Así, afirma el mismo Thuronyi:

Behind the black-letter law on the relationship between tax and financial accounting is a process issue: who will decide the rules for determining the corporate tax base? The possibilities are:

4. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, United Kingdom, Kluwer Law International, 2003, p. 268.

5. Artículo 16, inciso primero, del *Código Tributario Chileno*, Decreto Ley No. 830 de 31 de diciembre de 1974.

- The legislature (requires detailed rules to be written into the law: a favorite option for countries like the U.S., U.K., and Australia);
- the bureaucrats (requires either detailed regulations or broad administrative discretion for tax auditors to specify in the particular case an accounting method that “clearly reflects income”: the U.S. follows both approaches);
- the courts (their role is generally important in common law countries);
- accountants (their role is particularly important in most civil law countries, and in some common law countries to the extent they rely on financial accounting);
- Tax lawyers (their role can be important in all systems, but less so in systems relying explicitly on the accountants).⁶

Con la universalización de las normas internacionales de contabilidad, determinadas actualmente por el cuerpo contable colegiado denominado “Internacional Accounting Standards Committee (IASC)”, las remisiones de la ley se deberán entender realizadas según estas regulaciones. Así, la mayoría de los países desarrollados hoy en día (salvo EE.UU., que se encuentra en un proceso de convergencia desde sus propias *USGAAP*) y muchos países latinoamericanos, se han adscrito a los principios y normas contenidos en este consenso técnico mundial.⁷

La aplicación subsidiaria o la remisión de la ley tributaria a la técnica contable puede acarrear riesgos para el principio de reserva legal, los cuales se atenuarán en la medida que los principios contables adquieran mayor certeza.

La aplicación de la contabilidad se fundamenta en el objetivo de determinación de la riqueza realmente obtenida por la empresa, que la contabilidad persigue también precisar. De esta manera, la contabilidad cumple la función de sustrato sistemático en la que debe apoyarse la determinación tributaria de la riqueza imponible de la compañía, permitiendo colmar los vacíos, lagunas o las incoherencias legales, con miras a la finalidad de precisar fielmente el resultado económico de la empresa.

En tal sentido, determinar el resultado económico real del ente productivo debería ser también el objetivo del impuesto a la renta de las empresas. Esta conclusión no se ve alterada por las regulaciones que, por razones de recaudación, eficiencia, claridad o certidumbre, puedan establecer el derecho local y que se alejan de tal objetivo, atendido otros fines que también el Derecho tributario debe cumplir.

6. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, p. 270.

7. Sobre el tema en Chile, “Efectos tributarios de las NIIF en Chile”, Sergio Endress G., con la colaboración de B. Carrillo C., presentado en las X Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Guayaquil, octubre de 2009, en la red. El artículo se publicó también, con modificaciones, en la Revista Internacional *Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 43, Bogotá, julio-septiembre de 2010, pp. 93-110, con el título “Convergencia chilena hacia las NIIF: estado actual y efectos tributarios”.

Las legislaciones comparadas aluden directamente al resultado contable, como en España,⁸ o a los ingresos o ganancias, como en Argentina, Chile y México.⁹

En principio, mientras más estrechas sean las relaciones entre contabilidad y derecho, será más sencillo cumplir y fiscalizar la ley tributaria. En efecto, los ordenamientos plagados de excepciones y limitaciones a la contabilidad imponen elevados costos de aprendizaje para contribuyentes y asesores, así como para los encargados de fiscalizar su cumplimiento. Estas normas representan prácticas legislativas carentes de justificación técnica, en muchos casos, y pueden calificarse de normas tribu-

8. “El Código de Comercio, en sus artículos 34 y posteriores, remite a la valorización de los elementos integrantes de las distintas partidas del patrimonio empresarial y de los elementos del resultado del ejercicio a los principios contables generalmente aceptados, enunciándolos expresamente (según el artículo 38 CC, son: el principio de empresa en funcionamiento, el principio de uniformidad, el de prudencia valorativa, el de devengo, el de separación y no compensación, el de precio de adquisición)”. A su vez, agrega el autor, la ley de sociedades anónimas es más concreta aún, en los artículos 171 y siguientes: V. Alberto García Moreno, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, Madrid, Tecnos, 1999, p. 104.

9. “Artículo 10:

Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.
3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. España”.

México: “DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 10: Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley”.

Argentina: “Artículo 17: Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 23.

En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto. Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similar, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto”.

tarias nocivas. Las modificaciones legales instrumentadas a normas contables, con el objeto de incentivar actividades u obtener mayor recaudación, deberían realizarse a través de bonificaciones o créditos específicos, o de alzas de tasas, y no mediante la aplicación de franquicias, limitaciones, restricciones o exigencias, en ocasiones incluso imposibles de comprender, o de memorizar, para el asesor o para el contribuyente. Resulta evidente que los gobiernos prefieren incorporar una restricción fiscal que discutir un alza de impuestos, porque la primera resulta políticamente menos visible para los electores, perjudicando de esta forma el sistema recaudatorio general, al obstaculizar su comprensión, cumplimiento y fiscalización. De igual modo, la incorporación de beneficios tributarios “encubiertos” por la vía de normas tributarias más laxas o generosas que las contables, también representa una forma políticamente más eficiente para cumplir con grupos de presión, sin que ello resulte incómodamente notorio.

Asimismo, cuando ignoramos o contradecemos la técnica contable sin buenos fundamentos técnicos, y considerando que esta disciplina busca la imagen fiel y completa del resultado económico de la compañía, estamos gravando con impuestos una entelequia, y no la riqueza generada por el contribuyente, en su carácter de índice del beneficio o de la capacidad tributaria del sujeto pasivo. Nos alejamos así de la tributación sobre la renta o ganancia y transitamos por el camino de las consideraciones recaudatorias, asistemáticas e incoherentes con los principios de la tributación en este impuesto.¹⁰

INGRESOS

En relación con el primer componente de la base imponible de las empresas, las normas legales locales regularmente no contienen una definición. Tampoco existe reenvío específico a las definiciones contables, por lo cual dicha aplicación se fundamenta en normas generales. Así sucede en España,¹¹ Italia,¹² Ecuador,¹³ y en Chile.¹⁴

10. Para todos ellos, Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

11. Véase nota 2.

12. Según nos indica V. Alberto García Moreno, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, p. 94: el artículo 52 del Texto Único de la Imposición sobre la Renta, establece que la renta se determina “con base en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que se designe la normativa según la cual se debe determinar este resultado contable; y agrega: “Sin embargo, prevalece la consideración de que dicha proposición normativa establece, aunque implícitamente, un reenvío formal, resultando los componentes de la cuenta económica, a su vez, elementos de la base imponible en cuanto no hayan sido objeto de modificación por las prescripciones tributarias”.

13. Artículo 20.

14. Artículo 16, del *Código Tributario Chileno*.

La técnica contable explica las distintas alternativas del ingreso. De conformidad con la IAS No. 18: “Revenue is defined as the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity, when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants. Revenue includes only inflows of economic benefits belong to the entity and it, therefore, excludes amounts collected on behalf of and paid or payable to others, such as value added tax or amount collected on behalf or a principal by the entity as agent”.¹⁵ Otra definición alude a que el ingreso es el producto de la empresa que “incluye los producidos en el curso de actividades ordinarias de una empresa derivados de las operaciones de venta de mercaderías, prestación de servicios o utilización por parte de terceros de activos de la empresa que produzcan intereses, cánones y dividendos”.¹⁶

Nos parece importante que la ley tributaria recepte el contenido material del vocablo en su texto, al menos en su formulación más general, de manera de otorgar mayor certeza.

Al regular el ingreso, nos indica V. Thuronyi: “The general approach in continental Europe is to consider all the income of a company to be business income”.¹⁷

En estos casos, el legislador estima indispensable excluir de la colación con estos ingresos algunas partidas. Esto puede ser necesario porque existe un concepto de ingreso muy amplio en la ley,¹⁸ que se quiere restringir, o simplemente con el objeto de entregar mayor certidumbre al contribuyente.

15. Internacional Accounting Standard IAS No. 18, emitido por el Internacional Accounting Standards Committee (IASC), institución no gubernamental creada en 1973, cuyo objetivo es formular y publicar en interés público las normas para la preparación y presentación de los Estados Financieros, y que poseen carácter indicativo. En Chile se ha propuesto por las autoridades reguladoras que los estándares emitidos por la IASC sean de aplicación obligatoria hacia el 2010.

16. Reconocimiento de Ingresos, Ana María Arias Alvarez coord., Manuel Menéndez M., dir., *Contabilidad financiera superior*, Madrid, Civitas, 1996, p. 116. Citado por “Términos técnicos en: El impuesto a la renta. Las reglas de interpretación del Código Civil”, Sergio Endress G., publicado en “Sesquicentenario del Código Civil de Andrés Bello”, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Lexis Nexis, 2005. Revisado en noviembre de 2008, con pequeñas modificaciones, publicado en la *Revista Tributaria de Finanzas Públicas*, No. 83, Sao Paulo, Editora Dos Tribunais, Novembro-dezembro 2008, pp. 308-316.

17. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, p. 267.

18. Más aún cuando la tributación de la empresa, opera como régimen tributario supletorio como en Argentina, artículo 49, letra e); Chile, artículo 20, No. 5; Ecuador, el Artículo 2 “Concepto de renta. Para efectos de este impuesto se considera renta: 1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”. En el caso chileno se define renta como: “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación” o de Ecuador cuando alude el Artículo 8. “Ingresos de fuente ecuatoriana. Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: No. 10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador”. *Ley de régi-*

De esta manera procede la ley chilena, enumerando determinadas partidas que califica como no constitutivas de renta o la ley mexicana cuando indica que

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.¹⁹

Cumplida la etapa de identificar sustantivamente el elemento positivo “ingreso”, normalmente representado por el precio por la enajenación de un bien, o la remuneración por la prestación del servicio, surge la necesidad de registrarlo contablemente y relacionarlo con los demás componentes del resultado de la compañía.

Para el registro contable, las normas contables aplican el principio de la imagen fiel de la empresa, por el cual los hechos económicos deben registrarse en cuanto nazcan los derechos y obligaciones que los mismos originan.²⁰

Este registro debe distinguirse de los efectos del ingreso en el resultado final de la compañía, lo que es modulado por el principio de correlación de ingresos y gastos.

El registro contable no determina necesariamente el reconocimiento de un ingreso en el resultado de la compañía, pero si es fundamento para el análisis de este. Las empresas desarrollan sus actividades económicas en un continuo temporal que el legislador separa en períodos tributarios. Las normativas refieren el año calendario como la unidad de medida más usual para la determinación de la base imponible de la renta de la empresa, al cual se denomina “período impositivo”, en España,²¹ “año fiscal” en Argentina²² o “año comercial” en Chile. Es importante determinar entonces en qué período, año fiscal o comercial, debe reconocerse el ingreso.

El reconocimiento de los efectos del ingreso en la empresa es el mandato contable y jurídico que ordena su agregación en el resultado contable y tributario de la misma, fundado en un determinado criterio contable. Se utiliza también la frase “imputación del ingreso”, para aludir al período tributario al cual debe atribuirse intelectualmente este componente positivo de la base imponible.

men tributario interno, Codificación. Última modificación: 10 de mayo de 2011.

Esta regulación general y comprensiva, parece técnicamente más perfecta que los procedimientos de lista utilizados para definir “ganancia” o “renta”. Para Argentina, el hecho imponible del impuesto a las ganancias también incluye el concepto de renta producto, el de renta incremento de patrimonio y los beneficios por la venta de bienes muebles no amortizables, siguiendo a M.A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 273.

19. México: artículo 17.

20. Siguiendo a V. Alberto García, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, p. 220.

21. España: artículo 10.

22. Argentina: artículo 18, inciso primero.

Para esta determinación cabe señalar que, en toda empresa, pueden identificarse los siguientes flujos:

- a) Flujo real de los bienes, identificado con la entrega o recepción de los bienes o la prestación de los servicios ofrecidos por la empresa;
- b) Flujo financiero o de derechos, que refiere a la oportunidad del nacimiento del derecho a crédito o de la obligación;
- c) Flujo monetario, determinado por el cobro o pago de los créditos u obligaciones.

De estos flujos, para reconocer un ingreso, se utilizan normalmente los siguientes métodos.

Principio de caja, de Percepción o *Cash method*, que se fundamenta en los flujos monetarios como método de reconocimiento de los ingresos. Así, recibido el cobro de una suma de dinero, corresponderá al contribuyente reconocer el ingreso.

Principio de Devengo o *Accrued method*, que se funda en flujo real o financiero, con independencia de los flujos monetarios. Plantea García que debería considerarse como oportunidad del devengo “aquel en que los actos, hechos o negocios jurídicos entran en la esfera jurídica de la empresa”, o también como “el momento en que se realizan,²³ es decir, se transmiten o salen del patrimonio cuando nacen los correspondientes derechos y obligaciones que desencadenan el devengo de ingresos y gastos”, posición que estima predominante en el Derecho español.²⁴

En México,²⁵ el reconocimiento se realizará en el momento que ocurra, ya sea la expedición de comprobantes; la entrega del bien o la prestación del servicio; o el cobro del precio. Para España los “Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y

23. Al cual por ello se alude también como momento de “realización” del ingreso.

24. En este principio “no queda definitivamente claro si se sitúa en el flujo real de bienes o servicios o en el flujo financiero, esto es, en el momento de entrada de los bienes o servicios o en el nacimiento de los derechos...” V. Alberto García, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, pp. 224-227.

25. Artículo 18: “Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

- I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
 - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
 - c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos”.

otros”,²⁶ formulación que nos parece técnicamente más depurada. El criterio del devengo es utilizado también en la Argentina y Chile, como regla general,²⁷ para las rentas de la empresa, sin perjuicio de normas especiales de reconocimiento para contratos de larga ejecución.

En general, técnicamente, todo parece indicar la necesidad de contar con una regla general de reconocimiento con pocas excepciones, más que con un catálogo de reconocimiento de actividades específicas. Puede requerirse la delegación en la autoridad reglamentaria, y excepcionalmente, en la autoridad fiscal, de normas generales para determinadas actividades, aun cuando probablemente estas poseerán normas o principios contables específicos que pudieran utilizarse supletoriamente por la ley, y en subsidio, por el regulador administrativo.

GASTOS

La terminología para referirse a aquellos desembolsos vinculados a la producción de los ingresos de una empresa es la de “deducciones”, “gastos” y “costos”.

Así, la ley ecuatoriana habla de “deducciones”, como categoría general, aludiendo luego a costos y gastos, pero siempre sin definirlos.²⁸ La misma nomenclatura sigue la ley mexicana²⁹ y la Argentina, dentro de cuyo título se refiere a los “gastos necesarios”³⁰ y no a los costos. En la ley española, el encabezado general del tópico alude a “los ingresos y gastos”, reiterando el vocablo “gastos”.

Nuevamente, la existencia de una regla general de deducciones y sus requisitos, parece preferible al establecimiento de supuestos casuísticos fundados en incentivos o recaudación.

En materia de costos, es importante distinguir las normas de flujo de costos de aquellas referidas al costo computable al momento de la enajenación, como lo hace para las rentas de la empresa la ley argentina.³¹

26. España: artículo 19, No. 1.

27. Argentina: artículo 18.

28. Ecuador: artículo 10.

29. México: artículo 10, No. 1.

30. Aún cuando Saccone, los analiza en el acápite “deducciones”, en que no incluye el trato de los costos, que se encuentran en los artículos 58 y siguientes de la ley argentina. En M. A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 283. Asimismo cita la definición de Atchabaian: “constituyen detracciones permitidas por la ley, con vistas a determinar la ganancia neta imponible, para contemplar, en el cálculo respectivo, una serie de gastos reales o presuntos del contribuyente”.

31. En la ley argentina, Capítulo III, Ganancias de la Tercera Categoría Beneficios de las Empresas y ciertos auxiliares del comercio, artículo 49 y siguientes. Para la valuación de existencias el artículo 52 y para la “Determinación del Costo Computable”, el artículo 58. En la ley española, el artículo 15, “Reglas de valoración: reglas general y especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias”.

En el Derecho Comparado, nos dice Hugh Ault: “The basic notion that an income tax is in general imposed on gross income reduced by deductions and not some broader category of receipts is a premise of all the systems here under consideration”.³²

Usualmente, las legislaciones tributarias exigen un vínculo general entre las deducciones y las rentas o ingresos de la compañía. De esta manera procede la ley Argentina que exige que los gastos deducibles sean “los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto”³³ y la Ecuatoriana que permite deducir las deducciones que “se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”.³⁴

De la misma manera, en Chile, se exige que los gastos sean “necesarios para producir la renta”.³⁵ En México, las deducciones autorizadas deben ser “estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”.³⁶

Sistemáticamente, estas vinculaciones genéricas están solamente enunciadas en los textos legales, y, por lo tanto, su contenido no se encuentra definido en la legislación interna, lo que produce evidentes dudas interpretativas atendido los vocablos (de uso común, no técnicos) utilizados, y regularmente ocasionan algún grado de incertidumbre en su aplicación práctica y fiscalización.³⁷ En tal sentido, es bastante controvertible la necesidad de tales referencias, así como su aparente objetivo (y

32. Hugh Ault *et al.*, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, The Hague, Boston, Kluwer Law International, 1997, p. 204. En Francia, el artículo 39.1 del Code General des Impôts establece que “el beneficio neto se establece después de la deducción de todas las cargas” y el artículo 38.2 dispone que será “la diferencia entre el valor de los activos netos al principio y al final del período”, traducción nuestra.

33. Artículo 80.

34. Ecuador: Artículo 10, “Deducciones. En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente”.

Ley de Régimen Tributario Interno 2007. En el mismo sentido en Ecuador, el artículo 14, cuando indica que se aceptan “Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria”.

35. Chile: artículo 31. En Reino Unido: “Deductions are allowed if they are incurred “wholly and exclusively” in connection with trade or professional activities”, en Hugh Ault, *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, p. 205. “For business income the test is based on the purpose behind the expenditure...”, *Ibid.* En Holanda: “...like any other business expenses, are deductible if they are made for business purposes”. *Ibid.*, p. 242.

36. México: artículo 31, “Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”.

37. Esta es claramente la experiencia jurisprudencial chilena, cuya experiencia es de alta presión fiscalizadora. También en Argentina, exigiendo una relación de causalidad, cuya prueba parece ser de cargo del contribuyente en principio, en “Impuesto a las Ganancias”, en la *Colección de impuestos comentados*, a cargo del director académico Ernesto Celdeiro, Buenos Aires, Errepar, 2004, p. 341.

eventual resultado) restrictivo para las deducciones respectivas. La ley española eliminó este requisito de la tributación empresarial, como nos indica García.³⁸

Las legislaciones regulan también determinadas erogaciones negándoles al contribuyente derechamente su deducción. Estas deducciones o gastos rechazados están fundados en su carácter personal; prácticas elusivas o evasivas detectadas en el país respectivo; la relación de dichas derogaciones con ingresos exentos o no afectos, o la imposibilidad de fiscalización de ellos, entre otros. En el Derecho comparado, Hugh Ault nos dice: “In principle, every expense incurred in a business context should be deductible, unless it is: of a personal nature, or of a capital nature (in which case it should be capitalized and recovered appropriately), or nondeductible (or partially nondeductible) for policy reasons specified by the legislator (e.g., fines, bribes, taxes, entertainment, interest, pension contributions, political contributions).³⁹

La ley argentina rechaza así los gastos personales o de sustento del contribuyente y las remuneraciones de parientes, en lo que exceda de la retribución a terceros comparable, en lo que coincide totalmente con las normas chilenas.⁴⁰

Tratándose de gastos personales, nos parece que la contabilidad debiera haber excluido estas erogaciones de su inclusión como gastos de la empresa, precisamente

38. “La Ley 43/1995, para la identificación de los componentes que han de contribuir a la cuantificación de la renta, se aparta de una inveterada tradición relativa a exigencia que han de cumplir las partidas negativas, en el sentido que no exige (sic) expresamente en ninguno de sus preceptos, a diferencia de todos los textos normativos anteriores, que las mismas sean “necesarias” para la realización de dicha actividad”. V. Alberto García, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, p. 278.

39. “In Japan, there are no limitations on public policy grounds for illegal payments as long as the payments can be established as “necessary” for the business, though the court may scrutinize the alleged necessity carefully”, en: Hugh Ault *et al.*, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, p. 242. En Holanda: “Bribes paid, like any other business expenses, are deductible if they are made for business purposes”, en Hugh Ault *et al.*, *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, p. 242.

40. Argentina: artículo 88, M. A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 286 y, en Chile, el artículo 31, No. 5, inciso segundo y artículo 33, No. 1, letra f). La misma posición de rechazo se encuentra expresamente respecto de los “Quebrantos de operaciones ilícitas” (pérdidas tributarias), y de las salidas no documentadas, siempre en Argentina, M. A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 290.

En México, algunas erogaciones reguladas en el artículo 32, como no deducibles, para referencia: los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general; b) Los gastos de representación; c) Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales; e) Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

por dicha calidad. La entidad económica no podría considerar como gastos admisibles para establecer la marcha económica de la compañía, estos gastos. La ley abunda sobre algo que resulta obvio, pero al parecer su aprovechamiento es bastante común en la realidad latinoamericana. La referencia expresa en las leyes locales no parece impedir su reiterado aprovechamiento, cuestión que quizás amerita un estudio criminológico de sus causas.

En relación a las retribuciones a parientes, se trata de una advertencia legal genérica usual en las relaciones con terceros con influencia en la empresa, pero que resulta más propia de un estatuto general de control de los precios y valores utilizados entre partes relacionadas, que de esta temática.⁴¹ Nos parece el mismo objetivo subyacente en la regulación de gastos vinculados a paraísos fiscales, rechazados en la ley española⁴² y en la ecuatoriana, derechamente. En ocasiones, se introducen límites cuantitativos específicos.

Las normas tributarias nacionales requieren de las deducciones, adicionalmente, que se registren contablemente, que se sustenten en documentación en ocasiones muy específica, sin que baste la simple anotación contable. Estos aspectos, de clara índole probatoria, se presentan a veces confundidos, reiterados y no siempre regulados con la misma exigencia, situación deseable por razones de certeza y mejor aplicación y fiscalización.

Tampoco existe un efecto general para incumplimientos probatorios específicos, respecto de un sujeto distinto de la empresa en que se verificó la erogación, tales co-

-
41. México: artículo 31, “Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:
Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos: (...) Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.
Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2.000,00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, (...) Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, estos solo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley. (...) VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes”.
42. España: artículo 14, “No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”.

mo la atribución de estos desembolsos a sus propietarios, como sucede por ejemplo en Argentina y en Chile.⁴³

En relación con la oportunidad del reconocimiento de las deducciones, la ley argentina señala: “Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen”.⁴⁴

CONCLUSIONES

1. Las regulaciones tributarias comparadas presentan evidentes similitudes en la determinación de la base imponible de las empresas. La aplicación supletoria de la contabilidad es usual, aun cuando también es común la introducción de normas casuísticas y antisistemáticas, con el objeto de evitar la elusión o evasión fiscal, mayormente.
2. No se aprecia una estructura dogmática común para el tratamiento de ingresos, costos y gastos, ni tampoco un enfoque general y comprensivo para el trato por ejemplo de las deducciones o gastos.
3. Existe una evidente carencia de un trato dogmático comparado del impuesto a la renta en Latinoamérica, de la cual puedan beneficiarse los procesos legislativos nacionales, así como el cumplimiento y fiscalización.

43. En Ecuador, al parecer, el gasto no documentado no puede aprovecharse tributariamente en la empresa, pero no queda afecto a la tributación del propietario, cuya tasa es mayor que la aplicada al gasto no documentado en la compañía. En Argentina, el artículo 37 señala: “Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”. En Chile aplica el artículo 21.

44. La misma legislación también indica que las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen. Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos. Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma. Argentina.

BIBLIOGRAFÍA

- Arias Álvarez, Ana María, coord., y Manuel Menéndez M., dir., *Contabilidad financiera superior*, Madrid, Civitas, 1996.
- Ault, Hugh, *et al.*, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, The Hague, Boston, Kluwer Law International, 1997.
- Endress Gómez, Sergio, “Efectos tributarios de las NIIF en Chile”, X Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Guayaquil, 2009, en la red: [www.iedt.org.ec].
- García Moreno, Alberto, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, Madrid, Tecnos, 1999.
- Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- Saccone, M.A., *Manual de Derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005, 2a. ed.
- Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, United Kingdom, Kluwer Law International, 2003.

Leyes

- Argentina: *Ley de impuesto a las Ganancias*, actualizado a 2008. Se ha tenido en consideración la Ley No. 26063 (B.O.09/12/05).
- Chile: *Ley de Impuesto a la Renta*, Decreto Ley No. 824, de 31 de diciembre de 1974, actualizado al 1 de julio de 2011.
- Código Tributario Chileno*, Decreto Ley No. 830, de 31 de diciembre de 1974.
- Ecuador: *Ley de Régimen Tributario Interno*, actualizada al 10 de mayo de 2011.
- España: Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre cuyo texto fue reemplazado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo cuyo artículo único, aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- México: Ley del Impuesto Sobre la Renta, última reforma publicada el 31 de diciembre de 2010.

Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador

Juan Carlos Mogrovejo*

RESUMEN

El régimen sancionatorio en materia tributaria es manifestación del *ius puniendi* estatal, en el que discurre la sanción como la consecuencia de la realización de un supuesto de hecho calificado jurídicamente como infracción; de allí la pertinencia del análisis de esta figura que debe revelar la naturaleza, fines, tipología y las competencias de los órganos administrativos y jurisdiccionales llamados a imponerla, con remisión constitucional y legal a la realidad ecuatoriana, que examine también los principios que informan a este régimen y a ser observados en los procedimientos e imposición de sanciones tributarias.

PALABRAS CLAVE: sanción, pena, régimen sancionatorio tributario, administración tributaria, jurisdicción penal tributaria, infracciones tributarias, competencias, derechos, garantías, principios.

SUMMARY

The penalty system on tax matters is a manifestation of the state *ius puniendi*, in which sanctions, as the consequence of the assumptions made in the case legally qualified as an infringement, appear; thus the relevance of the analysis of this precept is to unveil its nature, purpose, type, and the competencies of the administrative bodies and courts called upon to impose it, with reference to the constitutional and legal situation in Ecuador, examining also the principles underlying this penalty system, and to be observed in proceedings and imposition of tax penalties.

KEY WORDS: sanction, penalty, tax penalty system, tax administration, tax criminal jurisdiction, tax offenses, competencies, rights, warranties, principles

FORO

* Doctor en Jurisprudencia y Abogado por la Universidad Nacional de Loja (2001), Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Docente de la UASB-E).

INTRODUCCIÓN

*L*a sanción, en sentido lato, nos remite a la idea de la consecuencia generada por la acción u omisión humana reñida con las reglas propias de un determinado ordenamiento llamado a observarse.

Si esta noción se constriñe al espacio político y jurídico, habrá de advertirse que constituye un elemento necesario que apuntala al propio Estado de Derecho; las reglas acatadas por la sociedad, y que devienen del poder público por ella legitimado, se respaldan, en buena medida, en la aplicación de sanciones ante su posible contravención.

Por lo mismo, si esta figura expresa la cualidad coercitiva del Estado, fundamentada a su vez por los propósitos que este persigue, debe enmarcarse dentro de los parámetros que, más que definen su legitimación formal, la tornen útil y eficaz para dichos cometidos.

Se presenta entonces que el Estado de Derecho y, diríase en su versión más acabada, un Estado Constitucional de Derecho, concentra en su ordenamiento primario una serie de principios que aseguran el respeto y vigencia de derechos y garantías reconocidos a sus habitantes, y en el caso ecuatoriano, con el añadido de mecanismos que lo tornan con mayor eficacia, en la línea de promover un Estado de derechos y justicia, así proclamado formalmente, lo que, como es de entender, correlativamente conlleva la imposición de obligaciones dirigidas también a sus habitantes, tanto en su condición de ciudadanos como por el ejercicio de funciones inherentes a cada instancia del poder público, afianzada su observancia y cumplimiento en un régimen sancionatorio, reconocido en este escenario, y ampliamente desplegado en el marco normativo secundario.

En este orden, constitucionalmente se conmina a los ciudadanos a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas a través de tributos, imposición que, sin embargo, va a estar supeditada material y formalmente a la observancia de principios rectores en materia tributaria como los de reserva de ley, legalidad, generalidad, equidad, capacidad contributiva, irretroactividad, no confiscatoriedad, entre otros, en su mayoría constitucionalizados, pero todos explícita o implícitamente inmersos por el efecto general del respeto de los derechos reconocidos en la carta fundamental.

Siguiendo esta línea, establecido jurídicamente el supuesto que, una vez acaecido, origina la obligación tributaria, todos quienes se encuentren subsumidos en aquel, deberán asumirla; mas, a falta de pago voluntario o fuera de las condiciones explicitadas normativamente, entra en escena el régimen sancionatorio tributario, como instrumento disuasivo para promover el pago del tributo, contentivo de dos propósitos, uno de orden preventivo y otro de carácter represivo.

De lo dicho, este trabajo se orienta al estudio de la sanción tributaria, como expresión del *ius puniendi* del Estado, examinando su naturaleza, concepto, finalidades tipología y formas de extinción; los principios establecidos en la Constitución ecuatoriana que delimitan el régimen sancionatorio en general, y el tributario en particular, con el análisis de su desarrollo a nivel normativo secundario. Estudio que concomitantemente conlleva la remisión a importante producción doctrinaria que respalda esta tarea investigativa, para finalmente plantear las conclusiones propias de este cometido.

CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA

Para empezar con el estudio de cualquier categoría, y más aún de aquellas que discurren en el espectro jurídico, resulta aconsejable hacerlo a partir de su conceptualización, forjada permanentemente por el quehacer investigativo, para posteriormente ir advirtiendo circunstancias y más factores que, en mayor o menor grado, la identifiquen o la remitan a ella, pudiendo inclusive alterarse o modularse las apreciaciones con las que bien pudo haberse partido.

Se presenta entonces como válido, en el caso que nos ocupa, remitirnos preliminarmente al concepto de sanción, del cual se extraerá seguramente los fundamentos que dicen su razón de ser en el ordenamiento jurídico y la forma como opera, que han encontrado mayor despliegue en el ámbito penal, pero también extendidos a otras áreas del derecho, como bien se constata en el ordenamiento jurídico tributario.

La sanción representa la medida derivada de la acción u omisión que infringe el ordenamiento jurídico y que recae en quien le es atribuida, con efectos preventivos o represivos.

En el terreno tributario, la sanción representa la consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, diríase también en casos omisivos; apreciación en sentido acotado que permite diferenciarla de aquella que pueda entenderse como toda consecuencia desfavorable ligada al incumplimiento de una norma que, por lo mismo, comprendería no solo a las sanciones derivadas de infracciones sino a todas las consecuencias que afloran por cualquier incumplimiento normativo, no necesariamente atribuible a infracción, como es el caso, por ejemplo, de intereses moratorios o recargos.

Ciertamente que el incumplimiento de las obligaciones principales o accesorias que fluyen en el marco de la relación jurídico tributaria ocasionan el establecimiento de sanciones, que, si bien se las identifica como de carácter administrativo, puede pensarse por su naturaleza, generalmente pecuniaria, que se estaría más bien ante una indemnización civil.

Como bien lo cita Martínez Lafuente, respaldándose en comentarios de Pérez Royo, el incumplimiento de la obligación tributaria origina también sanciones civiles, pues la satisfacción completa de la prestación tributaria no solo exige que se pague al acreedor del débito su exacto importe, sino también que se haga en su momento adecuado, advirtiéndose que la influencia del tiempo en la relación jurídico tributaria, importante a tantos efectos, lo es más a la hora del pago de la deuda tributaria.¹

Apreciación que se encuentra más atada a propósitos financieros y en la que los pagos accesorios, como los intereses moratorios y recargos obedecen propiamente a tales fines.

La sanción tributaria, siguiendo a Aneiros Pereira, es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito; alusión acometida por el citado autor a base de la reflexión de Cuello Calón.²

Sin embargo, no es patrimonio exclusivo de la administración tributaria la imposición de sanciones, ya que habrán infracciones con un marcado contenido penal que requieran la intervención del órgano jurisdiccional para su asignación, como parte del despliegue de potestades a este conferidas.

La referencia conceptual expuesta implica desgajar los aspectos propios de la sanción tributaria, a saber: el presupuesto, el contenido, la finalidad, el órgano competente para su imposición y el procedimiento para su materialización.

El presupuesto, que se evidencia dentro de un ejercicio lógico del enunciado conceptual, es la realización de las acciones u omisiones calificadas por el ordenamiento jurídico como infracciones, y, en el caso tributario, derivadas del incumplimiento de obligaciones, deberes formales o de deberes específicos de colaboración en la esfera administrativa, o por la comisión de delitos tributarios, en el terreno penal.

La sanción tributaria, acorde con su connotación punitiva, comporta la restricción o privación de derechos, o, de manera general, consecuencias que agravan la situación del sujeto infractor, expresadas no solo en penas pecuniarias, como el caso de las multas, sino también en medidas de carácter real, de suspensión del ejercicio de actividades y hasta de penas privativas de la libertad.

Vale referir a los apuntes sobre la sanción administrativa expuestos por García de Enterría, que la concibe como el mal infringido por la Administración a un adminis-

1. Antonio Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1980, p. 27.

2. Jaime Aneiros Pereira, *Las sanciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005, p. 22.

trado, como consecuencia de una conducta ilegal; ese mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho, revocación de un acto favorable, pérdida de una expectativa o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa, incluso arresto o prisión personal del responsable.³

Mas, esta concepción, que parte de un enfoque administrativista con incidencia en el ámbito tributario, se encuentra modulada, en virtud de franquearse diferencias entre las potestades administrativas y jurisdiccionales para la imposición de sanciones que el uno y otro escenario, va a depender de la gravedad de las infracciones, lo que devela el aspecto atinente al ejercicio de competencias.

Las sanciones tributarias explayadas tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional, contienen iguales principios que denotan su naturaleza punitiva; la distinción radica en que, para la administración tributaria, está proscrita la imposición de penas privativas de la libertad, siendo, por lo mismo, esta sanción susceptible de aplicación exclusivamente en la justicia penal tributaria. Ello manifiesta el carácter auxiliar y subordinado con el que se concibe a la potestad sancionadora administrativa para aquellos supuestos de transgresiones menos graves que los que justifican la imposición de una pena por la autoridad judicial.⁴

A más de su impronta represiva, la sanción también reviste un sello disuasivo que apunta a prevenir el cometimiento de infracciones, con el apercibimiento general del cumplimiento de la norma. Al efecto, la finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado,⁵ entendiéndose más bien que el menoscabo patrimonial que experimenta el infractor no es más que un medio para intervenir sobre su voluntad y no sobre su patrimonio.⁶

El carácter represivo, y no resarcitorio, de la multa, de alguna manera puede reflejarse en el art. 47 del Código Orgánico Tributario⁷ (COT) relativo a la imputación de pago, pues cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda, a más del principal, intereses y multas, los pagos parciales se imputarán primero a intere-

3. Eduardo García de Enterría, "El problema jurídico de las sanciones administrativas", en *Revista Española de Derecho Administrativo*, No. 10, 1976, p. 399.

4. Vid. Fernando Sáiz de Bujanda, "Naturaleza de la infracción tributaria", en *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, IEP, 1962, p. 565, citado por Jaime Aneiros Pereira, *Las sanciones tributarias*, p. 24.

5. Juan Manuel Álvarez Echagüe, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004, p. 31.

6. Vid. M.A Martínez Lago, coord., *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Valladolid, Lex Nova, 1991, p. 96.

7. Código Tributario Ecuatoriano, codificación 2005-009 R.O.-S. 38: 14 de junio de 2005.

ses, luego al tributo; y, finalmente, a multas; de otro lado, queda advertido el fin presupuestario del pago de los intereses, como obligación accesoria.

La legislación tributaria ecuatoriana, constante principalmente en el Código Orgánico Tributario, no proclama ninguna definición sobre sanción tributaria de la que merezca partir el plexo sancionatorio como expresión correlativa del tratamiento de las infracciones; no obstante, sí se hace referencia a sus tipos, que presentan desarrollo en este marco normativo.

TIPOS

Las sanciones tributarias, en sentido amplio, comportan varias distinciones unas de otras, que pasa por aspectos relativos a la gravedad de la infracción, a la graduación de la penas, al órgano competente para imponerlas, o al sector del ordenamiento; mas, el criterio teórico principal es el clasificar las sanciones en función del bien jurídico al que afectan, identificándolas en pecuniarias, privativas de derechos y privativas de libertad.⁸

La admisión generalizada de que el tipo de sanción, tanto en un plano amplio como en uno específico, en este caso, atribuible al tributario, depende del bien jurídico al que afecta, debe también complementarse con la explícita referencia de que estas sanciones pueden obrar tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional, con el agregado de que solo en este último escenario podrán imponerse penas privativas de la libertad, lineamiento del que predica la legislación tributaria ecuatoriana.

Y ciertamente que el aspecto relativo a la competencia del órgano que impone las sanciones reviste gran importancia, ya que no solo de la gravedad de la infracción va a depender el tipo y magnitud de la sanción, pues también supedita la autoridad llamada a aplicarla.

Al respecto, el art. 315 COT, sobre las clases de infracciones tributarias, establece que para efectos de su juzgamiento y sanción, estas se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Seguidamente señala que constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en las leyes tributarias; que contravenciones son las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en la ley; y, que faltas reglamentarias son las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones, enunciado que encuentra complemento con la disposición siguien-

8. J. Aneiros, *Las sanciones tributarias*, p. 26.

te, que precisa que para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo, en tanto que, para las contravenciones y faltas reglamentarias, tanto solo la trasgresión de la norma.

A base de esta clasificación, las competencias de los órganos que imponen sanciones tributarias quedan definidas; así, pues, el juzgamiento y sanción de delitos tributarios se engarza exclusivamente en el ámbito jurisdiccional penal tributario; mientras que el juzgamiento y sanción de contravenciones y faltas reglamentarias correrá en sede administrativa a cargo de los funcionarios públicos competentes.

Disposiciones que apalancan estos reconocimientos se encuentran detalladas en el COT, para citar, por ejemplo, el art. 354, prevé que la jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado, debiéndose observar el procedimiento consagrado en dicha ley y de manera supletoria en la legislación penal sustantiva y adjetiva.

Sin embargo, vale precisar que la jurisdicción penal tributaria opera, de manera privativa, sobre los delitos tributarios y no, de manera general, sobre las infracciones tributarias, pues, como se asume del contenido del marco normativo en comentario, las contravenciones y faltas reglamentarias discurren en el ámbito administrativo.

Tanto la acción penal tributaria como la acción para juzgar y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias son públicas; la primera, de instancia oficial ejercida exclusivamente por el fiscal, que comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal; y, la segunda, ejercida por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria o para resolver reclamos.

Retomando los tipos de sanciones, el art. 323 COT cita que son aplicables a las infracciones, según el caso, las siguientes penas: multa; clausura del establecimiento o negocio; suspensión de actividades; decomiso; incautación definitiva; suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; prisión; y, reclusión menor ordinaria.

SANCIONES TRIBUTARIAS PECUNIARIAS

Las sanciones de orden pecuniario apuntan a la detracción patrimonial, siendo la multa su expresión más fidedigna.

MULTA

La multa, como afectación al patrimonio de la persona, se refiere al pago de una suma dineraria, que no tiene por cometido el sostenimiento de las finanzas públicas ni tampoco fines resarcitorios, puesto que su propósito, consecuente con la complejidad misma de la pena, es el mantenimiento del orden jurídico, de allí su connotación preventivo-represiva.

El régimen sancionatorio tributario ecuatoriano transita por los distintos marcos normativos que regulan los tributos, así pues, aparece tanto en el Código Orgánico Tributario, entendido como la ley general de tributos, y en cada una de las leyes que los crean y administran. Casos específicos pueden citarse, como la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en impuestos del gobierno central; el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en tributos de los gobiernos autónomos descentralizados; la Ley Orgánica de Aduanas, en tributos al comercio exterior; y en leyes que crean y regulan impuestos específicos con beneficiarios igualmente particularizados. En el caso de tasas y contribuciones especiales, este régimen consta inserto no solo en leyes, sino también en ordenanzas, en tratándose de las del régimen autónomo descentralizado, lo que, como se verá más adelante, resquebraja el principio de reserva de ley.

En el ámbito administrativo, el régimen sancionatorio expresado en la imposición de multas tiene su desarrollo. Así, pues, en el marco del ejercicio de la potestad sancionadora, le compete la imposición de multas a la administración tributaria.

El art. 70 COT, sobre esta facultad señala que, en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida que prevea la ley.

Este enunciado proyecta la habilitación para que las distintas administraciones tributarias que se encargan de gestionar los tributos que forman parte del sistema tributario nacional, impongan sanciones pecuniarias al amparo de explícitas disposiciones constantes en las leyes que crean y regulan cada uno de estos; sanciones que deberán obrar mediante actos administrativos resolutivos.

Diríase entonces que, en la esfera de gestión, el ejercicio de la facultad sancionadora complementa las potestades propias de la administración tributaria y que en este escenario convergen las de reglamentar, determinar y recaudar tributos, así como de resolver los reclamos que sobre estos se planteen por parte de los sujetos contribuyentes; prerrogativas que promueven la eficacia de la relación jurídico tributaria.

Así las cosas, la sustanciación de procedimientos tributarios conducentes a la imposición de multas, y de sanciones en general, por contravenciones y faltas reglamenta-

rias, corren estrictamente en el ámbito administrativo y, en el caso de las primeras, referidas no solo a las transgresiones de normas adjetivas, sino más explicitado todavía, al incumplimiento de deberes formales; enunciado que va en consonancia con el art. 97 COT, que consagra que el incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.

Obsérvese la imputabilidad extendida también a las personas jurídicas ante los eventos descritos, que denota el relegamiento del principio *societas delinquere non potest*, por el cual no podían ser responsables penalmente las personas jurídicas, pero ante las actuaciones dolosas efectuadas desde una persona jurídica, por personas naturales, la responsabilidad penal se proyecta a la persona natural con poder de decisión que la compromete, y que recae en su representante legal. Por el art. 345.5 COT, esta responsabilidad se extiende también al contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, siempre que se establezca que su conducta haya sido dolosa.

Habrá entonces que señalar que la administración tributaria podrá establecer multas y otras sanciones, ante el incumplimiento de los deberes formales que los sujetos pasivos están conminados a asumir, y que el art. 96 COT se encarga de citar, siendo los siguientes:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:
 - a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;
 - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;
 - c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;
 - d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,
 - e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.
2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.
3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

Se dispone igualmente en el COT (arts. 349 y 351.1) que las multas que se impongan por contravenciones irán entre 30 y 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, salvo previsión de sanción específica.

En el caso de las faltas reglamentarias, las multas estarán entre un valor mínimo de 30 y máximo de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América.

En ambos casos no se excluyen otras sanciones que puedan derivarse del cometimiento de infracciones tributarias; el pago de la multa tampoco exime del cumplimiento de la obligación tributaria, de los deberes formales, o de los procedimientos, requisitos y más exigencias previstas en las leyes tributarias.

También se precisa, conforme señala el art. 103.11 COT relativo a los deberes sustanciales de la administración, la imposición de multa a los funcionarios o empleados de la administración tributaria, por la inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, que va de 30 a 1500 dólares de los Estados Unidos de América y que en caso de reincidencia serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal que corresponda.

Como puede avizorarse, estas multas devienen de un marco punitivo genérico,⁹ que franquea límites mínimos y máximos para su fijación; diríase, entonces, que corren dentro de una banda establecida en la ley, cuyo monto lo determina la autoridad administrativa o jurisdiccional, en cada caso, observando las circunstancias que hayan concurrido en la infracción.

Es de advertir que ese margen de discrecionalidad que parece operar, particularmente en sede administrativa, se lo debe entender más como un poder que se lo ejerce en el mismo sentido del que procede en el ámbito jurisdiccional al tiempo de graduarse las penas.¹⁰

Existen también multas proporcionales, cuya cuantía resulta de la aplicación de un múltiplo o una fracción de una determinada magnitud.

Al efecto, merece puntualizar las multas contentivas en el art. 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno¹¹ (LORTI), que refieren al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de las declaraciones impositivas cal-

9. F. Muñoz Conde y M. García Arán, *Derecho Penal. Parte general*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, citado por Jaime Aneiros, *Las sanciones tributarias*, p. 125.

10. Vid. Fernando Pérez Royo, "Infracciones y sanciones tributarias", en *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, Publigraphis, 1996, p. 106.

11. Ley de Régimen Tributario Interno, R.O.-S. 463: 17 de noviembre de 2004.

culadas sobre el impuesto causado; el 0,1% por cada mes o fracción de mes de retraso, calculado sobre las ventas o ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la declaración, cuando en ella no se determine impuesto al valor agregado o impuesto a la renta, llegando inclusive a incrementarse estos valores accesorios si la administración tributaria es quien los determina.

Pese a ser multas proporcionales, también se fijan techos para su cuantificación, en virtud de la observancia del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, pues no por su carácter represivo deba proyectar un impedimento ostensible para la promoción misma de la actividad generadora de tributos, al menos en tratándose de infracciones que caen en la órbita administrativa.

SANCIONES PRIVATIVAS DE DERECHOS

Toda sanción, y en particular la tributaria, supone la privación de derechos, ya apunten a la privación de la libertad, al detrimento del patrimonio o a la limitación o privación del ejercicio de actividades económicas, sean profesionales, comerciales, industriales, de servicios, o cualquier otra; pero para diferenciarlas de las privativas de la libertad y de las pecuniarias no resulta inoficiosa esta particularización.

Retomando el art. 323 COT, fuera de las penas privativas de la libertad y de las pecuniarias, se verifican otras que se incardinan en la presente categoría, como: clausura del establecimiento o negocio (329.1 COT); suspensión de actividades (329.2 COT); decomiso (329.3 COT); incautación definitiva (329.4 COT); suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; (329.5 COT) y, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos. (329.6 COT).

Estas sanciones traslucen la intención del juzgador de impedir el desempeño de las actividades o funciones, en virtud de las cuales se propició la infracción, y que encumbra los fines de la sanción, ya que, por un lado, al impedirse que se continúe ejerciendo las labores que motivaron la infracción, cumple la sanción su función preventiva; y, por otro, con el bloqueo propiamente dicho de las actividades, se imprime un castigo que se traduce en menoscabos económicos por la imposibilidad de activarlas, lo que evidencia su función represiva.

Dentro de esta categoría genérica, se encuentran también el decomiso y la incautación definitiva, que, a más de generar detracción al patrimonio del sujeto infractor, inciden sobre el derecho de propiedad, pues la confiscación por parte del Estado a través de la autoridad pública competente, de los bienes, efectos y productos de la infracción, que pasan de manos del infractor a dominio público, sin mediar compensación alguna, tiene esos efectos.

Debe acotarse que las multas también corren en la jurisdicción penal tributaria, que de manera privativa juzga y sanciona los delitos tributarios.

SANCIONES PRIVATIVAS DE LA LIBERTAD

Ya se había indicado que, a partir del criterio del bien jurídico afectado, podrían demarcarse los tipos de sanciones, como en efecto se ha planteado en esta parte del trabajo, y que las más severas, como las de privación de la libertad, son de tratamiento y aplicación exclusiva en el ámbito jurisdiccional penal.

La categorización de las infracciones tributarias se encuentra en función de la gravedad de la actuación positiva u omisiva del sujeto, que ha merecido reproche social por el perjuicio ocasionado a la hacienda pública. Esa gravedad, diríase, más que obedecer al factor cuantitativo del perjuicio, está emparentada con la intencionalidad y voluntariedad de infringir daño.

Si bien, como lo afirma Zornoza Pérez,¹² el esquema punitivo tributario ideal debe lograr que se coordinen y complementen las figuras penales y las administraciones sancionadoras, teniendo en consideración la gravedad de la conducta ilícita, esa distinción no solo atiende a la cuantía de la lesión causada a la hacienda pública, sino principalmente a la verificación de la intencionalidad del infractor, lo que nos conduce a la responsabilidad subjetiva.

En *syndéresis* con este criterio, las sanciones infligen mayor escarnio en virtud de la gravedad de la acción u omisión punibles, y, en esta línea, las sanciones por infracciones en las que se verifique culpa comportarán menor drasticidad que en las que se acredite dolo.

Las sanciones o penas privativas de la libertad, para utilizar el término acuñado en el ámbito penal, entendidas como la consecuencia de la realización de los supuestos consignados en la ley como infracción, y más cabalmente, como delitos, también son objeto de graduación, y van en relación con el delito y con las circunstancias que concurren en él, sean agravantes, atenuantes o eximentes.

Las normas penales tributarias contenidas en el COT, refieren como delito a la defraudación, de cuya verificación se imponen penas privativas de la libertad y multas.

En este punto merecen citarse algunas, como la pena de prisión de 1 a 3 años por realizar actividades en un establecimiento que se encuentra clausurado, o por imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido

12. Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, "Infracciones y sanciones tributarias", en *Curso de Derecho fiscal*, tomo I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, Digiprint Editores E.U., 2007, p. 682.

autorizados por la administración tributaria; prisión de 2 a 5 años, por la omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; y reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años por la 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 previsto en la norma aplicable, o por la obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas, establecidas así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

Queda estatuido también que las penas de prisión no serán inferiores a un mes ni mayores a cinco años, que las de reclusión no podrán ser menores a un año, ni mayores de seis y que ninguna de estas podrá ser sustituida con penas pecuniarias.

Como puede evidenciarse, la defraudación tributaria es severamente sancionada, y encumbra y reafirma el carácter represivo del sistema sancionatorio, cual es del reprimir las conductas reñidas con el orden jurídico, como también asentar su fin preventivo, al disuadir con tamañas medidas su no perpetración.

EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Las sanciones se incardinan dentro de un régimen jurídico específico distinto de aquel que gobierna la relación jurídico-tributaria, porque su tratamiento no está apegado a ningún fin indemnizatorio, de allí la conveniencia de procedimientos separados, tanto para la determinación y extinción de la deuda tributaria, como para las sanciones.

En esa línea aparece diferenciada la forma como el COT ha manejado estas categorías. La determinación de la obligación tributaria viene desarrollada en los arts. 87 y 88, este último referido a los sistemas de determinación aplicables y el art. 68 relativo a la facultad de la administración para ese cometido; en tanto que, el art. 363 explicita la forma como se determinan las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias a cargo de la administración tributaria, en virtud de la competencia reconocida por el art. 362, ejercida por los funcionarios con capacidad para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria o para resolver reclamos planteados por los sujetos pasivos de dichas obligaciones. En el caso de delitos, la acción penal tributaria corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal en apego a las normas constantes en los Códigos Penal y de Procedimiento Penal.

La extinción de la obligación tributaria, según el art. 37 COT, puede generarse por los siguientes modos: solución o pago, compensación, confusión, remisión y prescripción; en tanto que, las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen por muerte del infractor y por prescripción, al tenor del art. 338 COT.

En lo relativo al primer modo de extinción citado, en virtud del principio de personalidad de la pena, esta no es transmisible a los herederos; por ello ha quedado zanjado que con la muerte del infractor se extingue la pena.

Respecto a la prescripción de las sanciones por infracciones tributarias, se diferencian los plazos en los que opera, dependiendo si se trata de penas privativas de la libertad o de penas pecuniarias.

En el caso de las penas privativas de la libertad, estas prescriben en un tiempo igual al de la condena, sin que pueda ser menor a seis meses, siempre que la ley no establezca un plazo de prescripción mayor, plazo que comenzará a correr desde la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada. En el caso de las penas pecuniarias, que como se ha dicho pueden obrar tanto en la esfera administrativa como jurisdiccional, ha quedado estatuido que estas prescriben en cinco años, que se computa desde la fecha en la que la resolución administrativa o sentencia que las haya impuesto, cause ejecutoria, pudiendo el plazo de prescripción interrumpirse por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias, como lo señala el art. 341 COT.

Contrastando la disposición última comentada con el art. 55 COT, si bien se ha definido que los procedimientos por la determinación de tributos y por la imposición de sanciones van por separado, dicho artículo desvirtúa tal posición en virtud de atribuir la convergencia de las acciones que devienen del ejercicio de dos facultades, que, como bien se lo aclara en otros pasajes de dicha normativa, van cada una por su propio andarivel.

En concordancia con lo dicho, el art. 363 COT, sobre el procedimiento que debe instruirse para el establecimiento de sanciones a cargo de la administración tributaria, señala:

Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.

El análisis sobre la prescripción de las sanciones aflora subsecuentemente al de la imputación de las infracciones tributarias conforme al procedimiento descrito, y para las que también se establecen plazos de prescripción, fuera de los cuales se verificaría la inhabilidad de la administración para perseguirlas.

PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO

El régimen sancionatorio tributario asume los principios que informan el régimen punitivo en general y que, por lo mismo, fundamentan tanto el ordenamiento administrativo sancionador como el ordenamiento penal.

A instancia constitucional, estos principios han alcanzado significativo reconocimiento, con el consecuente y no menos importante desarrollo a nivel normativo secundario.

El incumplimiento del deber de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de las finanzas públicas, de haberse verificado las condiciones, requisitos, procedimientos y más especificidades que la imposición de cada tributo requiera, y que encuentran debido despliegue en el sistema jurídico normativo, propicia la activación estatal de medidas en contra del sujeto contribuyente ante la falta de pago voluntario, en el marco del ejercicio del poder sancionatorio estatal, pero no como un poder ilimitado, sino más bien delineado por la observancia de principios y garantías que aseguran el respeto y efectivo goce de derechos reconocidos constitucionalmente a todo sujeto, que han de obrar en sentido de hacer prevalecer la justicia, particularmente a la hora de llevar a cabo el procedimiento sancionatorio y la imposición de la pena, tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional.

Al efecto, merece indicar que la Constitución de la República del Ecuador¹³ (CRE) en cuanto al régimen sancionatorio, que se manifiesta tanto en el orden administrativo como penal, contiene sendas disposiciones relativas a su configuración y desarrollo, apuntalado principalmente en los siguientes principios:

RESERVA DE LEY Y TIPICIDAD

Así como en los tributos rige el principio de reserva de ley expresado en el aforismo: no hay tributo sin ley, o al menos, que no hay impuesto sin ley; en tratándose de sanciones, este principio opera con denodado vigor.

El art. 76.3 CRE, referente al derecho al debido proceso, incluye como garantía básica aquella por la cual nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; de igual forma prescribe que tampoco se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Se determina también

13. Constitución de la República del Ecuador 2008, R.O. 449: 20 de octubre de 2008.

que una persona solo podrá ser juzgada ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

En materia tributaria las infracciones, competencias para su imposición y los procedimientos a seguir, obran en el Código Tributario, con carácter de ley orgánica. En el caso de las sanciones, estas descansan no solo en esta ley sino también en las que crean y regulan cada uno de los tributos, y específicamente de los impuestos.

En concordancia con la disposición constitucional citada, también el régimen sancionatorio sobre tasas y contribuciones especiales debe plasmarse en la ley, siendo, por ende, contrario a la Constitución establecer sanciones de impuestos, tasas y contribuciones especiales mediante la expedición de ordenanzas, sean provinciales, municipales o metropolitanas. Pese a esta limitante, en más de una ocasión se ha identificado ordenanzas municipales que han establecido infracciones y sanciones de carácter tributario, lo que ha evidenciado la quiebra del principio de reserva de ley.

Es de referir que el art. 395 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización¹⁴ (COOTAD), dentro del ejercicio de la potestad sancionadora de los gobiernos autónomos descentralizados, reconoce que estos tienen plena competencia para establecer sanciones administrativas mediante acto normativo, para su juzgamiento y para hacer cumplir la resolución dictada en ejercicio de la potestad sancionadora atribuida por ley a los funcionarios correspondientes; sin embargo, queda en entredicho este reconocimiento, ante el manifiesto quebrantamiento del principio de reserva de ley sobre sanciones, que en este caso específico puedan devenir de faltas reglamentarias de carácter tributario por el incumplimiento de normas reglamentarias y de disposiciones administrativas consignadas en ordenanzas y referidas no solo a tasas y contribuciones especiales, en los que la incidencia podría ser menos discutible por efectos de la cobertura del poder tributario reconocido a estos niveles de gobierno (exceptuando a las juntas parroquiales rurales), sino que abarcaría también al régimen de impuestos, en los que el asunto se torna mucho más controvertido.

De otro lado, la tipicidad en materia penal demanda la existencia previa de la norma legal en relación a la conducta punible.

Al efecto, es necesario que los sujetos conozcan a ciencia cierta cuáles conductas serán consideradas infraccionales o delictivas antes de realizarlas, pues, si ello no fuera así, la actividad desplegada no podría ser objeto de reproche debido a la inexistencia de norma que pusiera en su conocimiento que su realización le traería aparejadas ciertas consecuencias.¹⁵

14. Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, R.O.-S. 303: 19 de octubre de 2010.

15. J.M. Álvarez, *Las sanciones tributarias...*, p. 51.

Las acciones afirmativas u omisivas que aparezcan como reñidas contra el orden social no podrán ser identificadas como infracciones ni susceptibles de sanción si no se encuentran explicitadas, de antemano a su acaecimiento, en la ley. Conforme a la doctrina penal se está ante el principio del injusto típico, propio de todo ordenamiento represivo.

De manera que las infracciones y sanciones tributarias deberán imperativamente consignarse en la Constitución o en la ley. En concomitancia con lo dicho, el art. 313 COT determina que toda infracción tributaria, tanto la cometida dentro del territorio ecuatoriano como la que, realizada en el exterior, produzca efectos en el país, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas.

PROPORCIONALIDAD ENTRE LA INFRACCIÓN Y LA SANCIÓN

El art. 76.6 CRE consagra que la ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

En sujeción a esta proclama, en el COT queda desarrollado el régimen sancionatorio, proyectando mayor sanción a mayor gravedad de la infracción. Se aprecia que en el caso de contravenciones y faltas reglamentarias, que las impone la administración tributaria, las sanciones van entre la multa y privativas de derechos relativos al ejercicio comercial o profesional, como suspensión de actividades, clausura de establecimientos, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y otras; en cambio, en lo relacionado a delitos, diríase propiamente al delito de defraudación, cuyo juzgamiento e imposición de sanciones opera exclusivamente en el ámbito jurisdiccional penal, las más drásticas son las penas privativas de la libertad, sin que queden excluidas el resto de sanciones que en este ámbito también pueden ser activadas.

En consecuencia, las sanciones penales y administrativas obran en virtud de la gravedad de las infracciones, pues si en estas se verifica dolo, elemento constitutivo del delito y que se encuentra atado en lo tributario a la defraudación, se estará ante las primeras, y si se constata la mera trasgresión de la norma legal adjetiva o reglamentaria, con los matices previstos en la ley, procederán las segundas.

CULPABILIDAD Y PERSONALIDAD DE LA PENA

Se parte del criterio de que solo quien ha obrado culpablemente puede ser sancionado y en la medida de su culpa.

Esta culpabilidad puede expresarse en dolo y en negligencia o mero incumplimiento y, en virtud de estos elementos, cabrá la distinción de delitos respecto de contravenciones y faltas reglamentarias.

Como se ha dicho, para la configuración del delito de defraudación debe verificarse dolo, se asume que los actos u omisiones punibles son conscientes y voluntarios, así lo deja plasmado la legislación tributaria ecuatoriana.

En este orden, respecto a la responsabilidad del delito tributario de defraudación, se ha superado la concepción de la mera responsabilidad objetiva, lo que implica decir que para la imputación de una infracción de esta naturaleza no basta infringir la norma como tal, o, dicho de otro modo, estar dentro del presupuesto que configura la infracción, sino que la acción u omisión punible deba realizarse con voluntad y conciencia, es decir, verificándose culpabilidad, lo que deriva precisamente tanto en responsabilidad objetiva como subjetiva. En el ámbito administrativo, en cambio, tanto en las contravenciones como en las faltas reglamentarias, ambas producidas en virtud de la trasgresión de la norma, se está ante una responsabilidad puramente objetiva.

Por su parte, el principio de personalidad de la pena obliga que la sanción sea exigida exclusivamente al sujeto que ha cometido la infracción tributaria y en los grados de responsabilidad que se presenten, sea como autores, cómplices o encubridores. La pena no puede proyectarse o ser extendida a otros que no sean los que incurrieron en el cometimiento de la infracción y en los grados citados, los que son tomados por la legislación tributaria conforme al profuso desarrollo generado en materia penal.

LA DEFENSA EN JUICIO

Este principio nos conduce a la invocación de las garantías que aseguran el cumplimiento del derecho al debido proceso.

Estas garantías corren tanto en el proceso jurisdiccional como en el procedimiento administrativo. En esta línea, el art. 76.1 CRE reza que corresponde a toda autoridad administrativa o judicial garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. Complementa este enunciado el siguiente de la misma disposición constitucional que determina la presunción de inocencia de toda persona, debiendo ser tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada. Importa decir que el art. 76.7 CRE contiene adicionalmente sendas garantías que promueven el derecho a la defensa.

Para imputar una conducta ilícita a un administrado, y más cuando se hace desde la impunidad del acusador, se exige toda clase de garantías y un exquisito respeto a las formas. Naturalmente, cuando esa imputación se concreta en un acto administra-

tivo por el que se impone una sanción, el respeto al procedimiento y a la ley han de alcanzar un grado sumo.¹⁶

En la misma línea, adquiere especial relevancia la exigencia de la motivación en las resoluciones de los poderes públicos, traducida en la explicitación de las normas o principios jurídicos que las fundamenten justificando la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, bajo consecuencia de nulidad en caso contrario, que deriva también en la sanción de los servidores responsables.

EL PRINCIPIO NE BIS IN IDEM

Este principio prohíbe el doble o múltiple juzgamiento por un mismo hecho, que no se agota solo en la imposibilidad de aplicar dos o más penas, sino que impide la sustanciación de un nuevo proceso tendiente a aquello, en virtud de la verificación de identidad del sujeto, hecho y fundamento.

La garantía que prohíbe la múltiple persecución penal impide no solo la aplicación de dos penas por el mismo hecho (garantía material), sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sido por el mismo acto (garantía procesal).¹⁷

El art. 76.7 letra i) CRE se refiere a las garantías que aseguran el derecho a la defensa, y señala que nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia.

Es de entender, entonces, que este principio rige también en el espectro sancionatorio tributario, lo que implica decir que no podrá juzgarse ni sancionarse a una persona por un mismo hecho más de una vez, sea en sede administrativa o en vía jurisdiccional. En el caso ecuatoriano, como hemos señalado, los delitos se juzgan y sancionan en jurisdicción penal tributaria, y las contravenciones y faltas reglamentarias en sede administrativa, a través de los funcionarios competentes.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Este principio proscribe que una ley se aplique sobre hechos –acciones u omisiones con repercusión sancionatoria– suscitados con anterioridad a su promulgación; mas, por efectos del *in dubio pro reo*, acuñado en materia penal y que trasciende también al régimen sancionatorio tributario por la explicitación constitucional de la apli-

16. Julio Banacloche Pérez Roldán, *Guía práctica de sanciones tributarias*, Madrid, Gráficas Muriel, 2005, p. 284.

17. Juan M. Álvarez, *Las sanciones tributarias...*, p. 246.

cación de la sanción más favorable al infractor, pueda estar modulado y que, por lo mismo, quepa la retroactividad.

Respecto a la excepcionalidad de la retroactividad, el art. 76.5 CRE prevé que en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. Igualmente queda enfatizado que en caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

Este principio dice mucho en relación al relativo a la seguridad jurídica, que, conforme al art. 82 CRE, se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Estos principios, reconocidos en la Constitución y desplegados implícita o explícitamente en el contenido legal sancionatorio, aseguran el ejercicio racional de las funciones represivas del Estado.

CONCLUSIONES

La sanción es expresión del *ius puniendi* del Estado, engarzada, en el caso tributario, en el régimen jurídico sancionatorio sobre esta materia.

La sanción tributaria es la consecuencia de los actos u omisiones que se encuentran configurados como infracción, con fines preventivos y represivos manifestados, en el primer caso, a través de la disuasión general para no cometerla, y, en el segundo, con el castigo por habérsela perpetrado.

En mérito del criterio del bien jurídico afectado por la sanción se han identificado sus tipos, con el análisis correlativo de las competencias de los órganos públicos que las imponen. En el caso ecuatoriano, las sanciones tributarias operan tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional penal, que, si bien denota un reparto del ejercicio de las funciones sancionatorias, son expresiones de la unidad del derecho punitivo.

Se ha definido que las infracciones se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias; los primeros operan en el terreno jurisdiccional penal y se atribuyen a las acciones u omisiones cometidas con dolo, que, por lo mismo, suponen mayor gravedad, connotándose una responsabilidad subjetiva; y, las segundas y terceras, en el ámbito administrativo, que se configuran simplemente por el no acatamiento de la normativa legal adjetiva, en el un caso, y por la inobservancia de normas reglamentarias y de disposiciones administrativas de obligatoriedad general, en el otro, que trasluce estrictamente una responsabilidad objetiva.

La graduación de las infracciones en virtud de la gravedad del hecho punible también se aplica en el régimen de sanciones; de allí la imbricación con los bienes jurídicos afectados. En el caso ecuatoriano, las sanciones pecuniarias y las privativas de derechos atinentes a la propiedad y al ejercicio de actividades económicas, que devienen del cometimiento de contravenciones y faltas reglamentarias, operan en sede administrativa, dentro del despliegue de la facultad sancionadora de la administración tributaria, estando proscrita la imposición, en esta vía, de sanciones privativas de la libertad. En el ámbito jurisdiccional penal son susceptibles de aplicación sanciones pecuniarias y penas privativas de la libertad, sean estas de prisión o de reclusión, y, en tratándose de esta última, específicamente la de reclusión menor ordinaria, resultantes de la perpetración del delito de defraudación, en el que convergen elementos como el dolo, la voluntad y conciencia; sanciones igualmente moduladas por la concurrencia de circunstancias agravantes, atenuantes o eximentes.

Las sanciones se extinguen por muerte del infractor y por prescripción. En consecuencia, no opera la transmisión, en el caso de personas naturales, a sus herederos. En la prescripción cabe también la suspensión por la citación con el auto de pago.

Los principios que rigen en el sistema punitivo en general son también aplicables al régimen sancionatorio tributario, reafirmando el criterio de la unidad del ordenamiento punitivo del Estado. La realización de la justicia es una máxima que conmina y compromete tanto a las autoridades jurisdiccionales como administrativas, a la imperiosa observancia de los derechos y garantías de toda persona reconocidos constitucionalmente, que en el caso analizado comporta particularmente a los imputables por infracciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Echagüe, Juan Manuel, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004.
- Aneiros Pereira, Jaime, *Las sanciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.
- Banacloche Pérez-Roldán, Julio, *Guía práctica de sanciones tributarias*, Madrid, Gráficas Muriel, 2005.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, R.O.-S. 303: 19 de octubre de 2010.
- Código Tributario Ecuatoriano, codificación 2005-009 R.O.-S. 38: 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador 2008, R.O. 449: 20 de octubre de 2008.
- García de Enterría, Eduardo, “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, No. 10, 1976.

Ley de Régimen Tributario Interno, R.O.-S. 463: 17 de noviembre de 2004.

Martínez Lafuente, Antonio, *La condonación de las sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1980.

Martínez Lago, M.A., coord., *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Valladolid, Lex Nova, 1991.

Pérez Royo, Fernando, “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, Publigraphis, 1996.

Zornoza Pérez, Juan José, y Gabriel Muñoz Martínez, “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, Digiprint Editores E.U., 2007.

Fecha de recepción: 29 de julio de 2011
Fecha de aprobación: 27 de septiembre de 2011

El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008

*César Montaña Galarza**

RESUMEN

Con este trabajo realizamos una aproximación al deber de pagar tributos y a los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley aplicables al campo tributario, destacando su naturaleza y rol en orden al logro de un equilibrio entre las necesidades del Estado y el reconocimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes. También planteamos algunas tensiones que ocurren entre los referidos prolegómenos y cuestiones propias de la fiscalidad internacional.

PALABRAS CLAVE: principio de legalidad, principio de reserva de ley, constitución y tributación, tributación municipal.

SUMMARY

With this study, we make an approach to the duty to pay taxes and the constitutional principles of legality and legal deposits applicable to the tax field, highlighting its nature and role in order to reach a balance between the needs of the State and the recognition of the rights and warranties for taxpayers. We also raise the possibility that some tensions may occur between the above stated preliminaries and the issues specific to international taxation.

KEY WORDS: rule of law, principle of legality, constitutionality and tax deposits, municipal taxation.

FORO

* Docente-investigador; Coordinador académico del Programa Internacional de Maestría en Derecho; director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

INTRODUCCIÓN

En un “Estado Constitucional de Derechos y Justicia”,¹ como lo ha establecido el constituyente en el art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), las obligaciones a cargo de los contribuyentes deben fundamentarse en disposiciones jurídicas delimitadas por valores y principios esenciales, útiles para evitar el abuso de la Administración en general, y concretamente en el campo impositivo, de la Administración Tributaria,² con el objeto de reconocer los derechos y las garantías de los ciudadanos.³

Nuestro Estado Constitucional de Derechos y Justicia no deja de ser Estado de Derecho, presidido por la norma fundamental, incondicional y suprema. Se habla incluso del “principio de Estado de Derecho”, adoptado en varias constituciones contemporáneas, relacionado con la protección de la dignidad humana, la vinculación del poder estatal a los derechos fundamentales, la garantía de la vía judicial y del debido proceso, la separación de poderes con sometimiento al orden constitucional y legal, las exigencias formales y materiales en la producción de disposiciones jurídicas, la independencia de los jueces.

-
1. Con razón, Aimée Figueroa Neri, “La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española”, en *Ars Juris*, Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas, No. 17, Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, 1997, p. 105, sostiene que: “Colocar en la constitución política de un Estado la obligación de contribuir, es una de las características más importantes del Derecho contemporáneo, llamado con toda justicia el del constitucionalismo, que comienza en 1789 con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Se puede decir que esto ha simbolizado, junto con otras instituciones plasmadas en este mismo nivel constitucional, la transición del Estado como poder soberano incuestionable a la identificación de la democracia como Estado de derecho”.
 2. Alink Matthijs y Víctor van Comer, *Manual para las administraciones tributarias. Estructura organizacional y gerencia de las administraciones tributarias*, s. l., CIAT y Ministerio de Finanzas de los Países Bajos, 2000, p. 24, con una visión moderna diseñan la misión de una administración tributaria en los términos siguientes: “Las administraciones tributarias, al igual que las compañías privadas y otras organizaciones, tienen una actividad esencial, siendo la misma la aplicación y recaudación de impuestos, tarea que deben realizar de acuerdo con la ley. Es importante que las Administraciones Tributarias establezcan una clara definición de su actividad esencial desde el inicio y que la den a conocer a las partes interesadas. La actividad esencial es la respuesta a la pregunta respecto a qué es lo que debe hacer una administración de impuestos y aduanas. Otra pregunta es cómo cumple la administración con las responsabilidades que le han sido asignadas. Este es el campo de la filosofía organizacional, la planificación estratégica, gestión del riesgo y control de los factores críticos de éxito”.
 3. Véase al respecto, el trabajo de Claudia Storini, “Las garantías de los derechos en las constituciones de Bolivia y Ecuador”, en *FORO: revista de Derecho*, No. 14, II semestre de 2010, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2010, pp. 103-138.

En ese contexto, la Constitución ha de proveer seguridad jurídica en relación al ordenamiento impositivo,⁴ para materializar los valores y los principios⁵ fundamentales;⁶ además, las prescripciones de la carta política en materia tributaria regularán las atribuciones de los diferentes poderes públicos para crear normativa y procedimientos auxiliares al buen desarrollo de la relación jurídico-impositiva,⁷ esto último comprende lo relacionado con la gestión tributaria (aplicación de los tributos y recaudación de los mismos).

-
4. Rubén Asorey, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pp. 355-356, ha dicho que la seguridad es un valor esencial que condiciona la realización de los restantes valores de superior jerarquía, es parte esencial del Estado de Derecho donde el principio de legalidad garantiza la seguridad jurídica y la certidumbre de las relaciones, es un derecho humano fundamental. La seguridad junto con la certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, permite asegurar la libertad del hombre y la paz social en la vida comunitaria. Tiene una presencia e influencia fundamental en el ordenamiento fiscal, por su propia naturaleza, por las características de dicho sector jurídico, y particularmente por la vigencia absoluta del principio de legalidad, otorgando fundamento a la prescripción tributaria y a la irretroactividad fiscal. Según Aristides H. Corti, “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en Eusebio González García, comp., *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa/Universidad de Salamanca, 1993, p. 180, la seguridad jurídica garantiza que las leyes impositivas sean previsibles y brinden certeza; y que la estabilidad de las leyes así como la uniformidad terminológica, concurren a fortalecer el principio en cuestión. Por otra parte, la Constitución ecuatoriana de 2008 reconoció a la seguridad jurídica como un derecho, al efecto el art. 82, dispone lo siguiente: “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.
 5. Eduardo Riofrio Villagómez, *Manual de ciencia de Hacienda*, tomo I, Quito, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1951, pp. 391-455, se refiere de forma general a los principios básicos de la tributación, a saber: de justicia, económicos, financieros, y administrativos. No alude puntualmente a los principios constitucionales tributarios, sino a algunos de estos en el marco de la justicia, la generalidad y la universalidad en la imposición.
 6. Según Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Universidad de Los Andes/Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 218, la Corte Constitucional de Colombia al analizar las sentencias que involucran a los principios constitucionales tributarios, ha dicho: “los principios constitucionales tienen una naturaleza más de límites que de objetivos. Ellos conforman una base axiológica-jurídica, y el sentido de las normas se encuentra limitado por una interpretación acorde con ellos”. La opinión de la Corte contrasta con otra suscrita por Víctor García Toma, “Valores, fines y principios constitucionales”, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, No. 1, Lima, Tribunal Constitucional de la República del Perú, 1999, pp. 620, quien manifiesta que los principios constitucionales están destinados a asegurar la consagración y efectivización normativa de los valores y fines constitucionales, así como la eficacia y eficiencia del corpus constitucional; ellos permiten la óptima regulación normativa de los valores constitucionales, llegando a afirmar el cabal cumplimiento y verificación práctica del plexo normativo constitucional. De aquí se desprende que no ha lugar malentender la significación de un valor, un fin, un principio o una disposición constitucional.
 7. Como algo importante que refuerza la necesaria constatación de los principios de la tributación en sede constitucional, y no en una ley ordinaria, transcribimos la opinión de Ana M. Juan Lozano, “Capítulo I”, en *Estatuto del contribuyente*, Madrid, Ediciones Francis y Taylor, 1999, p. 28: “La legislación ordinaria no es lugar adecuado para definir principios constitucionales, porque de la eficacia de la ley no deriva la fuerza de unos principios de aplicación obligada por todos los poderes públicos, y por el riesgo de limitación o neutralización que supone la incorporación a un texto legal de mandatos constitucionales que no necesitan ulterior desarrollo”.

En este ensayo nos ocupamos de elementos que actúan desde el primer instante de la protección jurídico-fiscal del ciudadano a que aludiera Perfecto Yebra Martul-Ortega en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1995), el momento o fase de creación del Derecho, cuando la norma constitucional “establece un cauce, (pre)ordena la actividad legislativa”.⁸ Por lo tanto, no nos ocupamos de lo concerniente a la actividad posterior, la que ejecutan los entes recaudadores de tributos.

Iniciamos destacando que el deber de aportar o de contribuir, que pesa sobre los ciudadanos, nace de la propia voluntad del pueblo soberano que actúa por medio de los constituyentes, como un asunto central para el sostenimiento de las cargas públicas, que en un momento dado –dependiendo de las políticas económica y fiscal que se adopten– se revierte hacia el conglomerado social en forma de obras, servicios, asistencia social (gasto público),⁹ haciendo patente de esta manera el ejercicio redistributivo que ello conlleva. Luego, la actividad legislativa entra en acción para establecer mediante ley tributos, o para regular su creación en el ámbito estatal, esto sucede una y otra vez mediado por la intervención de los representantes del pueblo soberano en los parlamentos nacionales.¹⁰ Para estos efectos, el término “ley” ha de ser entendido en una acepción amplia, que puede comprender, por lo tanto, para el caso ecuatoriano, a la “ordenanza” como producto del quehacer legislativo del gobierno autónomo descentralizado municipal ecuatoriano, por excelencia.

Como iremos comprobando, la carta política contiene disposiciones que determinan la obligación de contribuir, que comprende la de pagar impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras, entre otros gravámenes.¹¹ Dichos preceptos fundamentales abarcan parámetros, tanto materiales como formales, traducidos en línea-

-
8. Perfecto Yebra Martul Ortega, “Protección constitucional de la sujeción tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF/Marcial Pons, 1997, pp. 164-165, también señala y desarrolla la segunda fase o de aplicación del derecho, y la tercera fase constituida por el conjunto de garantías encerradas dentro del propio procedimiento administrativo en vía de recurso, o las de la jurisdicción contenciosa. Por otro lado, Miguel Valdés Villarreal, “La justicia en las contribuciones”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, p. 17, identifica lo que él llama momentos lógicos de un sistema de contribuciones: al establecimiento del sistema de contribuciones; a la aplicación por la sociedad y por la administración tributaria; y a la solución de controversias por los tribunales.
 9. Mauricio Plazas Vega, “Derecho financiero y derecho tributario. Entrevista con los profesores Giuseppe Abbamonte y Andrea Amatucci”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, No. 52, julio de 2001 a junio de 2002, Bogotá, ICDT, 2003, pp. 19-31, aborda los problemas referidos a la unidad del derecho financiero y al estrecho contacto entre los ingresos tributarios y los gastos públicos.
 10. Víctor Uckmar, “La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, No. 52 julio de 2001 a junio de 2002, Bogotá, ICDT, 2003, pp. 5-17, revisa referencias históricas de la tributación, desde el reconocimiento de la necesidad de crear y aplicar tributos, hasta la necesidad de que sea un parlamento representante del pueblo el que intermedie en la creación impositiva.
 11. El art. 130 CPE manda: “El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones: (...) 6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo”.

mientos para el obrar de la legislatura, del Poder Ejecutivo, de los jueces, así como de la Administración Tributaria, y, sobre todo, para el correcto entendimiento e interpretación del sistema tributario. En ocasiones, dichas disposiciones son verdaderas “normas de control”, es decir, aquellas que significan *prima facie* lo que se desprende de sus términos, como habilitación o a manera de prohibición para la Administración y/o el administrado.

Vital importancia para la vigencia del Estado reviste la obligación de pagar tributos –por ello se explican las numerosas reformas que cada cierto tiempo se impulsan en el país para ajustar el régimen tributario–, sin la cual cada país se vería urgido a recurrir de forma intensa a otras fuentes de financiamiento para el presupuesto público, y para realizar los programas de gastos e inversiones.¹² Es al menos del mismo talante para los administrados, ya que de su correcta configuración dependerán las posibilidades de contribuir efectivamente, o, de otra manera, la disposición de un pueblo misérrimo sin esa posibilidad porque el ente público ya le expolió todo.

De suyo, la materia que abordamos aquí es apasionante, y no fácilmente aprehensible, ni pacíficas son las discusiones realizadas para aclarar cómo debe configurarse la obligación de contribuir en el régimen jurídico de cada país, y cuáles son –o deben ser– los prolegómenos constitucionales tributarios idóneos para cuidar la economía pública y privada, y, sobre todo, los derechos de los contribuyentes.

Para la presente entrega, en primer lugar buscamos fundamentar que la obligación que tienen los ciudadanos, referida a realizar erogaciones de naturaleza tributaria, debe constar en un cuerpo de normas supremo, principal en cada ordenamiento jurídico estatal; así se verá como la carta política de Ecuador abarca esta consideración expresamente. En segundo lugar, auscultaremos si dicha obligación se establece con límites de índole cualitativa, tomando en cuenta los principios de legalidad y de reserva de ley, que, entre otros, deben iluminar la tributación,¹³ todo ello, relaciona-

12. Según Juan R. Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, 2a. ed., pp. 114-115, en la hacienda poskeynesiana asoma establecido que los tributos tienen un triple objetivo: 1. Recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado. 2. Cumplir una función estabilizadora de la economía. 3. Realizar un papel de redistribución de la renta en beneficio de los sectores de menor capacidad económica.

13. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, 3a. ed., p. 308, manifiesta: “Debemos destacar –también– que los llamados “principios de la tributación”, cumplen diversas funciones: en algunos casos son reglas, pautas o guías de la acción fiscal, otros se constituyen en la referencia o modelo obligado, otros más actúan como patrón de control de razonabilidad, utilidad, objetivos, etcétera; otros –en fin– son expresiones de buenos deseos”, agrega: “Algunos son verdaderos postulados, equivalentes al postulado de Euclides en la geometría, o sea afirmaciones de premisas, de requisitos, o condiciones fijados *a priori*, sin demostración, ya que la pretensión de hacerla desnaturalizaría dicho carácter. Pertenecen a este grupo los principios de generalidad, de igualdad, justicia y equidad con sus corolarios de beneficio y de capacidad contributiva, de neutralidad (en sus variantes liberal o colectivista)”.

do con los derechos de las personas. Casi al final haremos mención a la obligación de contribuir y a los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley, y sus posibles vínculos con los regímenes tributario internacional y tributario comunitario andino, debido a la importancia cada vez más notoria de las relaciones económicas internacionales y de la integración como condicionantes de las políticas de los estados nacionales, y sobre todo, de los sistemas jurídicos domésticos. Impulsan además esta última aplicación las inquietudes que nacen del reconocimiento de la posibilidad de que determinadas organizaciones de la integración cuenten con poder tributario originario,¹⁴ que explicitado en un conjunto de disposiciones del ordenamiento de la integración¹⁵ ocasionaría inevitables roces con la obligación de contribuir, y con principios constitucionales tributarios. Cerramos el ensayo con un conjunto de comentarios finales sobre los asuntos centrales que aquí abordamos.

APROXIMACIÓN AL DEBER CONSTITUCIONAL DE PAGAR TRIBUTOS Y A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

La Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 (CPE)¹⁶ contemplaba meridianamente la obligación de contribuir en el art. 97.10, Título III *De los*

-
14. Luis Sánchez Serrano, *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 239, concibe al poder tributario como “concepto comprensivo de una serie de atribuciones, bien normativas, o bien de aplicación o ejecución, u otras, de que son titulares determinados entes y órganos de los mismos, y del que habrá que tratar encuadrándolo sistemáticamente en el Derecho tributario, especialmente del Derecho tributario constitucional; del «poder de gasto» de que son titulares unos u otros entes públicos, cuyo estudio es a su vez encuadrable en el Derecho presupuestario; de unas u otras atribuciones o facultades, de unos u otros entes, y de unos u otros órganos dentro de cada uno de ellos, en lo referente a la deuda pública, cuya consideración y análisis corresponderá asimismo abordar al proceder al estudio de dicho recurso financiero; de unas u otras atribuciones, potestades o funciones jurisdiccionales o de control en materia de gastos e ingresos de que son titulares unos u otros órganos, de las que procederá tratar asimismo, bien en el ámbito del Derecho presupuestario y de los diversos controles constitucional y legalmente establecidos respecto de la ejecución del gasto público, o bien en el seno del Derecho tributario formal, al abordar el estudio de la revisión en las vías administrativa y judicial de los actos dictados en materia tributaria; etc. No obstante, alguna utilidad cabe advertir en los conceptos de «poder financiero» o «función financiera»: la de permitir la consideración conjunta de toda esa serie de poderes y facultades, a los efectos de su común sometimiento a unos mismos principios generales”.
 15. Véase sobre el tema, Mauricio Plazas Vega, *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Bogotá, Legis, 2001, 1a. ed., pp. 12-116, especialmente la Primera Parte, comprensiva del Capítulo I: “Poder tributario, principio de reserva de ley de los tributos y derecho tributario comunitario”; y, del Capítulo II: “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”.
 16. Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998. El Proyecto de Constitución Política de la República del Ecuador de 2008 (PCPE) expresa: “art. 83. 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 la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”.

Derechos, Garantías y Deberes, Capítulo 7 De los deberes y responsabilidades. Al respecto, destacamos la ubicación de la citada disposición, la previsión del compromiso tributario estaba enmarcada en la parte concerniente a los derechos y deberes de las personas.

Dicha norma jurídica expresamente manifestaba: “art. 97. Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley: (...) 10. Pagar los tributos establecidos por la ley”.

Llama la atención que la norma transcrita se refería a “todos los ciudadanos”, quienes tenían el deber de coadyuvar a los gastos públicos, de lo que al parecer deriva, en principio, la no consideración de los extranjeros en general, incluso de los extranjeros residentes, para el sometimiento a las cargas públicas, cuestión que al menos respecto de los principales tributos nacionales (impuesto sobre la renta, impuesto sobre el valor agregado, impuesto a los consumos especiales) ha sido subsanada por la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI).¹⁷

En la actualidad, la Constitución de la República del Ecuador trae en el art. 83.15, *Título II Derechos*, dentro del *Capítulo IX Responsabilidades*, lo siguiente: “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 la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”. No podemos dejar de referir de una vez que el art. 9 de la misma carta política, *Título I, Elementos constitutivos del Estado, Capítulo II, Ciudadanas y ciudadanos*, define que: “Las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes que las ecuatorianas, de acuerdo con la Constitución”.

Con una lectura amplia estas dos disposiciones recientemente aludidas permiten puntualizar al menos tres cuestiones relevantes para este estudio; la primera, que el art. 83.15 apela a la “solidaridad” en el esquema de la seguridad social; la segunda, que los tributos requieren de una ley para su establecimiento; y la tercera, que la obligación de contribuir alcanza también a quienes no son nacionales, no por virtud de la ley sino directamente de la Constitución, pero respecto de todos los extranjeros, incluidos residentes y no residentes, por el simple hecho de estar en el territorio nacional. Con este particular se evidencia un giro frente a lo que la anterior carta magna había establecido: ahora el poder tributario tiene una dimensión mayor. Así mismo, no debemos olvidar que el desarrollo dogmático alcanzado en la actual Cons-

17. Codificación, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463, de 17 de noviembre de 2004, actualizada a diciembre de 2011.

titución, permite aseverar que el campo tributario se halla sujeto a una materialización más intensa a través de los principios rectores de la materia.¹⁸

Como complemento de la obligación de contribuir, fijada constitucionalmente, algunos principios constitucionales de la tributación¹⁹ han sido incorporados de manera más general en diferentes cartas políticas del mundo contemporáneo, entre las cuales la ecuatoriana no es la excepción,²⁰ pues la obligación de sufragar tributos no puede mirarse desligada de las máximas, o principios que encaminan la determinación positiva del régimen tributario.

En ese sentido, se justifica referir que el primer párrafo del art. 300 CRE ha establecido un conjunto de principios, que a diferencia de lo que la norma dispone, a nuestro juicio, no solo alcanza a disciplinar el régimen tributario sino además el quehacer de la Administración Tributaria. Esta cláusula dice lo siguiente: “El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”.

Mientras tanto, encontramos que de alguna forma el principio de legalidad, y sobre todo el principio de reserva de ley, han sido incorporados en el art. 301 de la Constitución, de la siguiente forma:

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.

18. Al respecto, véase el trabajo de Sandro Vallejo Aristizábal, “Sistema tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 11, Quito, IEDT, 2009, pp. 2-10.

19. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989, p. 69, dice que los principios constitucionales tributarios no los construyen artificialmente ni los juristas ni los legisladores; sino que se van formando en cada pueblo y época, constituyendo así parte de la vida social, política, económica y jurídica del país, de allí que los mismos principios no tienen en todos los países, ni en todo tiempo, iguales dimensión ni carácter, ni producen los mismos resultados.

20. Victor Uckmar, *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, pp. 7-8, indica que en un examen comparativo se observó que en los últimos dos siglos se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales tributarios: “1) Los impuestos pueden aplicarse solamente con base en una ley que, en muchos Estados, debe ser promulgada según un procedimiento particular y ser renovada anualmente (principio de legalidad); 2) Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de igualdad) de acuerdo con: a) la generalidad y uniformidad de la tributación, b) la abolición de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica), c) la aplicación de los impuestos con base en la capacidad económica de los contribuyentes, con la tendencia a introducir en el sistema fiscal impuestos personales con tasas progresivas. 3) En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario, debe ejercitarlo según los límites señalados en la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio a nivel interno y con el exterior (principio de competencia)”.

Nos parece necesario también destacar en esta parte, que según el art. 11.6 CRE: “Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía”, definición fundamental que obliga especialmente a los jueces constitucionales, para que mediante sentencias sustentadas en juicios de ponderación razonables, determinen en los casos concretos de garantías jurisdiccionales puestos a su consideración, la primacía de un principio sobre otro u otros.

Existe acuerdo en la doctrina especializada respecto de la existencia de los principios constitucionales tributarios de legalidad,²¹ reserva de ley, generalidad, igualdad,²² capacidad contributiva, progresividad,²³ equidad, y no confiscatoriedad;²⁴ sin embargo, para tener una visión más completa apunto los principios de uniformidad,²⁵ libertad como límite del poder de imposición, jerarquía normativa;²⁶ y otros no constitucionales, que afectan a las materias financiera y tributaria, como el principio presupuestario. Cuestión también a tomar en cuenta son aquellos prolegómenos útiles a la gestión financiera pública, comprendida dentro de ella la tributaria.²⁷

Incluso Alfredo Lewin Figueroa habla de la existencia de más principios, como los de eficiencia²⁸ y de irretroactividad, no sin dejar sentada su posición –que la

21. Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002, pp. 9-58; y Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 20-61.

22. Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, pp. 59-101. También véase, Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 64-104.

23. Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 106-116.

24. Cfr. Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Madrid, Civitas, 2001, 11a. ed., pp. 34-46.

25. Véase un desarrollo interesante de este principio en, Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, pp. 127-137, quien entre otras cosas dice que en Argentina la Constitución reserva el término *uniformidad* para los derechos aduaneros, planteándose entonces si los principios constitucionales tributarios serían o no aplicables a los derechos de aduana, y si los derechos de aduana serían o no asimilables a los impuestos.

26. Osvaldo Soler, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 110-113; 128-136.

27. Al respecto se puede revisar, Osvaldo Soler, *Derecho tributario*, pp. 136-139. Según A. Matthijs y V. van Kommer, *Manual para las administraciones tributarias*, p. 1: “Al inicio del nuevo milenio, las administraciones tributarias alrededor del mundo confrontan más o menos los mismos avances y expectativas cambiantes. Para mencionar solo algunas, tenemos: globalización creciente; mayores oportunidades para la automatización; contribuyentes que se tornan cada vez más exigentes; creciente demanda por un mejor servicio y orientación al cliente; necesidad de mejorar la eficiencia; necesidad de aumentar las destrezas y especialización de los funcionarios tributarios; necesidad de una gestión transparente (rendición de cuentas y responsabilidad); acceso continuo a la información”.

28. Para que opere el principio de eficiencia, Juan R. Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, pp. 117-119, dice que se requiere que el costo de administración del tributo no resulte desproporcionado con su producto final; que el tributo no se traduzca en una carga para los particulares que llegue a desestimular la realización de su actividad económica; que su organización sea sencilla para que los obligados puedan tener un entendimiento claro de las instituciones, de los momentos en que se origina la obligación tributaria, de su cuantía y de su oportunidad de pago; que la determinación de los responsables ante el fisco por las diferentes obli-

prohijamos— en el sentido de que es posible que se produzcan conflictos entre principios.²⁹ Víctor Uckmar, por su parte, alude como otro principio constitucional tributario al de la competencia.³⁰ Dino Jarach argumenta sobre los principios de economía y de neutralidad,³¹ así como del de la comodidad en el pago del impuesto, del de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician, del de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas.³²

En atención al rol que están llamados a desempeñar en el marco del Estado Constitucional de Derechos y Justicia ecuatoriano, por ahora nos ocuparemos más detenidamente de los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley, tal como han sido establecidos por el constituyente y por el legislador nacional.

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN EL ECUADOR

La CPE de 1998 se refería a los principios de legalidad y de reserva de ley por medio de los arts. 97.1, 130.6, 141.3, 171.5, y 257; por su parte, la actual Constitución los contempla principalmente en los arts. 120.7, 132.3, 135, 264.5, 287 y 301.

gaciones impositivas debe ser hecha con un criterio práctico de tal forma que pocas personas puedan satisfacer cuantías importantes del tributo que corresponda; y que las tarifas de los tributos deben tener un nivel adecuado para que no se aliente la evasión.

29. Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 118-160; 200-219, dice que la Corte Constitucional de Colombia al abordar el conflicto de principios constitucionales tributarios ha adoptado como tesis central, que ningún principio puede ser interpretado en términos absolutos. La Corte también ha dicho que, por regla general, la equidad debe primar sobre la eficacia, y la igualdad sobre la eficiencia; pero ha advertido que cada caso exige un examen concreto. En otras ocasiones la Corte ha privilegiado la aplicación del principio de eficiencia, siempre que no implique sacrificio desproporcionado de otro principio constitucional.
30. Víctor Uckmar, “Principio de la competencia”, en *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, pp. 103-130.
31. Según acepción de Adam Smith —recordada por D. Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, pp. 302-310— este principio consiste en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por sobre el monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco, así no será fácil ignorar su posible incompatibilidad con el principio de igualdad, por lo que en último término el Estado debe decidir entre uno y otro principio. Sobre el principio de neutralidad manifiesta que la neutralidad del impuesto significa que este debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios. Es la bandera de lucha de las finanzas liberales. Añade que este principio no es absoluto conforme a las ideas liberales, pues ya no se trata de que el sistema impositivo no altere ni distorsione las condiciones del equilibrio económico preexistente, sino que los cambios provocados por los instrumentos tributarios se ajusten a los propósitos de la política tributaria, esto es, que no resulten contradictorios con los fines que la actividad financiera persigue.
32. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, pp. 304-308.

Vemos que el art. 120.7 CRE se ocupa de las atribuciones y deberes que tiene la Asamblea Nacional, entre ellas, la de: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”. Esta disposición otorga cobertura suficiente a las ordenanzas que adopten los gobiernos autónomos descentralizados municipales en materia tributaria, y está en consonancia con el art. 132.3 CRE, que, entre otras cuestiones, dispone que se requiere ley en varios casos, por ejemplo, para: “Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”.³³ Por su parte, el art. 135 CRE determina, entre otras cosas, que solo la presidenta o presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos.

Para todos los eventos, el principio de legalidad se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).³⁴ Al respecto, Fernando Pérez Royo ha dicho: “es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, [...] No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos”.³⁵ Llama la atención esta afirmación de Pérez Royo, pues sostenemos que es necesario y útil diferenciar el principio de legalidad, del de reserva de ley en el campo tributario; con este enfoque desarrollamos lo que sigue.

Inicialmente tenemos que el principio de legalidad en materia constitucional impositiva está relacionado con el estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos, es la primera de ellas como clave del intrincado tema de las fuentes en el Derecho tributario.³⁶

33. Al respecto, el art. 57 c) COOTAD, determina que al Concejo Municipal le corresponde: “c) Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute”.

34. Para un desarrollo cronológico sobre la temática, con énfasis en el caso argentino, véase, Horacio García Belsunce, *Temas de Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, pp. 78-89. Sobre el principio “nullum tributum sine lege” en el contexto de la integración andina, véase, Mauricio Plazas Vega, *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, pp. 64-82.

35. Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, p. 41.

36. A decir de Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000, pp. 611 ss., según el principio de legalidad los tributos se han de originar en la ley, como expresión de la voluntad soberana; según el principio de justicia en la imposición, el contexto impositivo debe ser orientado por una concepción de justicia distributiva, y no simplemente sinalagmática o conmutativa. Cfr. José V. Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 450.

Lo cierto es que tanto el principio de legalidad³⁷ como el de reserva de ley³⁸ son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria. De manera general, con el primero, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes,³⁹ conforme determinan la Constitución y las leyes; la aceptación de la imposición por parte de los representantes del pueblo para lograr el respeto de la propiedad privada y garantizar de esta forma la libertad es el antecedente de la visión tradicional de este precepto. Con el segundo, solo la ley puede afectar a la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo, así –según Andrea Fedele– la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria, que es fuente directa de la relación jurídico-impositiva.⁴⁰

-
37. Acerca del significado del principio de legalidad y sus relaciones, véase, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Curso de Derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1986, 4a. ed., p. 33, quienes se remiten a las opiniones del maestro Fernando Sainz de Bujanda cuando decía: “la seguridad, en su doble manifestación –certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad– ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz”. De Eusebio González G. véase, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pp. 398-443. Se puede revisar también, Víctor Uckmar, “Principio de legalidad”, en *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, pp. 9-58; Guillermo Salazar S., *El principio de legalidad tributaria*, Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, 1998, pp. 25-49.
38. Para el caso español, véase, Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano y Francisco Poveda, *Derecho tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001, 6a. ed., pp. 64-65, quienes tratan sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria. Indican que los principios de jerarquía normativa y de seguridad jurídica requieren el respeto al principio en estudio, es más, que el principio de seguridad jurídica no es operativo si no se respeta el principio de reserva de ley. Opinan que la ley sigue desempeñando en la actualidad una función esencial en la configuración de las instituciones financieras, y que en algún caso ha cambiado su razón de ser sin perder su valor, solo se ha acomodado a los fines cambiantes que en cada momento histórico está llamado a cumplir el Derecho. Antonio Jiménez, *Lecciones de Derecho tributario*, Guadalajara, Ecasa, 1985, p. 127, es de la opinión que el principio de legalidad en materia tributaria puede referirse a la esfera normativa, o bien a la administrativa; en el primer caso se está ante el principio de legalidad con su modalidad de reserva de ley; mientras, el principio de legalidad referido a la esfera administrativa se convierte en el principio de la legalidad de la administración. En igual sentido, Eugenio Simón Acosta, “El principio de legalidad o reserva de ley tributaria”, en *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa/Universidad de Salamanca, 1993, pp. 148-150. Cfr. José Osvaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, primera reimpression, pp. 211-248; Carlos Felipe Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005, pp. 13-22; Roberto Indignares Gómez, *La reserva de ley tributaria vista desde la óptica del Tribunal Constitucional español*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2006, pp. 23-29.
39. En la misma línea, véase, José V. Troya Jaramillo, *Taxation and Human Rights*, inédito, Róterdam, 2000.
40. Andrea Fedele, “La reserva de ley”, en Andrea Amatucci dir., *Tratado de Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 160. Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1999, 2a. ed., p. 269, dice que el derecho de propiedad no es absoluto, que las constituciones pueden establecer limitaciones –como la imposición de contribuciones y la facultad de expropiación– al igual que las leyes que reglamentan su ejercicio, siempre que estas no vulneren principios y derechos constitucionales. Tampoco es perpetuo, puede extinguirse por prescripción y por expropiación por causa de utilidad pública, además de los límites temporales reconocidos por virtud de la propiedad intelectual, literaria y artística.

Actualmente, el quehacer legislativo tributario ya no es expresión solo de la soberanía de los parlamentos nacionales, sino, además, de otros entes que canalizan también expresiones del pueblo soberano, como sucede en el medio ecuatoriano con los concejos municipales, los concejos provinciales, o, más recientemente incluso, con la Asamblea Nacional Constituyente, que, de una manera ágil y ciertamente singular, aprobó a finales del año 2007 la denominada *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*, cuerpo normativo que causó profundas transformaciones en el sistema tributario ecuatoriano, entre ellas, algunas polémicas, como la figura del “afianzamiento tributario”,⁴¹ y la creación de nuevos impuestos de la línea heterodoxa, para reforzar las recaudaciones.

La “legalidad” no solo es un principio sino que, también, y antes que eso, constituye un “valor” del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras la participación democrática en el proceso de imposición, o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes (*no taxation without representation*). Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual,⁴² que, de tener vigencia plena, coadyuvaría para la materialización del amplio abanico de los derechos del actual constitucionalismo nacional: derechos del buen vivir; derechos de las personas y grupos de atención prioritaria; derechos de las comunidades, pueblos y nacionalidades; derechos de participación; derechos de libertad; derechos de la naturaleza; derechos de protección (arts. 12 a 82 CRE). Amén de los derechos reconocidos por la comunidad de estados a través de pactos internacionales, que para el constitucionalismo actual tienen similar valor que la norma fundamental (arts. 417, 424 y 426 CRE).

Con la vigencia del principio de legalidad se puede pensar que al “tributo” se le antepone la condición de contar con una ley para incidir en el patrimonio o en la libertad de los administrados,⁴³ pero una ley adoptada por quien deba hacerlo, y en la forma que deba hacerlo, conforme manda especialmente la Constitución.

Llegados a este punto es necesario mostrar que existe un desgajamiento del ámbito material del principio de legalidad, por un lado, el concepto de prestación patri-

41. Véase, al respecto, el trabajo de Oswaldo Santos Dávalos, “Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario”, en *FORO: revista de Derecho*, No. 14, II semestre de 2010, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2010, pp. 159-178.

42. En igual sentido –refiriéndose al alcance del principio de legalidad hacia todo el ordenamiento jurídico–, véase Luis Sánchez Serrano, *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, pp. 258-264.

43. Según Catalina García V., *Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, p. 271, por este principio las leyes se interpretan conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía; además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo entre particulares, ni entre estos y el Estado. En contraposición, véase el art. 22 de la *Ley de promoción y garantía de inversiones del Ecuador*, R.O. No. 219 de 19 de diciembre de 1997, y el art. 271 de la Constitución.

monial obligatoria de carácter público, y por el otro, los elementos del tributo que ampara el precepto, o lo que también se ha denominado en el argot jurídico tributario “reserva de ley”. El efecto de decir que todas las prestaciones patrimoniales coactivas deben establecerse por normas con rango de ley, se debe a la necesidad de garantizar la legalidad no solo de los tributos en sentido estricto, sino de las exacciones parafiscales, los precios públicos, las cotizaciones de la seguridad social, etc.,⁴⁴ lo que a todas luces aporta cierta seguridad jurídica al sistema.⁴⁵ En nuestro medio, en la práctica, esta apreciación se haría extensible tanto a los tributos clásicos, como también a los parafiscales.

Sin duda, la “legalidad” se relaciona con la creación del gravamen; frente a esta constatación, empero, hay autores que sostienen que existe una posición estricta y otra flexible del principio, o quienes le dan un valor absoluto o relativo.

Como acabamos de sostener, parte de la doctrina —dependiendo del tenor del precepto constitucional que se trate— acepta que el principio de legalidad tiene un valor relativo, que requiere interpretación laxa, lo que permitiría que el tributo se integre “con arreglo a la ley”, y por medio de una fuente normativa diferente, si se quiere secundaria, como puede considerarse a un reglamento o a una ordenanza, pero con la condición de que la norma con rango de ley habilite tal proceder, señalando los parámetros básicos para establecer los elementos sustanciales del tributo, y que responda a justificaciones racionales y razonables. En el caso ecuatoriano veremos como es la propia Constitución la que auspicia y regula directamente la creación de tributos, por ejemplo, de tasas de interés municipal, sin perjuicio de que más adelante, una ley, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD),⁴⁶ también lo permita.

Otros ejemplos de tales posibilidades nacen usualmente del mismo ordenamiento jurídico, lo que les otorga cierto grado apreciable de solemnidad, con esas ideas citamos a continuación varios casos, algunos referidos a la materia tributaria local o municipal, y, otros, sobre la materia aduanera y tributaria nacional:

1. Del art. 264.5 CRE se desprende que los gobiernos autónomos descentralizados municipales por vía de adopción de ordenanzas pueden crear, modificar o

44. Aimée Figueroa N., *La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española*, p. 110.

45. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, pp. 298-299, deja ver también que existe la doctrina según la cual la política fiscal en sus funciones de estabilización y desarrollo es incompatible con el principio de legalidad. Como argumentos: el hecho que dicho principio se deriva de la doctrina liberal individualista, y que las finanzas modernas exigen rapidez en las decisiones para el cambio en el uso de los diferentes instrumentos, en particular, de los impuestos, para acomodarlos a los requerimientos de cada situación.

46. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento, No. 303, de 19 de octubre de 2010.

suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras,⁴⁷ es decir, en este nivel la ordenanza funcionaría como una verdadera ley, y de alguna manera dejaría de ser solamente de naturaleza reglamentaria de los tributos municipales establecidos en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (arts. 57 b) y 492). Es evidente que en este caso existe una habilitación no legal sino de mayor peso, nada más y nada menos que de la norma fundamental. A pesar de esta configuración constitucional del poder tributario local, se encuentra también que los arts. 498 y 169 COOTAD facultan para que, bajo ciertos supuestos y propósitos, el concejo municipal emita ordenanzas que disminuyan hasta en un 50% los valores que correspondan cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en el mismo Código. Se comprende así que mediante ordenanza es factible rebajar los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales de mejoras) que constan en la referida ley. Pero más relevante es todavía el hecho de que por medio de ordenanza municipal se crearían beneficios tributarios respecto de impuestos municipales –a lo mejor por demás necesarios y justos–, quedando bajo la órbita del poder legislativo local –y no del nacional– la definición de aspectos sustanciales de impuestos municipales. Cabe entonces preguntarnos si, con la disposición contenida en el art. 498 COOTAD aludida, el legislador otorgó a los ediles mayores poderes normativos que los que derivan del art. 264.5 CRE, que, como constatamos, únicamente reconoce y concede amplias facultades al cabildo en materia de tasas y de contribuciones especiales de mejoras, mas no de impuestos.

2. El art. 563 COOTAD establece de manera vaga y defectuosa los sujetos pasivos del Impuesto al Juego, mientras que el art. 564 dispone: “El impuesto al juego será regulado mediante ordenanza municipal o metropolitana”. Ambas disposiciones no alcanzan para establecer todos los aspectos esenciales o sustanciales de un impuesto, a saber, según exigencia del art. 4 del Código Tributario ecuatoriano: objeto imponible, sujetos activo y pasivo, cuantía del tributo o forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley. Esta insuficiencia manifiesta, fácilmente puede llevar a que en el país existan tantas regulaciones disímiles sobre el impuesto municipal al juego, como municipios existen.

47. Sobre la “cogestión de los gobiernos autónomos descentralizados con la comunidad”, con relación a la generación de obligaciones tributarias por concepto de contribución especial de mejoras, puede consultarse: César Montaña Galarza, “El artículo 281 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y la contribución especial de mejoras”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 12, Quito, IEDT, 2010, pp. 2-5.

3. En lo que concierne al ámbito arancelario aduanero, el art. 3 del Código Orgánico Tributario, cuando se ocupa del Poder Tributario, ordena: “El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas”. Esta norma jurídica está amparada en el art. 305 CRE, que regula el tópico de manera similar: “La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”.⁴⁸ De esta forma, apreciamos que la tarifa o monto del arancel, que es parte esencial o sustancial del gravamen aduanero, podría no ser definido por el poder legislativo estatal mediante ley sino por medio de un decreto del poder ejecutivo. Huelga en esta parte dejar sentado que el poder ejecutivo está facultado para fijar o modificar tales tarifas únicamente cuando el Estado no ha atribuido el ejercicio de tal competencia a algún órgano internacional o supranacional mediante tratado o convenio,⁴⁹ o, en todo caso, en el marco de los compromisos que el Estado ha asumido en virtud de diversos instrumentos internacionales, como los acuerdos de libre comercio, los acuerdos de complementación económica, los acuerdos de integración económica, y aquellos de integración del tipo comunitario.
4. Otros casos especiales se encuentran en los numerales 4, 5,⁵⁰ y primer párrafo del numeral 6 del art. 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; mediante el caso último (art. 55.6 LORTI), se faculta al ejecutivo para que este defina los medicamentos y drogas de uso humano cuya transferencia o importación estaría gravada con tarifa cero, es decir, que la autoridad de gobierno puede definir la tarifa que pesaría sobre tales operaciones, cuestión tradicionalmente reservada al parlamento como órgano soberano por excelencia; esta norma dice:

48. Cabe tomar en cuenta que según el art. 261.5 de la Constitución, el Estado central tiene competencia exclusiva, entre otras, sobre la política aduanera.

49. Por ejemplo, el art. 81 del Acuerdo de Cartagena, que es la norma fundacional o constitucional de la Comunidad Andina expresa: “Los Países Miembros se comprometen a poner en aplicación un Arancel Externo Común en los plazos y modalidades que establezca la Comisión”.

50. 4. (Sustituido por el art. 106 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se crían para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto (sic) establezca el Presidente de la República;

5. (Sustituido por el art. 107 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto.

Art. 55. Transferencias e importaciones con tarifa cero. Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (...) 6. *Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República*, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores⁵¹ (énfasis añadido).

5. Otro caso es el que consta en el art. 169 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRET),⁵² que, respecto de la definición de la base imponible para el cálculo del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables, dispone:

Art. 169. Base imponible. La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios, constituyendo estos la diferencia entre el precio de venta y el precio base establecido en el contrato, multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio.

Cuando el precio base de los recursos no renovables no haya sido especificado en el correspondiente contrato, será establecido por el Presidente de la República, mediante Decreto Ejecutivo, que en ningún caso será menor al precio internacional vigente a la fecha de suscripción del contrato.

El precio base será ajustado conforme la variación del Índice de Precios al Consumidor de los Estados Unidos de América, publicado por el Banco Central del Ecuador (Énfasis añadido).

6. El municipio en el Ecuador tiene a cargo el gobierno total de los catastros (arts. 494, 496, entre otros, COOTAD), lo que permite definir las bases imponibles de varios tributos locales, por ejemplo, de los impuestos prediales urbano y rural, en algunos casos del impuesto de alcabalas, del impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos, de los impuestos a los inmuebles no edificados, que se pueden cobrar conjuntamente con el impuesto predial urbano, de ciertas tasas y de las contribuciones especiales de mejoras.

7. Los municipios ecuatorianos pueden fijar las tarifas impositivas, dentro de los rangos fijados por el legislador, en los casos de los impuestos: predial urbano (art. 504 COOTAD), predial rural (art. 517 COOTAD), de matrículas y patentes (art. 548 COOTAD).

51. Estas disposiciones fueron modificadas por la Ley s/n, publicadas en el R.O. 242-3S, 29-XII-2007).

52. Ley s/n, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242, de 29-XII-2007.

Este conjunto de casos son demostrativos de la “atenuación consentida” por la Constitución y por la legislación que vienen sufriendo los principios de legalidad y de reserva de ley, correspondientes al régimen tributario ecuatoriano.

Lo cierto es que, para constatar la vigencia del principio de legalidad, es necesario contar *a priori* con un acto de autoridad, concretamente de una ley que sea expresión del poder público; entonces, para estar frente a prestaciones impuestas de carácter patrimonial, se requerirá que el resultado, es decir, la merma de patrimonio en cabeza del particular,⁵³ germine y se proyecte desde una intervención en ejercicio de la autoridad pública. Por otra parte, en toda prestación impuesta ha de identificarse al sujeto titular del poder público al cual se atribuye el acto, quien también puede imponer la prestación en favor de otro sujeto (caso de las contribuciones parafiscales).

Ambos principios, el de legalidad y el de reserva de ley⁵⁴ son autónomos, pero, al mismo tiempo, permanecen imbricados, los dos expresan una garantía del interés individual, pero que debe coordinarse con el cuidado de los intereses generales.

Seguimos la opinión de Fedele cuando dice que la reserva de ley en el ámbito impositivo es bajo unas formas más o menos homogéneas, un precepto jurídico común a todas las experiencias constitucionales de los estados europeos.⁵⁵ A nuestro entender, esta constatación importante también es factible extenderla a los estados latinoamericanos, a remolque de lo que establecen las diferentes cartas políticas.

Ahora bien, la función distributiva de los tributos revela los intereses generales a los que la reserva de ley se somete: la necesidad de que todos los miembros de la colectividad participen –sobre todo por medio de sus representantes– en las decisiones en materia impositiva; necesidades de ponderación, equidad, racionalidad, conformidad de las propias decisiones a las reglas constitucionales *sustantivas*.⁵⁶ Se ha entendido que la ley no solo debe limitarse a atribuir competencias normativas al Ejecutivo u otros sujetos,⁵⁷ sino que, además, debe determinar, al menos en parte, el

53. Andrea Fedele, *La reserva de ley*, pp. 164-166.

54. Sobre el principio de reserva de ley, véase, José L. Pérez de Ayala y Eusebio González G., *Curso de Derecho tributario*, pp. 145-153. De otro lado, Martín Queralt, Lozano y Poveda, *Derecho tributario*, pp. 65-66, atribuyen una doble finalidad al principio de reserva de ley: 1. Garantiza el respeto al principio de autoimposición, así los ciudadanos no pagan más impuestos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia. 2. Cumple un fin claramente garantista del derecho de propiedad.

55. Andrea Fedele, *La reserva de ley*, pp. 158 ss.

56. *Ibid.*, pp. 169-171.

57. José V. Troya Jaramillo, *Taxation and Human Rights*, expresa: “According to the principle of legality, statutes must contain the main elements of taxes obligation like contributors, tax matters, tax-exemptions, and tax rate. The executive branch can regulate some elements when the Legislative delegates its own powers to the Executive. Generally speaking, tax creation is no delegated. According to legal systems, Executive normally determines tariffs customs. Fixing other rate taxes, especially rate income tax, only are delegated to Executive in exceptional cases. Delegation to modify and to regulate rate taxes frequently fixes minimum and maximum levels”.

régimen jurídico del tributo de que se trate. Así “en la doctrina prevalece la teoría que considera que la norma primaria debe contener la regulación directa de los elementos que identifican el tributo (sujetos y hecho imponible)...”.⁵⁸

De otro lado, las normas reglamentarias se adecuarán a las habilitaciones de la ley, y usualmente, se referirán al régimen de la tasa (tarifa) y a determinados aspectos de la base imponible y de ciertas cuestiones formales del tributo. Lógicamente, las disposiciones administrativas que se dicten tendrán que observar los lineamientos de las normas primarias y secundarias mencionadas, es más, todo el Derecho público puede considerarse emparentado con esta idea.⁵⁹ Una condensación de estas directrices se la encuentra en lo que el Código Orgánico Tributario ecuatoriano dispone en los arts. 7 y 8, que se concentran en la facultad reglamentaria, de la manera que sigue:

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

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Art. 8. Facultad reglamentaria de las municipalidades y consejos provinciales. Lo dispuesto en el artículo anterior se aplicará igualmente a las municipalidades y consejos provinciales, cuando la ley conceda a estas instituciones la facultad reglamentaria.

Entonces, el principio de legalidad material o abstracta (reserva de ley) cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo,⁶⁰ por eso la intervención de la ley es necesaria respecto a todos los puntos de la disciplina, que afectan a los derechos y a las garantías del contribuyente; quedan fuera los aspectos de la regulación que se refieran a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley (lugar de pago, canales de pago, plazos, forma de declaración y pago,

58. Andrea Fedele, *La reserva de ley*, p. 178. Martín Queralt, Lozano y Poveda, *Derecho tributario*, p. 67, dicen: “*Establecimiento de un tributo*, en definitiva, *supone* cuando menos *definir sus elementos esenciales*. Lo contrario, amén de un sofisma, *supone vaciar de contenido el mandato constitucional*”.

59. Véase, José L. Pérez de Ayala y Eusebio González G., *Curso de Derecho tributario*, pp. 34-35.

60. Son los elementos determinantes de la identificación de la prestación, así como los relativos a su cuantificación; supuestos en que se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quien está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota), y plazos de prescripción.

etc.), que normalmente son definidos por disposiciones de carácter reglamentario. Al menos teóricamente, no es discutible que lo relacionado con las exenciones debe tratarse en la ley, sin perjuicio de lo cual, como ya señaláramos más arriba, en Ecuador pueden perfectamente establecerse exenciones de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras, a través de ordenanzas.

Atinadamente Pérez de Ayala y González García manifiestan: “el principio de legalidad tributaria informa toda la institución, y ello tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la administrativa (principio de legalidad administrativa)”;

recogiendo una frase del maestro italiano Máximo Severo Giannini aseveran que el principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera como una norma sobre la normación.⁶¹

Si se acepta que el principio de legalidad implica la definición constitucional sobre quién y de qué manera ha de ejercer el poder normativo tributario, el principio de legalidad tendrá tantas expresiones y connotaciones cuantas cartas políticas lo adopten. En este ámbito consideramos que lo importante es tener claro lo que el referido principio significa, y su preponderante rol en un sistema jurídico tributario, en orden a alcanzar actuaciones revestidas de “legalidad” por parte de los poderes públicos involucrados, y a lograr la conservación y el respeto de la ordenación (jerarquización) del sistema jurídico del Estado.

Por lo expuesto, creemos que es dable sostener que en Ecuador rige un principio constitucional tributario de legalidad que no ha hecho crisis, sino que, más bien, ha sido adecuado a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos interno (descentralización y desconcentración) e internacional (relaciones económicas internacionales e integración). Este principio constituye un límite a la expresión de la soberanía fiscal, que es afectado por las circunstancias de la época, y por las mutaciones experimentadas en el reparto del poder estatal.

De otra parte, entendemos el principio de reserva de ley como una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio –como instrumento– que incorporará las principales normas jurídicas tributarias, así como los elementos sustanciales de los tributos, nos referimos a la “ley” como tipo normativo por excelencia, esto sin perjuicio de que la norma fundamental o la ley reconozcan y/o atribuyan parte o incluso buena parte de estas facultades a otros entes de otras ramas del poder público, como los municipios, tal como pudimos evidenciar en los casos descritos más arriba.

61. José L. Pérez de Ayala y Eusebio González G., *Curso de Derecho tributario*, p. 34.

Acerca del principio de reserva de ley en materia tributaria ecuatoriana se puede predicar que ha sufrido transformaciones importantes, que lo han relajado, llevándolo desde una concepción absoluta hacia una disminuida o básica, con lo cual las potestades normativas de otros órganos estatales han ganado en las dimensiones cualitativa y cuantitativa. Esta innegable realidad puede rozar peligrosamente varios otros principios del moderno Estado Constitucional, así como derechos fundamentales de los contribuyentes, verbigracia, el derecho de propiedad como expresión básica dentro del conjunto de los clásicos derechos económicos.

TENSIONES ENTRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY Y EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO ANDINO

Desde hace pocas décadas, las relaciones internacionales de los países, por virtud de la globalización económica y de la necesidad de establecer nexos económicos y políticos con otros estados u organizaciones internacionales, condicionan el “juego” que existe entre los sistemas jurídicos nacional, internacional y comunitario (supranacional).

Ante tal realidad incontestable, los principios constitucionales de la tributación del Ecuador pueden lesionarse por efecto de disposiciones de Derecho tributario internacional y de Derecho tributario comunitario andino. Para dotar de contenido a este inicial planteamiento, puntualizamos lo siguiente:

1. Cada País Miembro de la CAN, como lo es el Ecuador, tiene la posibilidad de negociar y de suscribir instrumentos internacionales en materia preferentemente tributaria, por ejemplo, de los que se orientan a evitar o atenuar la doble tributación y la evasión fiscal internacional. Simultáneamente, por ser partes del *Acuerdo de Cartagena*, aceptan el régimen jurídico comunitario con sus principios (primacía, efecto directo, aplicabilidad inmediata), que se proyecta sobre diversas materias, incluida la tributaria.⁶²

62. Sobre las relaciones entre el Derecho comunitario y los ordenamientos constitucionales de los Países Miembros de la CAN, véase, César Montaña Galarza, “Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina”, en Santiago Andrade, Julio C. Trujillo, Roberto Viciano, eds., *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / CEPS / Universidad de Valencia / Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 315-354.

2. Tanto los acuerdos de Derecho tributario internacional contra la doble imposición como las normas comunitarias andinas pueden regular asuntos de la materia impositiva; los primeros, al establecer un régimen especial y diferente al de las legislaciones nacionales –incluso creando exenciones para casos particulares– y que prevalece sobre ellas a la hora de aplicar las normas al caso concreto, esto por mérito de la interpretación y aplicación preferente y autónoma de los tratados;⁶³ y las segundas, debido a la creación de disposiciones de Derecho comunitario derivado –particularmente Decisiones– orientadas, por ejemplo, a lograr la armonización tributaria en el territorio de la Comunidad,⁶⁴ entendiendo que la búsqueda de dicha meta puede tener que ver con la modificación, creación o abrogación de elementos sustanciales o secundarios de tributos nacionales, sean directos, indirectos o referidos al régimen aduanero.⁶⁵
3. Como ya dijimos, los tratados en materia tributaria con sus cláusulas podrían afectar a la obligación de contribuir, y a la vigencia efectiva de los principios

63. Para una ampliación del tema, véase, Pablo Chico de la Cámara, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, en Fernando Serrano A., coord., *Fiscalidad internacional*, Valencia, CEF, 2001, pp. 127-153.

64. Juan A. Benítez Gómez, *Problemas tributarios que plantea el MERCOSUR*, Montevideo, Universidad de la República, 1993, pp. 122-129, aborda el tema de la armonización tributaria; él recurre a como Wagenbauer la define: “la adopción, a nivel comunitario, de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales. Estamos pues en presencia de una legislación en dos fases: una, comunitaria, que se impone a los Estados miembros, otra, nacional que crea derechos e impone obligaciones a los particulares, conforme a lo previsto en la legislación comunitaria”. Acude a Burgio para señalar tres tipos de armonización: 1. Una fiscal limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera. 2. Una orientada a la completa eliminación de fronteras fiscales. 3. Una programada que, proyectándose sobre el conjunto de la fiscalidad, se limita en concreto a ciertos aspectos de los sistemas fiscales, en función tanto del establecimiento como del buen funcionamiento del mercado común. Es una armonización vertical que considera modificaciones solo en los sectores que efectivamente condicionan la creación del mercado común. Benítez indica como principios inspiradores de la armonización fiscal a la economía de mercado, la igualdad de tratamiento, y el principio de no discriminación. También aborda los límites a la armonización y los problemas que suscita. Sobre la armonización de los impuestos directos e indirectos en la CAN, véase: José V. Troya Jaramillo, “La fiscalidad internacional en la Comunidad Andina”, en Víctor Uckmar, coord., *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Cedam, 1999, pp. 813-816; César Montaña Galarza, *Manual de Derecho tributario internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006, primera reimpresión 2007, pp. 331-362.

65. Pablo Moreno Valero, “Situación actual de la armonización del I.V.A. y perspectivas de futuro”, en *Hacienda Pública española*, No. 152, Madrid, 2000, p. 6, como ejemplo y de manera general cita el sistema transitorio del IVA que la Comunidad Europea implantó desde el 1 de enero de 1993, con el que se mantiene el principio de destino con carácter general a pesar de suprimirse los controles del IVA en las fronteras intracomunitarias. Este régimen lo desarrolla la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario (que modifica la Sexta Directiva de 1977), en el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación de las Administraciones Tributarias y en los acuerdos alcanzados sobre la armonización de tipos impositivos. Estos acuerdos se resumen de la siguiente manera: el tipo normal del IVA no puede ser inferior al 15%; pueden aplicarse uno o dos tipos reducidos a la lista de productos elaborada en Luxemburgo el 24 de junio de 1991, sin que puedan ser inferiores al 5%; no se puede aplicar un tipo impositivo incrementado.

constitucionales tributarios, por ejemplo, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, pero pensamos que su efecto podría ser menos lesivo si, para su aprobación y vigencia normalmente y *a priori*, son examinados por el órgano constitucional correspondiente, para después ser aprobados por el parlamento nacional, con lo que –solo de existir conocimiento y perspicacia suficiente de los funcionarios o de los legisladores nacionales– se podría garantizar las determinaciones constitucionales sobre los dos importantes principios aludidos. Sobre el orden jurídico comunitario, en el ámbito europeo los estados involucrados han sentido cada vez más la intromisión de la Comunidad en su funcionamiento; por ello, se ha trabajado a nivel teórico y con aplicación práctica la noción del *principio democrático* que debe observar el Derecho comunitario, y que se explica preponderantemente en una trilogía de consideraciones: respeto por los derechos fundamentales de las personas, observancia a la voluntad de los pueblos, y a la organización político administrativa del Estado. Es pertinente entonces decir que dicho rudimento toma en cuenta la necesidad de proteger la relación jurídico-tributaria, y todo lo que ella conlleva desde sus orígenes, rozando entonces aspectos aquí estudiados y referidos a la obligación de contribuir y a los prolegómenos constitucionales de legalidad y reserva de ley aplicados a la materia tributaria. Referimos la experiencia de la Unión Europea solo para decir que somos de los que piensa que reflexiones de vanguardia en el área andina deberían tratar de incorporar la visión en el sentido de que el necesario respeto a los derechos fundamentales por parte del Derecho comunitario implica la observancia de los principios constitucionales tributarios, y, colateralmente, de la correcta configuración de la obligación de contribuir. Lamentablemente, hasta el momento, en el ámbito andino poco se discute sobre tan encomiables tópicos.

Estos últimos esbozos evidencian situaciones objetivas y actuales que, al reproducirse en la vida práctica, constituyen terreno fértil para lesionar o para ignorar los principios constitucionales tributarios, lo que dice de su endeblez y eventual desvanecimiento, lo que afecta también visiblemente a la obligación de contribuir⁶⁶ y a los intereses de los administrados.

COMENTARIOS FINALES

Tanto la obligación de contribuir como los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria no son apreciables de forma total e inva-

66. Sobre el tema véase, Mauricio Plazas V., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, pp. 659-674.

riable, lo que depende de los contextos político, jurídico, social, espacial y temporal, que se susciten. Tales principios rozan frecuentemente con valores constitucionales y con derechos de los administrados.

Cada uno de los principios constitucionales de la imposición se presenta con un frágil ropaje, a veces se dejan ver como absolutos, otras como relativos, debido a las diversas intenciones que están detrás de las políticas económicas, principalmente de las fiscales, así como por el fin de cada tributo (fiscal o extra fiscal).

La carta política ecuatoriana se refiere expresamente a la obligación de contribuir en cabeza de los ciudadanos y de los extranjeros, siendo vital esta previsión para apalancar el poder estatal en esta materia; contiene también disposiciones sobre los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley aplicables a la tributación.

En Ecuador los principios constitucionales revisados, junto con las garantías constitucionales, hacen el papel de nudos de una grácil telaraña que soporta los derechos de los contribuyentes, especialmente en el momento de creación de las disposiciones que comportan la obligación de contribuir; simultáneamente, trazan el lindero pocas veces infranqueable para actuar las políticas públicas, o instruyen sobre el modo de actuar del poder estatuido, cuando se manifiesta en sede tributaria.

De una manera u otra, los principios constitucionales tributarios revisados no solo influyen en el momento de la creación y del diseño del sistema tributario, sino que también lo hacen en las fases de aplicación y recaudación tributarias. La obligación de contribuir y dichos principios condicionarán lo sustantivo y lo procesal-formal tributario. La interpretación de la obligación de contribuir y sus principios será amplia y no restringida, en conjunto y no aislada, utilizando varios elementos hermenéuticos, además obedecerá a un momento histórico (la Constitución y la ley en el tiempo), y a unos medios, sociales y geográficos específicos.

Sería saludable que la Constitución logre una concreción entre la dureza y la transparencia de sus cardinales lineamientos, y la ductilidad en las modalidades de su actuación; por ello, debe existir una adecuada interacción y encaje entre los principios, además, cada uno de ellos debe modularse para no afectar a los otros; hablamos de una gradación en los principios, como también de un margen de acción más o menos definido de cada uno. Al mismo tiempo, se han de definir prioridades en la estructuración del sistema impositivo, en orden a buscar el equilibrio más conveniente entre los principios constitucionales, para lograr un sistema fiscal coherente –que involucre cargas tolerables y razonables– y los derechos de justicia, libertad y propiedad.

Para concluir, diremos que resulta auspicioso encontrar en la carta políticas vigentes, preceptos encaminados a dotar de seguridad jurídica al ordenamiento tributario nacional, así como a cautelar los derechos de los administrados. También vemos provechoso que normas de segundo rango (leyes o códigos) –como en el caso ecuatoriano–

riano—⁶⁷ también en ocasiones se refieran a los principios incorporados en las normas fundamentales, ello no hace más que coadyuvar a la seguridad jurídica que aludíamos, aunque no faltarán quienes vean eso como algo tautológico.

Creemos que la existencia, a nivel nacional, de principios constitucionales tributarios, que hacen carne de la obligación de contribuir, permita —y de alguna manera garantice— que las manifestaciones del poder constituido, y los grandes conceptos del Estado Constitucional de Derechos y Justicia, convivan poderosamente, aunque cabe reconocer siempre en forzada concordia.

BIBLIOGRAFÍA

- Aroca Lara, Carlos Felipe, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005.
- Asorey, Rubén, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992.
- Benítez Gómez, Juan A., *Problemas tributarios que plantea el MERCOSUR*, Montevideo, Universidad de la República, 1993.
- Bravo Arteaga, Juan R., *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, 2a. ed.
- Casás, José Oswaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, 1a. reimp.
- Chico de la Cámara, Pablo, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, en Fernando Serrano A., coord., *Fiscalidad internacional*, Valencia, CEF, 2001.
- Corti, Aristides H., “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en Eusebio González García, comp., *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa/Universidad de Salamanca, 1993.
- Fedele, Andrea, “La reserva de ley”, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho tributario*, t. I, Bogotá, Temis S. A., 2001.
- Figueroa Neri, Aimée, “La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española”, en *Ars Iuris*, Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas, No. 17, Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, 1997.
- García Belsunce, Horacio, *Temas de Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982.
- García Toma, Víctor, “Valores, fines y principios constitucionales”, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, No. 1, Lima, Tribunal Constitucional de la República del Perú, 1999.

67. Véase, por ejemplo, art. 3 Código Tributario del Ecuador.

- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1999, 2a. ed.
- González García, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992.
- Insignares Gómez, Roberto, *La reserva de ley tributaria vista desde la óptica del Tribunal Constitucional español*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2006.
- Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, 3a. ed.
- Jiménez, Antonio, *Lecciones de Derecho tributario*, Guadalajara, Ecasa, 1985.
- Juan Lozano, Ana M., “Capítulo I”, en Germán Orón Moratal, coord., *Estatuto del contribuyente*, Madrid, Francis Lefebvre, 1999.
- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios constitucionales del Derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Universidad de los Andes/ Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989.
- Martín Queralt, Juan, Carmelo Lozano y Francisco Poveda, *Derecho tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001, 6a. ed.
- Matthijs, Alink, y Víctor van Comer, *Manual para las administraciones tributarias. Estructura organizacional y gerencia de las administraciones tributarias*, s. l., CIAT y Ministerio de Finanzas de los Países Bajos, 2000.
- Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho tributario internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006, primera reimpresión 2007.
- “Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina”, en Santiago Andrade, Julio C. Trujillo, Roberto Viciano, eds., *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / CEPS / Universidad de Valencia / Corporación Editora Nacional, 2004.
- “El artículo 281 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y la contribución especial de mejoras”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 12, Quito, IEDT, 2010.
- Moreno Valero, Pablo, “Situación actual de la armonización del I.V.A. y perspectivas de futuro”, en *Hacienda Pública española*, No. 152, Madrid, 2000.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González García, *Curso de Derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1986, 4a. ed.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, 2001, 11a. ed.
- Plazas Vega, Mauricio, “Derecho financiero y derecho tributario. Entrevista con los profesores Giuseppe Abbamonte y Andrea Amatucci”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, No. 52, julio de 2001 a junio de 2002, Bogotá, ICDT, 2003.
- *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000.

- *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Bogotá, Legis, 2001.
- Riofrío Villagómez, Eduardo, *Manual de ciencia de Hacienda*, t. I, Quito, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1951.
- Salazar S., Guillermo, *El principio de legalidad tributaria*, s. I., Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, 1998.
- Sánchez Serrano, Luis, *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- Santos Dávalos, Oswaldo, “Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario”, en *FORO: revista de Derecho*, No. 14, II semestre de 2010, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2010.
- Simón Acosta, Eugenio, “El principio de legalidad o reserva de ley tributaria”, en *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca, 1993.
- Soler, Oswaldo, *Derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002.
- Storini, Claudia, “Las garantías de los derechos en las constituciones de Bolivia y Ecuador”, en *FORO: revista de Derecho*, No. 14, II semestre de 2010, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2010.
- Troya Jaramillo, José V., “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- “La fiscalidad internacional en la Comunidad Andina”, en Víctor Uckmar, coord., *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Cedam, 1999.
- *Taxation and Human Rights*, inédito, Rotterdam.
- Uckmar, Víctor, “La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, No. 52, julio de 2001 a junio de 2002, Bogotá, ICDT, 2003.
- *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002.
- Valdés Villarreal, Miguel, “La justicia en las contribuciones”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992.
- Vallejo Aristizábal, Sandro, “Sistema tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 11, Quito, IEDT, 2009.
- Yebra Martul-Ortega, Perfecto, “Protección constitucional de la sujeción tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF/Marcial Pons, 1997.

Fecha de recepción: 12 de diciembre de 2011

Fecha de aprobación: 3 de enero de 2011

El régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas bajo la perspectiva de la Ley Orgánica de Empresas Públicas

*Rosana Morales Ordóñez**

RESUMEN

La devolución del IVA consiste en un régimen tributario especial que se aplica en función de consideraciones específicas y en atención a la calidad que ostentan los sujetos pasivos que se benefician del mismo. Para que esta devolución proceda –en el caso de empresas públicas–, es indispensable que estas se encuentren constituidas de conformidad con las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas o, en su defecto, hayan cumplido con las disposiciones específicas del régimen de transición contemplado para que las empresas públicas o estatales existentes, las sociedades anónimas en las que el Estado es accionista, las empresas subsidiarias y las empresas de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional se conviertan en nuevas empresas públicas. En este contexto, el presente trabajo pretende analizar, de conformidad con el contenido de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, el momento a partir del cual se genera el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, para las empresas públicas, así como cuestionar ciertas inconsistencias que se desprenden de esta Ley.

PALABRAS CLAVE: Ley Orgánica de Empresas Públicas, empresas públicas, transición, conversión, sociedades anónimas, subsidiarias, devolución del IVA, régimen tributario.

SUMMARY

The VAT refunds consist on a special tax system applied according to specific considerations and in response to the capacity taxpayers who benefit from these refunds show. For this refund to be appropriate –in the case of public companies–, it is essential that they are formed in accordance with the provisions of the Organic Law of Public Companies or, failing that, that they have fulfilled the specific provisions of the provided transitional regime so the existing public or state-

* Funcionaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, docente en la UASB-E.

owned companies, public limited companies in which the State is a shareholder, subsidiary companies, and companies belonging to the Armed Forces and the National Police become new public companies. In this context, this paper attempts to analyze, in accordance with the contents of the Organic Law of Public Companies, the time from which the right to a refund of the Value Added Tax is generated for public companies; and to question some inconsistencies arising from this act.

KEY WORDS: Organic Law of Public Companies, public companies, transition, conversion, public limited companies, subsidiary companies, VAT refunds, tax system.

FORO

INTRODUCCIÓN

La expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas en el año 2009 (LOEP en lo sucesivo) supuso un importante avance en el régimen jurídico ecuatoriano, ya que, hasta ese momento, en el país no existía un cuerpo legal específico que regulase a estas empresas. De hecho, la legislación ecuatoriana no había definido expresamente lo que son las empresas públicas; al contrario, el concepto de empresa pública constituía uno de los más difusos dentro del Derecho Público, pudiendo afirmarse que las definiciones eran tantas como autores se hubiesen ocupado del asunto y, como consecuencia, no existía precisión en cuanto a su regulación y control, pues no era tarea fácil determinar si, en efecto, se trataba de empresas privadas o de empresas públicas.

Algunas definiciones se concentraron en establecer la calidad de la empresa por el fin que perseguía la misma, si su objeto consistía en prestar un servicio al público,¹ entonces se trataba de una empresa pública; otras definiciones apuntaban al con-

-
1. Los conceptos de servicio público que hoy en día tenemos fueron elaborados en su mayoría por la doctrina y jurisprudencia francesa, y se centran en calificar al servicio en razón de si el órgano que lo presta es público o privado; y también en virtud de que el servicio que se preste sea para satisfacer una necesidad general (pública) y sea ejecutado en forma regular y continua. Cabe resaltar que la mayoría de los autores, rescatan *tres reglas que son comunes a todos los servicios públicos*: la continuidad del servicio, la igualdad de los usuarios y la adaptación del servicio a las necesidades del público. Véase nota 1 y 2 de Enrique Sayagués Laso, *Tratado de Derecho administrativo I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002, 8a. ed., p. 74; Maurice Hauriou, *Précis de droit administratif*, París, Recueil-Sirey, 1927, 11a. ed., p. 16; Marcel Waline, *Traité élémentaire de droit administratif*, Toulouse, Recueil-Sirey, 1946, 4a. ed., p. 271; Roger Bonnard, *Précis de droit administratif*, París, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1943, 4a. ed., p. 15; Leon Duguit, *Traité de droit constitutionnel*, V, París, E. de Boccard Editeurs Successeur, 1927, 3a. ed., p. 59; F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, I, Milán, p. 204; Oreste Ranalletti, "Concetto delle persone giuridiche pubbliche amministrative", en *Rivista di diritto pubblico I*, Milán, 1916, p. 345. Véase también Juan Francisco Linares, *Derecho*

rol que se ejerce sobre la empresa en cuestión, esto es, si el control efectivo que el Estado tiene sobre el proceso de toma de decisiones en la empresa era alto, entonces la empresa era pública; incluso otra concepción se centraba en la propiedad de las acciones de la empresa para calificar a la empresa de pública o privada, así, si la mayoría de acciones pertenecían al sector público, entonces la empresa era, sin lugar a dudas, pública.

Con tantos conceptos diversos resultaba de difícil aplicación la normativa tributaria ecuatoriana que hablaba entonces de empresas públicas, sin que exista una definición única al respecto. Así, por ejemplo, el numeral 2 del art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establecía:

Pago del impuesto. Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas: 2. Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y *las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente...* (La cursiva me pertenece).

El numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, señalaba:

Exenciones. Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 2. Los obtenidos por las instituciones del Estado. *Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general* (La cursiva me pertenece).

El numeral 10 del art. 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, disponía:

Transferencias e importaciones con tarifa cero. Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: 10. *Los que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta* (La cursiva me pertenece).

administrativo, Buenos Aires, Astrea, 2000, p. 509, que define al servicio público como la prestación obligatoria individualizada y concreta de cosas y servicios, para satisfacer necesidades colectivas y primordiales de la comunidad, ya directamente por la Administración, ya por medio de particulares, en ambos casos bajo un régimen de derecho público.

La carencia de una normativa específica para las empresas públicas ha sido determinante en su desarrollo, ya que, en ausencia de normas adecuadas, estas debían someterse a las leyes generales que rigen para la administración pública, y que, en su mayoría, fueron diseñadas para aplicarse en organismos e instituciones de naturaleza diferente y con otros compromisos y actividades.

Con este panorama, dando cumplimiento a lo previsto en la Constitución de la República del Ecuador y, entre muchos otros considerandos, ante la necesidad de eliminar la discrecionalidad en el control estatal de estas entidades, así como la arbitrariedad con la que eventualmente actuaban algunas de las denominadas “empresas públicas”, surge la LOEP (S.R.O. 48; 16-X-2010), con el afán de innovar y reestructurar al Estado, descongestionar, aclarar y dar soluciones abiertas al desarrollo del emprendimiento público.

La creación de la LOEP ya se anticipó en la Constitución de la República del Ecuador (R.O. 449; 20-X-2008), particularmente en el art. 315, que preveía la necesidad de su existencia en los siguientes términos:

El Estado constituirá empresas públicas para la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y el desarrollo de otras actividades económicas. Las empresas públicas estarán bajo la regulación y el control específico de los organismos pertinentes, de acuerdo con la ley; funcionarán como sociedades de derecho público, con personalidad jurídica, autonomía financiera, económica, administrativa y de gestión, con altos parámetros de calidad y criterios empresariales, económicos, sociales y ambientales. Los excedentes podrán destinarse a la inversión y reinversión en las mismas empresas o sus subsidiarias, relacionadas o asociadas, de carácter público, en niveles que garanticen su desarrollo. Los excedentes que no fueran invertidos o reinvertidos se transferirán al Presupuesto General del Estado. La ley definirá la participación de las empresas públicas en empresas mixtas en las que el Estado siempre tendrá la mayoría accionaria, para la participación en la gestión de los sectores estratégicos y la prestación de los servicios públicos (La cursiva me pertenece).

La LOEP nace para satisfacer necesidades estatales derivadas de ciertas disposiciones constitucionales que me permito citar a continuación:

- Art. 261. El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre: 12. El control y administración de las empresas públicas nacionales.
- Art. 313. El Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos, de conformidad con los principios de sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia. Los sectores estratégicos, de decisión y control exclusivo del Estado, son aquellos que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental, y deberán orientarse al pleno

desarrollo de los derechos y al interés social. Se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas, las telecomunicaciones, los recursos naturales no renovables, el transporte y la refinación de hidrocarburos, la biodiversidad y el patrimonio genético, el espectro radioeléctrico, el agua, y los demás que determine la ley.

- Art. 314. El Estado será responsable de la provisión de los servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, energía eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, infraestructuras portuarias y aeroportuarias, y los demás que determine la ley. El Estado garantizará que los servicios públicos y su provisión respondan a los principios de obligatoriedad, generalidad, uniformidad, eficiencia, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad y calidad. El Estado dispondrá que los precios y tarifas de los servicios públicos sean equitativos, y establecerá su control y regulación.

Así, la LOEP establece en su art. 4 lo que debe entenderse por empresa pública:

entidades que pertenecen al Estado en los términos que establece la Constitución de la República, personas jurídicas de derecho público, con patrimonio propio, dotadas de autonomía presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión. Estarán destinadas a la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y en general al desarrollo de actividades económicas que corresponden al Estado.

A continuación, en su art. 5, regula la constitución y jurisdicción de las empresas públicas, y en los tres primeros numerales establece: “La creación de empresas públicas se hará:

1. Mediante decreto ejecutivo para las empresas constituidas por la Función Ejecutiva:
2. Por acto normativo legalmente expedido por los gobiernos autónomos descentralizados: y.
3. Mediante escritura pública para las empresas que se constituyan entre la Función Ejecutiva y los gobiernos autónomos descentralizados, para lo cual se requerirá del decreto ejecutivo y de la decisión de la máxima autoridad del organismo autónomo descentralizado. en su caso”.

Y puntualiza expresamente que la denominación de las empresas deberá contener la indicación de “EMPRESA PÚBLICA” o la sigla “EP”, acompañada de una expresión peculiar; siglas que no existían y, por lo tanto, no formaban parte de la denominación de las empresas públicas existentes hasta el 16 de octubre de 2009, fecha en la cual se publicó la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Ante este nuevo marco legal, cabría entender que la LOEP pretende regular a las *nuevas* empresas públicas, es decir, a aquellas empresas que han sido constituidas de

conformidad con las disposiciones de la nueva Ley y que, desde ese momento, se sujetan a todas sus regulaciones.

Con esto entendido, surge entonces una interrogante ¿qué pasa con las empresas públicas que ya existían antes de la vigencia de la Ley Orgánica de Empresas Públicas? ¿son sujetos de derechos y obligaciones derivados de la LOEP por el solo hecho de haber existido como empresas públicas o deben seguir cierto proceso de transición para encontrarse bajo las regulaciones de la misma? ¿qué sucede con aquellas empresas públicas cuyo accionista único o mayoritario es el Estado Ecuatoriano?

Las respuestas están dadas por la propia Ley Orgánica en sus disposiciones transitorias, o al menos se hizo el intento de regular estas situaciones como analizaremos a continuación; no sin antes puntualizar que el estudio que se va a realizar está enfocado exclusivamente en el derecho que tienen las empresas públicas a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a partir de la publicación de la Ley Orgánica que las rige; por lo tanto, el término “régimen tributario aplicable”, se entenderá circunscrito a la devolución del Impuesto al Valor Agregado para efecto de este análisis.

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS

Con la publicación de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, se estableció un nuevo régimen tributario para las mismas, considerando su forma de constitución, sus fines, sus objetivos y su pertenencia al sector público.

Recordemos que la extinta Ley de Impuesto a la Renta, publicada mediante Decreto Supremo No. 1283 en el Registro Oficial No. 305 de 8 de septiembre de 1971, establecía entre las exenciones del impuesto a la renta a los ingresos obtenidos por el Estado, los Consejos Provinciales, los Municipios y demás Instituciones de Derecho Público, así como las de Derecho Privado, con finalidad social o pública, según la Constitución o las Leyes; así también, se reconocía la exención, en la parte proporcional de la renta que les correspondía en las *empresas constituidas con sus capitales* y los capitales de particulares.

Posteriormente y, a consecuencia de la privatización² de varias empresas estatales, con la Ley 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, se sustituyó el numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciéndose que, además de los ingresos obtenidos por el Estado, los consejos

2. Juan Carlos Cassagne y Gaspar Ariño Ortiz, *Servicios Públicos, Regulación y Renegociación*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2005, p. 9, señalan: “El término “privatización” ha sido en estos años una palabra mágica que

provinciales, las municipalidades y demás entidades y organismos del sector público, contemplados en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, se encontraban exentos de impuesto a la renta, los ingresos de las *empresas del sector público que prestaban servicios públicos, mientras que se gravaban los ingresos de las empresas del sector público que competieran con el sector privado y, explotaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas y de servicios en general.*

Con ello se ampliaba el campo de exención para las empresas públicas, incluyéndose con esta reforma también a aquellas empresas del sector público que *no* competían con el sector privado, quedando por lo tanto sus ingresos exentos de impuesto a la renta.

Con la Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, se sustituyó el numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

Los obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetas a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que *compitiendo o no* con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general (La cursiva me pertenece).

De esta forma, quedaba normada la exoneración de impuesto a la renta para los ingresos de las empresas del sector público que cumplieran con las condiciones establecidas, hasta la publicación de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Con esta distinción, claramente se encontraban exentos de impuesto a la renta los ingresos de las empresas públicas que prestaban servicios públicos, mientras que el resto de empresas públicas sí debían sujetarse al pago de este impuesto, provocando distorsiones en la interpretación de la Ley. Este es el caso de las empresas eléctricas a nivel nacional, que, al prestar un servicio público, no se encontraban exentas del impuesto a la renta por haber sido constituidas como sociedades anónimas al amparo de la Ley de Compañías y sujetas al Control de la Superintendencia de Compañías, es decir eran concebidas como personas jurídicas de derecho privado.

encarnaba en sí misma una transformación profunda en el modelo de Estado. Ha significado un verdadero *tour-nant de l'histoire*, como una nueva encrucijada histórica, caracterizada por la liberalización de actividades, la apertura de fronteras, la supresión de monopolios y la privatización de tareas y empresas públicas. Después de más de medio siglo de expansión del Estado, este ha empezado a retirarse de la actividad económica, para concentrarse en lo que son sus funciones soberanas. *Este cambio de modelo*, que se inicia a finales de los ochenta en el Reino Unido, no es propio de un país o de un gobierno concreto. Es universal, es un proceso de biología histórica que está teniendo importantes manifestaciones tanto en Europa como en Iberoamérica, e implica esencialmente un cambio de tareas –de roles– entre el Estado y la Sociedad”.

El razonamiento jurídico tributario que establecía que las empresas eléctricas se encontraban sujetas al pago del impuesto a la renta se remontaba al acto de constitución de las mismas, ya que, para que una entidad que presta un servicio público sea organismo del sector público, tiene que haber sido creada por ley para dicho objeto.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, de la misma forma y bajo los mismos parámetros, se estableció en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007 en el numeral 10 del art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se encontraban gravados con tarifa 0% los bienes y servicios importados o adquiridos en el mercado local *por las empresas públicas que percibían ingresos exentos del impuesto a la renta*, esto es, únicamente aquellas que tenían como fin la prestación de un servicio público. Así quedo establecido hasta la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Con el marco jurídico existente hasta este momento, todavía se generaba mucha confusión y no era claro qué empresas públicas podían beneficiarse del régimen tributario vigente, puesto que había mucha subjetividad en el manejo del término “empresa pública”.

Con estos antecedentes, el 16 de octubre de 2009, en el Suplemento del Registro Oficial No. 48, se publica la Ley Orgánica de Empresas Públicas, que introduce reformas significativas respecto al régimen tributario aplicable a las empresas públicas, tanto del impuesto al valor agregado como del impuesto a la renta. Estas reformas han permitido unificar el concepto de “empresa pública”, así como su forma de constitución y regulación. Los artículos específicos de la LOEP referentes al régimen tributario son los siguientes:

- Art. 41. RÉGIMEN TRIBUTARIO. Para las empresas públicas se aplicará el Régimen Tributario correspondiente al de entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previsto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes de naturaleza tributaria. *Para que las empresas antes mencionadas puedan beneficiarse del régimen señalado es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás leyes de la República.* Las empresas públicas que presten servicios públicos estarán exentas del pago de regalías, tributos o de cualquier otra contraprestación por el uso u ocupación del espacio público o la vía pública y del espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes (La cursiva me pertenece).
- En la Segunda Disposición Final se sustituye el numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente, que actualmente se encuentra

vigente: “Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 2. Los obtenidos por las instituciones del Estado y *por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas*” (La cursiva me pertenece).

- Finalmente, el numeral 1.1.2.12 de la Segunda Disposición Final de la mencionada Ley, establece que deberá agregarse a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno el siguiente artículo innumerado: “Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas. El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución. El Ministerio de Finanzas realizará la acreditación en la cuenta correspondiente, pudiendo proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación”.

Como podemos apreciar, los cambios efectuados son sustanciales y difieren del régimen tributario que se aplicaba con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley; tanto es así que, en cuanto a las exenciones de impuesto a la renta, se encuentran exonerados los ingresos de todas las empresas públicas reguladas por la LOEP, y ya no solo de aquellas empresas del sector público que prestan servicios públicos.

La LOEP modifica el régimen de tributación del IVA de las entidades y empresas públicas en la adquisición de bienes y servicios, pasando de una tarifa 0% a la tarifa 12%, generándose el derecho al reintegro del IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y servicios a las empresas públicas en general, entendiéndose por tales, aquellas que se regulan por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Este es el actual régimen tributario aplicable a todas las nuevas empresas públicas, es decir, a aquellas que se constituyan y funcionen bajo las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Cabe ahora conocer y analizar –bajo esta perspectiva– el régimen tributario aplicable a todas aquellas empresas del sector público que existían antes de la publicación de la LOEP y a todas aquellas empresas en las cuales el Estado es accionista único, mayoritario o minoritario, entre otras, dado que la propia LOEP establece la conversión de estas empresas existentes en Empresas Públicas.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS EMPRESAS PÚBLICAS O ESTATALES EXISTENTES

La Primera Disposición Transitoria de la LOEP establece:

Las empresas públicas o estatales existentes, tales como Empresa Estatal Petróleos del Ecuador, PETROECUADOR; Empresa de Ferrocarriles Ecuatorianos (EFE); Correos del Ecuador; las empresas municipales, entre otras, *para seguir operando adecuarán su organización y funcionamiento a las normas previstas en esta Ley en un plazo no mayor a ciento ochenta días contados a partir de su expedición, sin que en el proceso de transición se interrumpa o limite su capacidad administrativa y operativa; para cuyo efecto, una vez que la Presidenta o Presidente de la República o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, según sea el caso, emita el decreto ejecutivo, la norma regional u ordenanza de creación de la o las nuevas empresas públicas, aquellas dejarán de existir y transferirán su patrimonio a la o las nuevas empresas públicas que se creen. Transcurrido el plazo señalado en el inciso primero de esta disposición transitoria, quedarán derogadas de forma expresa todas las normas que contengan disposiciones de creación o regulación de las empresas a las que se refiere esta Ley señaladas en el indicado inciso y de todas las demás empresas que tengan carácter o naturaleza pública o estatal, en cuanto al régimen aplicable a la constitución, organización, funcionamiento, disolución y liquidación de dichas empresas.*

El personal que actualmente trabaja en las empresas públicas o estatales existentes continuará prestando sus servicios en las empresas públicas creadas en su lugar, de conformidad con su objeto, bajo los parámetros y lineamientos establecidos en esta Ley, no se someterán a periodos de prueba. En consecuencia el régimen de transición previsto en estas disposiciones, incluidas las fusiones, escisiones y transformaciones, no conllevan cambio de empleador ni constituyen despido intempestivo. En caso de jubilación, desahucio o despido intempestivo, se tomarán en cuenta los años de servicio que fueron prestados en la empresa extinguida y cuya transformación ha operado por efecto de esta ley, sumados al tiempo de servicio en la nueva empresa pública creada, con los límites previstos en esta Ley.

Las sociedades o empresas incautadas por la Agencia de Garantía de Depósitos (AGD) y declaradas recursos de dicha Agencia no se someterán a las disposiciones de la presente Ley (La cursiva me pertenece).

Esta disposición concede el plazo de 180 días contados a partir de la expedición de la LOEP para que las empresas públicas o estatales existentes adecuen su organización y funcionamiento a las normas contenidas en ella y puedan seguir operando. Esta transición no podrá interrumpir o limitar su capacidad operativa, más aún si se trata de empresas que prestan servicios públicos. Recordemos que el numeral 15 del

artículo 326 de la Constitución de la República del Ecuador determina que se prohíbe la paralización de los servicios públicos.

La conversión concluye con la emisión del decreto ejecutivo, norma regional u ordenanza de creación emitida por el Presidente de la República o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, que deberán contener la creación de la nueva empresa pública bajo los lineamientos establecidos por la LOEP, y que deberá contener en su denominación la indicación de “empresa pública” o la sigla “EP”, acompañada de una expresión peculiar.

El documento de creación, según el alcance de la disposición transitoria citada, debería haberse emitido dentro de los 180 días plazo concedidos para la conversión, esto es, las empresas públicas o estatales existentes tenían hasta el 14 de mayo de 2010 para adecuar su organización y convertirse en Empresas Públicas. Una vez transcurridos los 180 días plazo, quedan derogadas de forma expresa todas las *normas* que contengan disposiciones de creación o regulación en cuanto al régimen aplicable a la constitución, organización, funcionamiento, disolución y liquidación de las empresas existentes.

Hasta aquí la LOEP es clara, sin embargo, no define qué pasa con aquellas empresas públicas o estatales existentes que no adecuan su organización a la LOEP y, por lo tanto, no se transforman en Empresas Públicas en el plazo de 180 días. Este vacío legal da pie a diversas interpretaciones. Además, esta disposición derogatoria deja sin respuesta a varios cuestionamientos que surgen de la misma, y que la Ley Orgánica de Empresas Públicas no soluciona; por ejemplo, queda como interrogante si la intención del legislador fue decir que se derogan las normas de creación de las empresas públicas que existían antes de la LOEP y, consecuentemente, ¿estas empresas quedan sin existencia jurídica –independientemente de que continúen operando–, hasta que se creen como EP? Si esto fuere así, en cuanto al régimen tributario aplicable, no tendrían derecho al mismo hasta su creación como Empresas Públicas reguladas por la LOEP. Adicionalmente, habría que analizar las demás implicaciones jurídicas que se derivan de esta derogación.

Otra interpretación podría ser que el legislador quiso plasmar –aunque en mi opinión sin conseguirlo– que, pasados los 180 días sin que se hubiere cumplido con la correspondiente conversión, las empresas estatales y públicas existentes automáticamente pasan a ser nuevas Empresas Públicas y se sujetan a la LOEP. Es claro que esta no fue la intención, puesto que en este caso así constaría expresamente en la LOEP, y no hubiese sido necesario establecer un período de transición.

Con este panorama y remitiéndonos exclusivamente al régimen tributario en lo que respecta a la devolución del IVA, es fundamental la comprobación de que la empresa pública que solicita la devolución del impuesto sea en efecto una empresa

pública de conformidad con la LOEP o, en su defecto, que se haya convertido en una empresa pública durante el período otorgado para la transición.

De no ser así, y considerando que tienen derecho al reintegro del IVA las empresas públicas, se entendería que, si bien la empresa en cuestión puede seguir existiendo y operando, no tiene derecho a la devolución del impuesto al valor agregado, por no haberse constituido en empresa pública según lo determinado en la LOEP y en sus disposiciones transitorias para el efecto; por no reunir la calidad que le permite acceder al beneficio de la devolución del IVA.

Por otro lado, aquellas empresas públicas o estatales existentes que se han convertido en Empresas Públicas *dentro del plazo de los 180 días*, tienen derecho a la devolución del IVA desde el momento de la conversión, esto es, considerando la fecha del acto de constitución que bien puede ser un decreto ejecutivo, una norma regional o una ordenanza de creación, siempre que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes como Empresas Públicas, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, LOEP y demás leyes de la República.

Finalmente, cabe preguntarse también: ¿qué sucede con aquellas empresas públicas o estatales existentes que se han convertido en Empresas Públicas con posterioridad al plazo otorgado?

La LOEP tampoco dice nada al respecto; sin embargo, el sentido común se inclinaría a concluir que, si bien dichas empresas no se convirtieron dentro del plazo otorgado para el efecto, advirtiéndose que no existe prohibición para hacerlo posteriormente, pueden hacerlo, y tendrían derecho a solicitar la devolución del IVA desde que se encuentren constituidas como Empresas Públicas con su respectivo acto de creación.

Este análisis se deriva de la intención de la LOEP de homogeneizar a las Empresas Públicas, concediéndoles a aquellas que ya existían la posibilidad de adecuarse a la nueva ley para ser reguladas por las disposiciones en ella contenidas, entre las que se encuentran las disposiciones que tratan del régimen tributario aplicable. Al parecer, no existe régimen sancionatorio específico para aquellos que incumplen con el mandato contenido en la LOEP en las disposiciones transitorias, más que verse imposibilitados de acceder a los beneficios tributarios por no cumplir con la calidad de Empresas Públicas.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS EN LAS QUE EL ESTADO, A TRAVÉS DE SUS ENTIDADES Y ORGANISMOS SEA ACCIONISTA ÚNICO

Los numerales 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3 y 2.1.7 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establecen:

2.1.1. Por disposición de esta Ley, las sociedades anónimas en las que el Estado, a través de sus entidades y organismos sea accionista único, *una vez que la Presidenta o Presidente de la República o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, según sea el caso, en un plazo no mayor a noventa días contados a partir de la expedición de esta Ley, emita el decreto ejecutivo, la norma regional u ordenanza de creación de la o las nuevas empresas públicas, se disolverán de manera forzosa, sin liquidarse, y transferirán su patrimonio a la o las nuevas empresas públicas que se creen. El proceso de disolución forzosa sin liquidación de dichas sociedades anónimas conlleva su extinción legal; y en consecuencia las empresas públicas que se crean, subrogan en los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas.* En consecuencia, se dispone al Superintendente de Compañías que sin más trámite, *al momento de expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las empresas públicas, ordene la cancelación de la inscripción de las sociedades anónimas extinguidas,* en el respectivo Registro Mercantil del cantón de su constitución.

2.1.2. Para efectos de lo señalado en la disposición anterior no se requiere autorización previa o posterior de ningún órgano de la sociedad anónima extinguida, por tratarse de una disolución forzosa prevista en esta Ley.

2.1.3. El proceso de disolución sin liquidación y la consecuente extinción y cancelación de las sociedades anónimas, previstos en este Régimen Transitorio, prevalecen sobre las disposiciones de la Ley de Compañías y, en consecuencia, sobre las estipulaciones constantes en los estatutos sociales de las sociedades anónimas extinguidas.

2.1.7. Las empresas públicas que se creen como consecuencia de la expedición de esta Ley asumirán la administración y operación de las sociedades anónimas extinguidas, sin perjuicio del trámite de cancelación de la inscripción en el Registro Mercantil” (La cursiva me pertenece).

Para la conversión de las sociedades anónimas en las que el Estado es accionista único,³ la LOEP concede el plazo de 90 días para que el Presidente de la República,

3. La Superintendencia de Compañías, mediante Oficio No. SG.SG.DRS.G.10.0000191 de 11 de enero de 2009, certificó la existencia de 812 sociedades anónimas con aportes de entidades y organismos del sector público, de las cuales 644 son sociedades anónimas en las que el Estado es accionista único.

o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, emita el decreto ejecutivo, la norma regional o la ordenanza de creación, que deberán contener la creación de la empresa pública respectiva bajo los lineamientos establecidos por la referida Ley; además en su denominación deberá constar la indicación de “empresa pública” o la sigla “EP”, acompañada de una expresión peculiar.

Con la emisión de los actos mencionados, las sociedades anónimas se disolverán forzosamente, sin liquidarse, y el Superintendente de Compañías tendrá que ordenar la cancelación de la inscripción de las mismas en el Registro Mercantil respectivo sin más trámite.

Esta disposición transitoria es clara y no reviste mayor inconveniente en cuanto a su aplicación en concordancia con el régimen tributario que le corresponde.

Cabe recalcar que estas sociedades anónimas –sin perjuicio de tener como su único accionista al Estado– se constituyeron al amparo de la Ley de Compañías y se encuentran sujetas al control de la Superintendencia de Compañías y, por lo tanto, fuera del ámbito público. Son personas jurídicas de derecho privado, por ello, una vez que pasen por el proceso de conversión, pertenecerán al sector público por disposición expresa de la LOEP y su acto de creación deberá guardar concordancia con las normas contenidas en la mencionada Ley para el efecto.

Consecuentemente, tendrán derecho a la devolución del IVA a partir de la fecha de creación de la empresa pública mediante el documento de creación respectivo emitido por autoridad competente y no antes.

Al respecto, existe un pronunciamiento emitido por el Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro del juicio No. 11-07 de 23 de junio de 2010 en razón de la disposición transitoria 10.4, que, me permito citar en la parte pertinente porque podría tener incidencia en el tema central de este análisis.

En dicho pronunciamiento, luego de citar el art. 4, 41 y la Disposición Transitoria 10.4 de la LOEP, el Tribunal establece:

Bajo esos presupuestos legales, la Empresa XXX S.A., es una sociedad cuya inversión y administración corresponde al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, entidad pública descentralizada, creada por la Constitución Política, dotada de autonomía normativa, técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, con personería jurídica y patrimonio propio, cuyo objeto indelegable, es la prestación del Seguro General Obligatorio en todo el territorio nacional,... Los antecedentes Constitucionales y legales invocados, no dejan lugar a duda, respecto a que la Empresa XXX S.A. *al ser financiada en su totalidad con recursos provenientes de Instituciones del sector público definidas en el artículo 225 de la Constitución del Estado, es una empresa de las catalogadas en la Ley Orgánica de Empresas Públicas, y consecuentemente, sometida a sus disposiciones y beneficiaria del régimen tributario señalado en el artículo 41...* (La cursiva me pertenece).

Como se puede apreciar, el Tribunal Distrital de lo Fiscal le está adjudicando el carácter de empresa pública a una sociedad anónima, exclusivamente por el hecho de ser el Estado su único accionista. Este concepto corresponde a una de las corrientes que existen para definir lo que es una empresa pública –a falta de definición expresa–, la cual se centra en identificar a una empresa como pública o privada por la titularidad de la mayoría del capital accionario.

A la fecha de este pronunciamiento ya se encontraba vigente la LOEP, por lo tanto, ya existía una definición expresa de lo que es una empresa pública, ya existía la Ley específica que regula a las empresas públicas desde su constitución e incluso la transición a la que se deben someter las empresas estatales existentes, las sociedades anónimas y las empresas de las Fuerzas Armadas y la Policía. Por estos motivos, considero que es controversial este pronunciamiento.

El Tribunal está reconociendo la calidad de empresa pública a una sociedad anónima creada bajo las regulaciones de la Ley de Compañías y sujeta exclusivamente al control de la Superintendencia de Compañías; a una sociedad anónima que no ha pasado por el proceso de transición y, por lo tanto, sigue siendo sociedad anónima y no empresa pública según lo dispuesto por la LOEP para el efecto.

En este pronunciamiento no se considera y peor aún se mencionan las disposiciones transitorias que establecen el proceso de conversión de las sociedades anónimas en empresas públicas. Conversión que está establecida para que, una vez realizada, las nuevas empresas públicas puedan beneficiarse, entre otras cosas, del régimen tributario aplicable al sector público.

Finalmente, se analiza la calidad de público del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y a base de este análisis se concluye que, por pertenecer todas las acciones al IESS, la empresa de su propiedad, es una empresa pública. No obstante, lo adecuado hubiese sido analizar si la sociedad anónima se ha convertido y reúne los requisitos establecidos para ser una empresa pública y, por tanto, si tiene derecho a que se le aplique el régimen tributario previsto.

Es importante también tener presente para el análisis que, antes de la conversión, estas sociedades anónimas no eran beneficiarias del régimen tributario para el sector público, por pertenecer al sector privado y, por ende, mal podrían beneficiarse de una devolución del IVA por un período en el que no cumplían con los condicionamientos legales establecidos para acceder a dicho beneficio. Reconocer el carácter de públicas a este tipo de sociedades anónimas, sin que pasen por el proceso de transición, sería desconocer la normativa societaria y tributaria vigente con anterioridad a la publicación de la LOEP y la normativa actualmente vigente; desconocer, además, las normas específicas de la LOEP para los casos puntuales, vulnerando no solo el principio de legalidad sino también el de seguridad jurídica, pilares fundamentales del Derecho.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS EN LAS QUE EL ESTADO A TRAVÉS DE SUS ENTIDADES Y ORGANISMOS ES ACCIONISTA MAYORITARIO⁴

Los numerales 2.2.1, 2.2.1.1, 2.2.1.2, y 2.2.1.3 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, establecen:

2.2.1 Sociedades anónimas del sector eléctrico: En las sociedades anónimas en las que el Estado a través de sus entidades y organismos sea accionista mayoritario, constituidos con anterioridad a la expedición de esta Ley, cuyo objeto social sea la generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, se observará el siguiente procedimiento:

2.2.1.1. Las acciones y los certificados de aportes para futuras capitalizaciones en las empresas eléctricas de generación, transmisión, distribución y comercialización de propiedad del Fondo de Solidaridad, serán transferidas al Ministerio Rector encargado del sector eléctrico ecuatoriano.

2.2.1.2. El Ministerio Rector encargado del sector eléctrico ecuatoriano *en un plazo no mayor a 180 días, podrá:* 1. *Resolver la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista;* 2. *Comprar las acciones de propiedad de accionistas minoritarios públicos o privados, de manera que estas empresas sean propiedad del Gobierno Central en los términos señalados en esta Ley;* y, 3. *Constituir tenedoras de acciones de las empresas en las cuales es accionista.*

En el caso de que el Ministerio Rector del sector eléctrico ecuatoriano compre las acciones de los gobiernos autónomos descentralizados, los valores correspondientes a esos títulos se entregarán con cargo a inversiones en servicios públicos en la jurisdicción de esos gobiernos y serán distintos a los que por ley les corresponda. *Los egresos necesarios deberán incorporarse en el Presupuesto General del Estado en el subsiguiente año Fiscal, al valor que determine un experto contratado para el efecto, aplicando parámetros técnicos propios de la industria.* El experto será seleccionado en conjunto entre el Ministerio Rector del Sector Eléctrico ecuatoriano y los gobiernos autónomos descentralizados que correspondan. De no existir acuerdo para dicha designación en un plazo máximo de treinta días, será el Ministerio Rector del Sector Eléctrico quien lo realice.

Las acciones que el Ministerio Rector del sector eléctrico ecuatoriano compre a los accionistas privados *se pagarán en un plazo no mayor a 360 días*, de conformidad con las dis-

4. La Superintendencia de Compañías, mediante Oficio No. SG.SG.DRSG.10.0000191 de 11 de enero de 2009, certificó la existencia de 812 sociedades anónimas con aportes de entidades y organismos del sector público, de las cuales 63 son sociedades anónimas en las que el Estado es accionista mayoritario.

ponibilidades del Presupuesto General del Estado, al valor que lo determine un experto contratado por el Ministerio Rector, quien deberá aplicar parámetros técnicos propios de la industria.

2.2.1.3. Una vez producida la compra de las acciones prevista en el número anterior, las sociedades anónimas se disolverán sin liquidarse, siguiendo el mismo procedimiento previsto en la Disposición Transitoria 2.1 anterior, y observando el mismo tratamiento para el talento humano, patrimonio, activos, pasivos y demás aspectos previstos en dicho régimen transitorio. Los aspectos relativos a la transición que no consten en este régimen transitorio se desarrollarán en el decreto ejecutivo, norma regional u ordenanza de creación de la o las empresas públicas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica” (La cursiva me pertenece).

El numeral 2.2.1.2 establece un plazo de 180 días para que el Ministerio rector pueda escoger entre una de las tres alternativas que se plantean, esto es, puede resolver sobre la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista, o comprar las acciones de propiedad de accionistas minoritarios públicos o privados, o constituir tenedoras de acciones de las empresas en las cuales es accionista.

Si el Ministerio rector decide resolver sobre la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista, las empresas públicas que se creen subrogarán en los derechos y obligaciones de las sociedades anónimas extinguidas desde el momento de la expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las mismas y, consecuentemente, serán sujetos del régimen tributario contenido en la LOEP desde la fecha de creación de la empresa pública respectiva.

Si el Ministerio rector decide comprar las acciones, es necesario considerar la distinción que realiza el numeral 2.2.1.2 al referirse a esta opción.

Cuando las acciones se adquieren a:

- *Gobiernos autónomos descentralizados (público):* los egresos necesarios deberán incorporarse en el *Presupuesto General del Estado en el subsiguiente año Fiscal*, al valor que determine un experto contratado para el efecto, aplicando parámetros técnicos propios de la industria.
- *Accionistas privados:* se pagarán en un *plazo no mayor a 360 días*, de conformidad con las disponibilidades del Presupuesto General del Estado, al valor que lo determine un experto contratado por el Ministerio rector, quien deberá aplicar parámetros técnicos propios de la industria.

Una vez producida la compra de las acciones, las sociedades anónimas se disolverán sin liquidarse, lo que conlleva su extinción legal conforme a la LOEP, y, en consecuencia, las empresas públicas que se creen subrogarán en los derechos y obli-

gaciones de las sociedades anónimas extinguidas desde el momento de expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las mismas.

Por lo tanto, serán titulares del régimen tributario previsto en la LOEP, desde la fecha de creación de la EP mediante decreto ejecutivo u ordenanza, esto es, una vez realizado el pago dentro de los 360 días previstos.

Y si el Ministerio rector decide constituir tenedoras de acciones de las empresas en las cuales es accionista, estas no tienen derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, ya que únicamente se constituyen en holdings,⁵ y no en empresas públicas, por ello, no pueden beneficiarse del régimen tributario contenido en la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

EXCEPCIÓN

El numeral 2.2.1.4 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas determina:

Régimen de excepción. Si dentro del plazo previsto en el número 2.2.1.2 no se cumpliere el proceso de compra de acciones que permita que las sociedades anónimas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica con más de un socio queden en propiedad de un solo accionista, hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico, esas empresas seguirán operando como compañías anónimas reguladas por la Ley de Compañías, exclusivamente para los asuntos de orden societario. Para los demás aspectos tales como el régimen tributario, fiscal, laboral, contractual, de control y de funcionamiento de las empresas se observarán las disposiciones contenidas en esta

5. El art. 429 de la Ley de Compañías, dispone: “Compañía Holding o Tenedora de Acciones, es la que tiene por objeto la compra de acciones o participaciones de otras compañías, con la finalidad de vincularlas y ejercer su control a través de vínculos de propiedad accionaria, gestión, administración, responsabilidad crediticia o resultados y conformar así un grupo empresarial. Las compañías así vinculadas elaborarán y mantendrán estados financieros individuales por cada compañía, para fines de control y distribución de utilidades de los trabajadores y para el pago de los correspondientes impuestos fiscales. Para cualquier otro propósito podrán mantener estados financieros o de resultados consolidados evitando, en todo caso, duplicidad de trámites o procesos administrativos. La decisión de integrarse en un grupo empresarial deberá ser adoptada por la Junta General de cada una de las compañías integrantes del mismo. En caso de que el grupo empresarial estuviere conformado por compañías sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Compañías, las normas que regulen la consolidación de sus estados financieros serán expedidas y aplicadas por ambos organismos”. El art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece: “Definición de sociedad. Para efectos de esta Ley *el término sociedad comprende* la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, *la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas*; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros”.

Ley. Las acciones de estas compañías no podrán ser transferidas al sector privado (La cursiva me pertenece).

La LOEP establece de forma expresa y como *excepción*, exclusivamente para aquellas sociedades anónimas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica con más de un socio que no hubieren cumplido con el proceso de compra de acciones dentro de los 360 días, y que una vez transcurrido dicho plazo y hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico, que sigan operando como compañías anónimas para los asuntos de orden societario; mientras que para los asuntos de orden tributario se establece que puedan beneficiarse del régimen tributario establecido en la LOEP y, por lo tanto, son sujetos de devolución de IVA desde ese momento.

Como podemos apreciar, la intención del legislador es clara y así se ha manifestado en el contenido de esta disposición transitoria, que no genera dudas y tampoco se presta a interpretación como analizamos en el caso de la disposición transitoria primera. Cuando el legislador quiere regular expresamente una situación, define y establece los pasos para conseguir el efecto deseado, como en este caso puntual, y no deja abierta la posibilidad de una interpretación subjetiva de todos los llamados a aplicar la norma.

Por consiguiente, por disposición expresa de Ley, las sociedades anónimas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica que no hubieren cumplido con el proceso de compra de acciones dentro de los 360 días contados a partir de la expedición de la LOEP, gozarán de los beneficios del régimen tributario en ella contenidos a partir del día 361 y hasta la expedición del nuevo marco jurídico del sector eléctrico.

EMPRESAS INCLUIDAS EN EL MANDATO CONSTITUYENTE NO. 15

El numeral 2.2.1.5 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, determina:

Régimen previsto para las empresas incluidas en el Mandato Constituyente No. 15. De conformidad con lo previsto en la Disposición Transitoria Tercera del Mandato Constituyente No. 15 expedido por la Asamblea Nacional Constituyente el 23 de julio de 2008, en virtud de sus indicadores de gestión, *las siguientes sociedades anónimas*: Empresa Eléctrica Quito S.A., Empresa Eléctrica Regional del Sur S.A., Empresa Eléctrica Regional Norte S.A., Empresa Eléctrica Regional Centro Sur C.A.; Empresa Eléctrica Cotopaxi S.A.; Empresa Eléctrica Riobamba S.A.; Empresa Eléctrica Ambato Regional Centro Norte S.A.; y, Em-

presa Eléctrica Azogues S.A.; *hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico, seguirán operando como compañías anónimas reguladas por la Ley de Compañías, exclusivamente para los asuntos de orden societario. Para los demás aspectos tales como el régimen tributario, fiscal, laboral, contractual, de control y de funcionamiento de las empresas se observarán las disposiciones contenidas en esta Ley.* Igual tratamiento, en virtud de sus indicadores de gestión, se aplicará a la empresa ELECTRO GENERADORA DEL AUSTRO ELECAUSTRO S.A. (La cursiva me pertenece).

Las sociedades anónimas taxativamente mencionadas en el numeral 2.2.1.5 de la Segunda Disposición Transitoria de la LOEP se encuentran sujetas a un régimen especial por disposición expresa de Ley, y gozarán del régimen tributario establecido en la LOEP desde el 1 de noviembre de 2009 y hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico.

Consecuentemente, las sociedades anónimas mencionadas expresamente, no se encuentran sometidas a un régimen de transición con un plazo establecido para que se conviertan en empresas públicas; al contrario, la LOEP les concede expresamente el beneficio del régimen tributario contenido en ella, como si ya fuesen empresas públicas.

Es importante recalcar que la LOEP únicamente les concede dicho beneficio y no les está dando la calidad de empresas públicas. La situación de las eléctricas se definirá con la expedición del nuevo marco jurídico del sector eléctrico, que determinará los parámetros a los cuáles tienen que atender y bajo los cuáles deben actuar.

Por lo tanto, la Empresa Eléctrica Quito S.A., Empresa Eléctrica Regional del Sur S.A., Empresa Eléctrica Regional Norte S.A., Empresa Eléctrica Regional Centro Sur C.A., Empresa Eléctrica Cotopaxi S.A., Empresa Eléctrica Riobamba S.A., Empresa Eléctrica Ambato Regional Centro Norte S.A., y Empresa Eléctrica Azogues S.A. son beneficiarias del régimen tributario contenido en la LOEP desde el 1 de noviembre de 2009, en lo que tiene que ver particularmente con el Impuesto al Valor Agregado y su derecho a la devolución, en concordancia con la disposición del art. 11 del Código Tributario:

Vigencia de la ley. Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, *desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores* (La cursiva me pertenece).

OTRAS EMPRESAS CON PARTICIPACIÓN ACCIONARIA MAYORITARIA DEL ESTADO

Los dos primeros incisos del numeral 2.2.2. de la Segunda Disposición Transitoria establecen:

En las demás sociedades anónimas o empresas de economía mixta distintas a las previstas en el numeral 2.5 del régimen transitorio de esta Ley, en las que el Estado, directamente o a través de sus instituciones definidas en el artículo 225 de la Constitución de la República, sea accionista mayoritario, se seguirá un proceso análogo al referido en el numeral 2.2.1 precedente de esta Ley. Cada entidad pública accionista transferirá su paquete accionario al Ministerio Rector del sector específico, quien a su vez en un plazo no mayor de 180 días contados a partir de la promulgación de esta Ley, podrá: a) Resolver la fusión, escisión o disolución de las sociedades anónimas o de economía mixta; y, b) Comprar las acciones de propiedad de accionistas minoritarios privados.

Estarán exentas de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior las sociedades anónimas, empresas de economía mixta o las subsidiarias de estas, con capital accionario mayoritario del Estado o de sus instituciones, que desarrollen sus actividades en sectores estratégicos o de servicios públicos, constituidas en sociedad con empresas públicas de la comunidad internacional o con subsidiarias de estas.

Este numeral específicamente se refiere a las demás sociedades anónimas o empresas de economía mixta en las que el Estado tenga participación accionaria mayoritaria, excluyendo a las empresas subsidiarias,⁶ que deberán transferir su paquete accionario al Ministerio Rector, para que este en un plazo de 180 días pueda escoger entre: a) la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista; o, b) la compra de las acciones de propiedad de accionistas privados.

- a) Si el Ministerio rector decide fusionar, liquidar, escindir o disolver estas sociedades anónimas, con el fin de crear nuevas empresas públicas acatando las disposiciones de la LOEP, las empresas públicas que se creen subrogarán en los derechos y obligaciones de las sociedades anónimas extinguidas desde el momento de expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las mismas.

6. El segundo inciso del art. 4 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas define a las empresas subsidiarias como “sociedades mercantiles de economía mixta creadas por la empresa pública, en las que el Estado o sus instituciones tengan la mayoría accionaria”.

Consecuentemente, tendrán derecho a la devolución del IVA a partir de la fecha de creación de la empresa pública mediante decreto ejecutivo, norma regional u ordenanza de creación emitidas por autoridad competente, y no antes.

- b) Si el Ministerio rector opta por la compra de acciones de propiedad de accionistas privados, estas deberán pagarse en un *plazo no mayor a 360 días* –en aplicación de lo dispuesto por la LOEP–, de conformidad con las disponibilidades del Presupuesto General del Estado, al valor que lo determine un experto contratado por el Ministerio rector, quien deberá aplicar parámetros técnicos propios de la industria.

Producida la compra de las acciones, las sociedades anónimas se disolverán sin liquidarse, lo que conlleva su extinción legal conforme a la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Por lo tanto, serán titulares del régimen tributario previsto en la LOEP, desde la fecha de creación de la EP mediante decreto ejecutivo u ordenanza, esto es, una vez realizado el pago dentro de los 360 días previstos.

Finalmente, el numeral 2.2.2 establece puntualmente que aquellas sociedades anónimas, empresas de economía mixta o sus subsidiarias, con capital accionario mayoritario del Estado o de sus instituciones, *que desarrollen sus actividades en sectores estratégicos o de servicios públicos, constituidas en sociedad con empresas públicas de la comunidad internacional o con subsidiarias de estas*, se encuentran exentas de transferir su paquete accionario al Ministerio rector y de someterse al proceso específico referido para las demás sociedades anónimas o empresas de economía mixta en las que el Estado tenga participación accionaria mayoritaria. Consecuentemente, podría entenderse que estas sociedades mantienen su forma jurídica y se someten al régimen tributario respectivo según su esencia; es decir, si son sociedades anónimas se mantienen como tales y no podrán acceder al régimen tributario establecido para las empresas públicas por sí mismas.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS O DE ECONOMÍA MIXTA EN LAS QUE EL ESTADO A TRAVÉS DE SUS ENTIDADES Y ORGANISMOS ES ACCIONISTA MINORITARIO

El numeral 2.3 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas dispone:

En las sociedades anónimas o de economía mixta en las que el gobierno central o los gobiernos autónomos descentralizados sean accionistas minoritarios *se seguirá observan-*

do la normativa de su constitución y no serán aplicables para dichas sociedades las normas contenidas en esta Ley, sin perjuicio de lo cual, el Estado a través de las instituciones que fueren accionistas, podrá iniciar procesos de desinversión. La desinversión referida en el inciso precedente será obligatoria para aquellas instituciones públicas que por mandato constitucional solamente pueden participar en emprendimientos económicos en sectores estratégicos del país y para aquellas actividades que no sean rentables, caso particular en el que se requerirá el informe favorable del organismo nacional de planificación” (La cursiva me pertenece).

La LOEP es clara y puntual con respecto a las sociedades anónimas o de economía mixta en las que el gobierno central o los gobiernos autónomos descentralizados son accionistas minoritarios;⁷ por lo que estas no podrán beneficiarse del régimen tributario contenido en la LOEP y, por lo tanto, no son sujetos de devolución del Impuesto al Valor Agregado.

RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS EMPRESAS SUBSIDIARIAS

El numeral 2.5 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establece:

Las empresas subsidiarias que con anterioridad a la expedición de esta Ley se constituyeron como sociedades anónimas y cuyo capital se integró mayoritariamente con recursos provenientes de: 1. entidades del sector público; 2. empresas públicas municipales o estatales; o, 3. sociedades anónimas cuyo accionista único fue el gobierno central o los Gobiernos Autónomos Descentralizados; optarán, según lo decida el directorio de la empresa pública matriz, por cualquiera de las siguientes alternativas: a) Transformarse en empresas de economía mixta; o, b). Transformarse en empresas públicas. En el primer caso exclusivamente para los asuntos societarios se regirán por la Ley de Compañías, para los demás aspectos tales como el régimen tributario, fiscal, laboral, contractual, de control y de funcionamiento de las empresas se observarán las disposiciones contenidas en esta Ley.

En virtud de este numeral, tendrán derecho al régimen tributario contenido en la LOEP, y consecuentemente podrán acceder a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, únicamente aquellas sociedades anónimas que de empresas subsidiarias se hayan transformado en empresas de economía mixta. El derecho a la devolución del

7. La Superintendencia de Compañías, mediante Oficio No. SG.SG.DRSG.10.0000191 de 11 de enero de 2009, certificó la existencia de 812 sociedades anónimas con aportes de entidades y organismos del sector público, de las cuales 105 son sociedades anónimas en las que el Estado es accionista minoritario.

Impuesto al Valor Agregado se configura desde la fecha de emisión de los documentos respectivos que las transformen en empresas de economía mixta. Mientras que aquellas sociedades anónimas que de empresas subsidiarias hubiesen optado por transformarse en empresas públicas tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado, desde la fecha de su constitución como empresas públicas mediante el respectivo decreto ejecutivo u ordenanza de creación.

EMPRESAS ADMINISTRADAS POR LAS FUERZAS ARMADAS Y POLICÍA NACIONAL

El primer y segundo inciso de la Tercera Disposición Transitoria de la LOEP señalan:

Las empresas bajo la actual dependencia o control de las Fuerzas Armadas mantendrán su naturaleza jurídica inalterada y conservarán las mismas modalidades de organización, funcionamiento y administración hasta que se constituya el Comité de Industria de la Defensa Nacional, en un plazo no mayor a noventa días, contados a partir de la vigencia de esta Ley. El referido Comité estará integrado por una delegada o delegado de la Presidenta o Presidente de la República, una delegada o delegado del Ministerio de Defensa Nacional; y, una delegada o delegado de la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. El Comité de Industria de la Defensa Nacional, en base a elementos objetivos y parámetros definidos, recomendará en un plazo no mayor de 180 días al gobierno nacional, mantener o no el control o administración de dichas empresas. Con el referido informe y dentro del plazo de noventa días las empresas que queden bajo control de las Fuerzas Armadas adecuarán su naturaleza jurídica al marco de la presente Ley. En las que se decida que las Fuerzas Armadas no continúen participando se iniciarán los procesos de desinversión, sin menoscabo de aquellos que a la fecha de expedición de la presente Ley se encuentren ejecutando.

El cuarto y quinto inciso de la Tercera Disposición Transitoria de la LOEP establecen:

De conformidad con lo que dispone el inciso primero del artículo 162 de la Constitución de la República, las Fuerzas Armadas solo podrán participar en actividades económicas relacionadas con la defensa nacional; para viabilizar tal participación, los Directorios de las empresas que permanezcan bajo el control de las Fuerzas Armadas, se conformarán, a más de los miembros previstos en el art. 7 de la Ley, por el Jefe del Comando Conjunto de las Fuerzas Armadas y por el Comandante General de la Fuerza más antiguo correspondiente o sus delegados. Las decisiones de los Directorios sobre aspectos sustantivos inherentes a las citadas empresas, tales como su disolución o liquidación, se adoptarán por unanimidad. En cuanto a las empresas en las que actualmente tiene participación la Policía Nacional, el Ministro de Gobierno, en un plazo no mayor de sesenta días, contados a partir de la promulgación de la presente Ley, determinará sobre las empresas que por motivos de seguridad interna deban ser administradas por la Policía Nacional.

La tercera disposición transitoria referida establece un plazo de 90 días para que se conforme el Comité de Industria de la Defensa Nacional, y 180 días posteriores a este plazo para que el Comité en cuestión recomiende al gobierno nacional mantener o no el control o administración de dichas empresas.

Con esta recomendación, y dentro de un nuevo plazo de noventa días, las empresas que queden bajo control de las Fuerzas Armadas deben adecuar su naturaleza jurídica al marco de la LOEP y, por lo tanto, tendrán derecho al régimen tributario contenido en ella a partir de la fecha de expedición de los actos constitutivos de las empresas públicas pertinentes que se creen en lugar de las empresas que se extingan.

En las empresas en las cuales las Fuerzas Armadas ya no participen, deberán iniciarse los respectivos procesos de desinversión.

Es importante resaltar que la LOEP rescata la esencia de las Fuerzas Armadas y establece que estas *solo* podrán participar en actividades económicas relacionadas con la *defensa nacional*.

Con respecto a las empresas en que la Policía Nacional tiene participación, la Ley no es explícita, como en el caso de aquellas empresas sujetas a las Fuerzas Armadas; sin embargo, establece un plazo de sesenta días –contados desde la promulgación de la LOEP– para que el ministro de Gobierno determine sobre las empresas que por motivos de *seguridad interna* deban ser administradas por la policía.

Se presumiría que aquellas empresas previamente determinadas por el ministro de Gobierno quedan bajo la administración de la Policía Nacional, y, por tanto, deben adecuar su naturaleza jurídica al marco de la Ley Orgánica de Empresas Públicas. Así, tendrían derecho al régimen tributario y, consecuentemente, a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a partir de la fecha de expedición de los actos constitutivos de las empresas públicas pertinentes.

CONCLUSIONES

Conviene destacar la esencia de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, puesto que su creación fue el resultado de un proceso que empezó con la expedición de la Constitución del año 2008, como respuesta a la corriente privatizadora del sector público.

Esta Ley hace un intento por unificar a las empresas del sector público desde su constitución, su forma de actuar, su organización y administración, hasta su extinción; pretendiendo eliminar la subjetividad con la que se les definía y según la cual se les daba el trato respectivo como sector público o privado.

En concordancia con su espíritu, la LOEP pretende regular a todas las empresas públicas, entendiéndose por tales aquellas creadas según sus disposiciones y aquellas que han pasado un proceso de conversión para transformarse en empresas públicas según el régimen de transición contemplado en la propia Ley.

De esta forma, solo aquellas nuevas empresas públicas se someten a las regulaciones de esta Ley desde el momento de su creación⁸ y en cumplimiento de las disposiciones legales analizadas. Esto implica que, durante el tiempo de la transición, las empresas sometidas a esta no podrán ser titulares del régimen tributario contenido en la LOEP por no haberse constituido aún en empresas públicas reguladas por la mencionada Ley.

La Ley reguladora de las empresas públicas justamente establece un período de transición para que las personas jurídicas especificadas puedan hacer su conversión en un tiempo prudente y sin mayores complicaciones; entendiéndose por transición el proceso mediante el cual se produce una evolución jurídica que pretende dejar atrás una forma desorganizada de estructura de parte del sector público, para unificar, ordenar y reorganizar a las empresas públicas.

Aplicar el régimen tributario contenido en la LOEP también a aquellos sujetos que se encuentran dentro del proceso de transición sería desconocer el mismo, puesto que no tendría sentido que se encuentre contemplado en las disposiciones transitorias de la mencionada Ley, si de cualquier forma se les va a dar el trato tributario preferencial desde la expedición de la misma.

Por ello, se ha hecho hincapié, a lo largo de este análisis, en que el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado lo tienen las empresas públicas desde el momento de su creación, en virtud del contenido de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, ya sea que su constitución surja del período de transición o se cree una nueva empresa pública en rigor.

En cualquier caso, este análisis pretende ser un aporte a este tema que actualmente se encuentra debatiéndose en las entidades del sector público que directamente se ven afectadas por el contenido de esta Ley. Dejo a la reflexión de los lectores el dilucidar

8. El Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC10-00085 de 30 de marzo de 2010, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 169 de 12 de abril de 2010, estableció el procedimiento para todas aquellas nuevas empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas para la concesión del régimen tributario especial y, a su vez, el procedimiento para dar de baja del sistema del RUC a las sociedades anteriores extinguidas. Esta resolución parte del mismo supuesto, la creación de las empresas públicas a través de un decreto ejecutivo o acto normativo de gobierno autónomo descentralizado y es concluyente, puesto que expresamente establece que las nuevas empresas públicas recibirán el tratamiento tributario referente a empresas públicas a partir de la fecha de emisión de los documentos mencionados.

la oportunidad con la que debe aplicarse el régimen tributario especial a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Finalmente, insisto en la urgente necesidad de preparar un Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, con el fin de aclarar muchas disposiciones legales que no son claras o están incompletas, y que pueden dar lugar a interpretaciones subjetivas o interesadas.

BIBLIOGRAFÍA

Bonnard, Roger, *Précis de droit administratif*, París, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1943.

Cammeo, F., *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, I, Milán, 1913.

Cassagne, Juan Carlos, y Gaspar Ariño Ortiz, *Servicios públicos, regulación y renegociación*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2005.

Constitución de la República del Ecuador.

Duguit, Leon *Traité de droit constitutionnel*, V, París, E. de Boccard Editeurs Successeur, 1927.

Hauriou, Maurice, *Précis de droit administratif*, París, Recueil-Sirey, 1927.

Ley 51.

Ley 99-24.

Ley de Compañías del Ecuador.

Ley de Impuesto a la Renta.

Ley de Régimen Tributario Interno.

Ley Orgánica de Empresas Públicas del Ecuador.

Linares, Juan Francisco, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Astrea, 2000.

Ranelletti, Oreste, “Concetto delle persone giuridiche pubbliche amministrative”, *Rivista di diritto pubblico I*, Milán, 1916.

Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de Derecho administrativo I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

Waline, Marcel, *Traité élémentaire de droit administratif*, Toulouse, Recueil-Sirey, 1949.

Fecha de recepción: 29 de julio de 2011
Fecha de aprobación: 27 de septiembre de 2011

Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación

*Fabiola Valenzuela Vera**

RESUMEN

Los procesos de cambio que propiciaron la adopción del dólar como moneda única en el Ecuador, si bien fueron devastadores en la economía, dieron la oportunidad de establecer nuevas políticas a través de las cuales se logró la apertura de la economía nacional a lo que se denomina "globalización", rigiéndose por el libre mercado, lo que obligó a revisar y modificar las legislaciones de los países que forman parte de esta libre economía y comercio para enmarcarlas dentro de los lineamientos actuales y evitar conflictos normativos y económicos al momento de realizar las transacciones.

En el Ecuador la adopción del dólar significó la pérdida en la toma de decisiones de tipo monetario, sin embargo, no quedaron rezagadas las relaciones comerciales a nivel mundial, y se tomaron medidas para fortalecer el Servicio de Rentas Internas (SRI), mejorando las políticas y sistemas para evitar la evasión fiscal.

PALABRAS CLAVE: devolución del impuesto, IVA, contribuyentes.

ABSTRACT

The change processes in Ecuador that led to the adoption of the dollar as its single currency, though devastating for the economy, also gave this country the opportunity –being ruled by the free market– to establish new policies through which the opening up of the national economy to what is called "globalization" was achieved; situation that requires to revise and amend the laws of the countries that are part of this free economy and free trade framed within the current guidelines and avoid policy and economic conflicts at the time of carrying out the transactions.

* Asesora Jurídica de la Compañía DEPALSA, docente en la Universidad Internacional del Ecuador.

In Ecuador, adopting the dollar meant the loss of decision-making concerning money; however, the global trade relationships were not left behind, and measures to strengthen the Internal Revenue Service (IRS) were taken, improving the policies and systems that prevent tax evasion.

KEY WORDS: tax refund, VAT, taxpayers.

FORO

ANTECEDENTES DEL IVA EN EL ECUADOR

Antes de entrar de lleno a tratar el tema del presente trabajo, la restitución del IVA a los exportadores, es necesario mencionar los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Ecuador.

El impuesto en cuestión fue adoptado en territorio ecuatoriano mediante Ley No. 056-Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), vigente a partir del 1 de enero de 1990, consecuencia de una corriente mundial originada en Francia en 1954 y no de la Decisión 330 de la Comunidad Andina (CAN) que se emitió en 1992, refiriéndose por primera vez al tratamiento de incentivos tributarios y no tributarios para las exportaciones, que por primera vez hacía referencia a los impuestos indirectos.¹

Cabe señalar que el IVA en sus orígenes no adoptó un régimen de tarifas diferenciadas, ya que desde su incorporación tuvo una tarifa única del 10% que posteriormente ha variado hasta el actual 12%. Sin embargo, se decidió otorgar exenciones o tarifa “cero” a bienes y servicios de primera necesidad. *Este sistema intenta otorgar un ámbito de progresividad al impuesto, a fin de no repercutir en el consumo de quienes tienen menor capacidad contributiva.*²

En América Latina, el Ecuador se ubica entre los países con mayor grado de concentración del ingreso. Según un estudio de trece países realizados por el BID, el Ecuador era, hacia 1995, el tercer país más inequitativo en la región, luego de Brasil y Paraguay.³ Este medidor refleja la falta de equidad respecto de los ingresos entre los diferentes estratos sociales.

La recaudación tributaria en el Ecuador registró un importante aumento en 2010, debido a una reducción de la evasión y a un incremento en la actividad económica.

1. Mauricio Durango Pérez, *Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, XXII ILADT, 2004, p. 271.

2. *Ibid.*, p. 274.

3. BID, *Progreso económico y social en América Latina*, Informe 1998-99, Washington D. C., 1999.

*Entre enero y septiembre de 2010, la recaudación del IVA creció en un 21.5% con respecto al mismo período de 2009.*⁴

A fin de comprender el sentido y el objeto del incentivo a las exportaciones, mediante la restitución del IVA, es necesario entender los principios tributarios que se manejan a nivel internacional y bajo los cuales el régimen nacional pretende adecuar su legislación. Estos principios que se han tomado como referencia para verificar la eficiencia y respeto hacia los contribuyentes son:

- 1.1. Principio de neutralidad impositiva; y
- 1.2. Cláusula de No discriminación.

NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

*Un impuesto, como dice Duverger, es “neutro”, “cuando no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera”.*⁵

Según Plazas Vega, son condiciones indispensables de la neutralidad los principios de “igualdad”, ya que un tratamiento desigual puede desestimular ciertas actividades y dar incentivo a otras en las cuales el régimen tributario sea más favorable; y el principio de “moderación”, por la directa relación que existe entre el tributo y la capacidad de pago del contribuyente, ya que mientras más elevado sea el gravamen es mayor su efecto en relación con las actividades sociales o individuales afectadas.

Continuando con esta posición se puede determinar que no es posible la existencia de impuestos totalmente neutros, ya que todos privan al contribuyente de una parte de su renta.

Si bien se considera que un buen sistema tributario debe interferir lo menos posible en las decisiones de mercado, es necesario señalar que existen excepciones, como por ejemplo el caso de la existencia de fallas de mercado, es decir, los impuestos pueden tener una función correctora de la actividad económica y de reasignación de recursos; la razón de ser de la mayoría de impuestos sobre los consumos específicos (por ejemplo, sobre combustibles, licores, cigarrillos) es corregir externalidades negativas (por ejemplo, contaminación, daño a la salud), lo que hace que no sean impuestos neutrales. En otras palabras, en casos como estos solo cabe la neutralidad entre contribuyentes, no la neutralidad entre productos o sectores.

4. [<http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/8/41898/P41898.xml&xsl=/de/tpl/p9f.xml&ase=/tpl/top-bottom.xsl>Balance]. Preliminar de las economías de América Latina y el Caribe 2010, Ecuador, diciembre 2010, CEPAL.

5. Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto al valor agregado-IVA*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1998.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO (IVA) Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Constituye una modalidad de impuesto plurifásico que recae también sobre la totalidad de las operaciones de venta que se realizan en el sistema, cualquiera que sea la fase o estadio en que se efectúe, el que grava ya no la totalidad del precio sino únicamente el “valor agregado” o “valor añadido”. Así es que a diferencia de los impuestos en cascada, en el IVA la base imponible está formada solamente por el “valor añadido” en la fase en que se somete a gravamen, y no por el precio total de venta. Esto permite eliminar muchos de los inconvenientes de la modalidad multifásica sobre el precio total y alcanzar objetivos tan importantes como los de neutralidad, uniformidad de la carga fiscal y transparencia.

La obligación tributaria de pagar la cuota nace no por el hecho de tener la condición de fabricante, mayorista o minorista, sino porque el empresario ha agregado valor a los productos, bienes o servicios que entrega o presta dando lugar a la existencia de valor añadido, y sin que el gravamen que se origine por tal motivo tenga relación más que con el importe del mismo. Es decir, que el importe del gravamen que un producto lleva anexado en el momento de su consumo no dependerá del mayor o menor número de transacciones de que el bien haya sido objeto hasta ese momento, sino única y exclusivamente de su precio, es decir, de su valor añadido global, que se habrá pagado a lo largo de las múltiples transacciones en que haya intervenido y en tantos fraccionamientos como transacciones se hayan realizado.

El importe de la carga fiscal no somete a sobreimposición a aquellos componentes de precio que han sido objeto de anteriores transacciones (ya que se somete a gravamen el importe del valor añadido en cada fase), sino únicamente el mayor valor incorporado al coste de los bienes y servicios adquiridos o prestados por terceros, de modo que no se producen, como ocurría en la modalidad “en cascada” el efecto piramidación que atenta contra la uniformidad de la carga fiscal, ya que el impuesto pagado es siempre proporcional al valor del bien. Esta uniformidad en la carga tributaria que soportan los bienes hace que el Impuesto sobre el Valor Agregado sea neutral, y que, en consecuencia, no dé lugar a efectos económicos discriminatorios contra bienes y servicios según la longitud del circuito producción-distribución que favorecería la integración empresarial. La aplicación del IVA permite un tratamiento igualitario para los distintos bienes tanto si son de importación como de producción nacional, lo que beneficia la transparencia en las relaciones económicas internacionales.

Tipos de neutralidad; una de las máximas virtudes del IVA y la gran ventaja de este impuesto respecto a otros, es la *neutralidad*. Podemos distinguir, dentro de ella:⁶

- *Neutralidad negativa*: la política fiscal no debe intervenir en el mecanismo competitivo donde exista una competencia aproximadamente perfecta.
- *Neutralidad positiva*: debe realizarse una política fiscal que estimule la competencia en tanto y cuando esta sea imperfecta. Esto significa que para que exista neutralidad deberá llevarse a cabo la eliminación de figuras impositivas que distorsionen el mercado y su sustitución por otras figuras neutras, es decir, impuestos que no tengan ningún efecto sobre la asignación de recursos en la economía. Esto implica la sustitución de los impuestos sobre las ventas por el IVA.
- *Neutralidad externa*: efecto que tiene el impuesto en relación con el comercio exterior, evitando cualquier distorsión en ese campo. El IVA libera de incidencia fiscal a las exportaciones para que estas puedan competir en los mercados de destino con la misma carga fiscal que los productos de estos últimos, sometiendo a las importaciones a tributación similar a los productos nacionales. Con el IVA se otorga un tratamiento igual a los bienes nacionales y a los importados, al procederse a la devolución exclusiva de la carga soportada en fases precedentes. El IVA no distorsiona la competencia y permite una libre circulación de bienes y servicios entre los países miembros, sin influir en los costes comparativos de los productores o en los precios relativos pagados por los compradores.
- *Neutralidad interna*: el IVA no estimula la alteración de los procesos de producción, ni la estructura de las empresas. Los productos gravados soportan el mismo porcentaje de impuestos cualquiera que sea su proceso productivo, sin que se produzcan situaciones de estímulo a la integración vertical. La carga fiscal es la misma cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución y no existe discriminación contra los procesos mecanizados contra los que utilizan mano de obra, como ocurría con los impuestos en cascada, ya que el IVA permite la deducción de las inversiones. Dos productos iguales adquiridos por el consumidor al mismo precio soportarían siempre la misma carga final, cualquiera que sea la longitud y características de los procesos de producción o distribución de los mismos. Si no existe neutralidad interior, se falsearían las condiciones de competencia gravando doblemente los bienes de inversión, y fomentando los fenómenos de interacción vertical de las empre-

6. [http://web.reicaz.com/foros/ver_foro.asp?id_foro=35&id_mensaje=32342].

sas. El problema tendría repercusiones indirectas sobre el comercio internacional al proceder al intercambio comercial de estos bienes.

Una de las ventajas del IVA, de acuerdo a lo que señala Mauricio A. Plazas Vega⁷ citando a Juan Gómez Castañeda y José Manuel Guirola López en *El impuesto sobre el valor añadido*, es que permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones, ya que al conocerse la carga con exactitud se puede efectuar de manera sencilla la desgravación de aquellas y la compensación impositiva de estas.

En resumen, la neutralidad corresponde a un principio que, si bien corresponde a opiniones contrarias según los conocedores del tema, es condición respetada o no dentro del ámbito fiscal, ya que para que se determine el carácter neutro de un impuesto no debe sobrepasar la capacidad contributiva del sujeto activo, o, en otro escenario, tampoco los impuestos deben ser “creados” para compensar fuerzas del mercado, así como tampoco debe descuidar el principio de trato igualitario respecto a los contribuyentes.

El principio de neutralidad considera que, en igualdad de condiciones, los impuestos que son neutros con relación a las decisiones económicas (es decir, los impuestos que no distorsionan las decisiones económicas) son preferibles, en general, a los impuestos que distorsionan las decisiones económicas. Los impuestos que no son neutros imponen cargas excesivas. La cantidad en que la carga de un impuesto sea superior al ingreso captado por el gobierno es lo que se denomina la *carga excesiva* del impuesto. La carga total de un impuesto es la suma de los ingresos captados por el impuesto y la carga excesiva creada por él. Como los excesos de carga son una forma de desperdicio, o valor perdido, la política fiscal se debe establecer teniendo en mente la posibilidad de reducirlos al mínimo.

En el caso del IVA, se establece la neutralidad del impuesto por ser un impuesto plurifásico que como su nombre lo determina, carga al valor agregado en cualquiera de sus etapas, evitando el efecto cascada de los impuestos monofásicos.

CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN

A nivel de la Comunidad Andina (CAN), de acuerdo a lo mencionado por José Vicente Troya,⁸ el principio de no discriminación (en su concepto amplio) se encuentra reconocido por las Constituciones de los países miembros; así como también en

7. Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado-IVA*, Bogotá, Temis, 1998, p. 47.

8. José Vicente Troya, “Temas especiales de tributación internacional”, en Jean Kleinheisterkamp y Gonzalo A. Lorenzo Idiarte, coords., *Avances del Derecho internacional privado en América Latina*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

la Convención Americana de los Derechos Humanos, el Protocolo Adicional en el área de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Organización Mundial de Comercio (OMC), el GATS y otras de no menor importancia; sin embargo, en lo que se refiere al ámbito tributario, no se expresa de manera explícita, aunque las Constituciones y Convenios Internacionales establecen el trato igualitario a los extranjeros en lo que se refiere específicamente al impuesto a la renta.

Como se menciona anteriormente, la cláusula de no discriminación fiscal ha sido recogida en diversas normas, entre las que se puede nombrar las escritas, de carácter unilateral, estatal o interno; normas escritas o reglamentaciones bilaterales o incluso multilaterales de carácter fiscal (convenios de doble imposición, generalmente bilaterales); convenios multilaterales adoptados por una organización o asociación internacional jurídicamente reglada y firmados por diversos estados (tratados comerciales y de integración económica, ya sean de ámbito general, regional o subregional); y, por último, puede establecerse en decisiones adoptadas por una Unión, tal el caso de las Comunidades Europeas.

En cada uno de estos, el principio al que nos referimos se constituye en una realidad diversa, que cuenta con un contenido específico y que aparece bajo diversas modalidades.

La cláusula de no discriminación fiscal posee un concepto incierto, en muy pocas ocasiones definido en foros internacionales y comunitarios; ya que posee límites amplios, y es susceptible de modificaciones de acuerdo a la época y globalización de las sociedades.

En todo caso, como menciona Jesús Santa-Bárbara Rupérez,⁹ el concepto responde a la *necesidad de evitar o reducir los efectos perjudiciales de aquellas situaciones que violan la regla de la igualdad*. Es decir, que es una regla que prohíbe violar la igualdad, pero sin obligar a fomentarla.

La no discriminación no se refiere únicamente a la diferencia de trato, sino a una falta de *justificación razonable en la diversidad del tratamiento (que puede basarse en elementos no fiscales)*.

Por lo tanto, el concepto de no discriminación debe comprenderse en sentido relativo y no absoluto.

Tratamiento diferenciado: el profesor Adonnino hace notar que la no discriminación está ligada con la igualdad. Si la discriminación tiene justificación entonces no cabe hablar de ella en sentido estricto, ya que existiría un tratamiento diferenciado, demos-

9. Jesús Santa-Bárbara Rupérez, *La No discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001, p. 43.

trando que existen pronunciamientos en Argentina, Canadá y Australia que apoyan esta corriente.

En sí el tratamiento diferenciado, que en casos es considerado discriminatorio, puede basarse en evitar la elusión y las conductas ilícitas, con lo que justifica su accionar.

Igualdad y no discriminación fiscal: ambas expresiones pueden resultar equivalentes; sin embargo, el término *No discriminación* se emplea en el derecho internacional, e *igualdad* en los ordenamientos jurídicos nacionales.

Según señala Jesús Santa-Bárbara Rupérez, al hablar de “igualdad” se refiere a una formulación positiva y con contenido propio; por el contrario, “no discriminación” se refiere a un enunciado negativo, ya que puede existir igualdad cuando no hay discriminación y existe discriminación cuando no hay igualdad.

La igualdad tiene carácter general, y representa un papel esencial en el derecho tributario, es decir, la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho imponible, además que a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y este debe valorarse dentro de un conjunto de principios como justicia, legalidad, certeza, jerarquía, publicidad, generalidad, tutela judicial efectiva, capacidad económica y progresividad.

Por lo tanto, se considera que existe una mayor facilidad para cumplir con la regla de la no discriminación que con el derecho a la igualdad, ya que como se menciona anteriormente, el término igualdad tiene connotaciones positivas, es decir, que solo se respetarán los poderes públicos cuando hayan promovido las condiciones para que dicha igualdad sea real y efectiva, y cuando se hayan removido los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.¹⁰ Al contrario de lo que ocurre con el principio de “no discriminación”, ya que no se suelen encontrar disposiciones que prohíban explícitamente la discriminación en los ordenamientos estatales, sino que se entiende que es una consecuencia lógica del principio de igualdad, en lo que se refiere a la prohibición de discriminación de nacionales respecto de los extranjeros.

Para que la cláusula de no discriminación tenga *carácter vinculante*, debe surgir de normas internas de los estados las que generalmente tienen conexión con el principio de igualdad, de convenciones bilaterales, generalmente adoptadas para evitar la doble tributación; y de tratados multilaterales que sirven de asidero para la existencia de organismos internacionales y de integración.¹¹

10. *Ibid.*, p. 46.

11. José Vicente Troya, “Temas especiales de tributación internacional”, p. 382.

En resumen, la cláusula de no discriminación se ha visto impulsada por los procesos de integración a nivel mundial, encontrando refuerzos en la igualdad, el principio de nación más favorecida y el trato nacional.

Si bien los acuerdos bilaterales firmados por los países latinoamericanos han tomado como modelo el de la OCDE, no se debe obviar que sigue la corriente del domicilio, y no así de la residencia o domicilio que defienden nuestros países; sin embargo, esto no ha entorpecido la firma de los acuerdos para evitar la doble tributación.

El principio a que se refiere el presente trabajo es de suma importancia, ya que en los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas, resaltando en los comentarios respectivos, han tratado de abarcar los temas más polémicos, sin embargo, como en toda normativa, lo jurídico va detrás de la evolución social y en este caso económica, por lo que no es de sorprenderse que tal artículo sea extendido o modificado en corto tiempo.

Un punto que no se debe pasar por alto es el que señala que la cláusula de no discriminación es reconocida por las naciones como legítimo principio de derecho internacional... dotado de eficacia a partir de prácticas consuetudinarias.¹²

Refiriéndonos específicamente al ámbito de los tratados internacionales, esta cláusula se presenta como una cláusula vinculante para los estados firmantes del convenio; sin embargo, esto no garantiza a los residentes de uno de los estados contratantes deducciones, incentivos, o cualesquiera otros privilegios de facilidades que el estado en que se esté contemple para sus residentes.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

El IVA se caracteriza por ser un impuesto indirecto, es decir, que recae sobre el consumidor final, a pesar que este no es contemplado como sujeto pasivo, sino como tercero; es un impuesto proporcional sobre el valor final de los bienes y servicios, en la fase de ventas al consumo, equivalente al valor añadido a lo largo del proceso productivo.

La importancia que reviste el IVA en Ecuador es interesante, ya que se convierte en uno de los impuestos que más ingresos genera al gasto público. La tarifa inicial del 10% se incrementó al actual 12% (dentro de los lineamientos establecidos por la CAN).

12. Heleno Taveira Torres, *Estudios de Derecho tributario internacional. Los convenios de doble imposición: "el principio de no discriminación tributaria"*, Bogotá, Legis, 2006, p. 464.

El comercio mundial ha hecho necesario que el IVA sea utilizado como forma de incentivo a las exportaciones, al haber adoptado políticas que permitan la restitución del pago de este impuesto por compras que estén vinculadas a la elaboración, modificación del producto a ser exportado, para de esta manera evitar la exportación de impuestos; ya que de otra manera el valor añadido a la fabricación o modificación del producto se vería reflejado en el precio final, haciéndolo menos competitivo a nivel mundial; con esto no se quiere decir que es el único factor para considerar un producto como competitivo a nivel mundial sea el precio, a este se le debe adicionar la calidad, necesidad y novedad en el mercado; sin embargo, el no exportar impuestos y negociar un producto libre del valor agregado hace que sea más atractivo.

Fuera del factor económico para los exportadores, el incentivo existente respecto a la devolución del IVA se perfecciona en función del principio tributario de “*neutralidad*”: el no ejercer presiones sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o abstención cualquiera. Mauricio Plazas Vega nos explica que son condiciones indispensables de la neutralidad el principio de “*igualdad*”, ya que un tratamiento desigual puede desestimular ciertas actividades y dar incentivo a otras en las cuales el régimen tributario sea más favorable; y el principio de “*moderación*”, por la directa relación que existe entre el tributo y la capacidad de pago del contribuyente, ya que mientras más elevado sea el gravamen es mayor su efecto en relación con las actividades sociales o individuales afectadas.

Las relaciones comerciales a nivel internacional han dado lugar al establecimiento de convenios bilaterales, multilaterales o simplemente de actos unilaterales para intentar preservar el *principio de neutralidad impositiva*; así como también el de incluir la cláusula de *no discriminación*, sobre la cual se ha previsto en el Convenio Modelo de la OCDE y Naciones Unidas.

A nivel regional nos encontramos con la Comunidad Andina (CAN), de la que es miembro activo el Ecuador, y que sus Decisiones 388 y 599 establecen directrices para armonizar los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes y armonizar también los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA. Sobre estas decisiones es que se han modificado las normativas internas del país, para evitar la exportación de impuestos y lograr el crecimiento interno del sector exportador y su fortalecimiento frente a otros países.

Existen opiniones acerca de los incentivos tributarios, en el sentido que son subsidios y no incentivos reales, sin embargo, no se debe olvidar que según el Pacto Andino se consideran subsidios a la devolución de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, así como también de los gravámenes a la importación de materias primas, insumos y bienes intermedios que forman parte de las mercancías de exportación; sin embargo, los subsidios disfrazados

de incentivos pueden ser favorables para la actividad exportadora, con administración responsable, para que no afecte el gasto público de manera que sea negativo para el Estado; sino para que este sector crezca y la economía nacional también.

La Decisión 388 trata únicamente sobre la armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de *bienes* por la adquisición de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital nacionales o importados consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, y que serán devueltos al exportador.

La Decisión 599 contempla como parte de las exportaciones a los *servicios* (artículo 13), y señala requisitos para que sean considerados como tales.

A partir de las recomendaciones de estas Decisiones provenientes de la CAN en el tema de la devolución del IVA, el Ecuador modifica y adapta sus normas internas, empezando por la Constitución de la República, leyes, decretos y demás normas reglamentarias en lo que se refiere a la devolución del IVA.

REALIDAD ECUATORIANA

Actualmente la Constitución de la República del Ecuador, modificada el año 2008, en el Título VI-Régimen de Desarrollo, Capítulo Primero –Principios Generales, artículo 276-2), señala como objetivos: “*Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible, basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo...*”. Artículo 277-2), determina como deberes generales del Estado “*dirigir, planificar y regular el proceso de desarrollo*”.

El Capítulo Cuarto-Soberanía económica, sección primera –Sistema económico y política económica, del mismo Título, en el Artículo 284-2) establece como uno de los objetivos de la política económica “*incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, ... la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades complementarias en la integración regional*”. El artículo 285-3), de la Sección Segunda –Política Fiscal, menciona como objetivo específico: “*la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios...*”.

En el tema constitucional tributario, en la Sección quinta –Régimen Tributario, artículo 300 se expresa claramente que “*el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad y suficiencia recaudatoria...*”; así como también en la sección séptima –Política comercial, artículo 304-2) señala como objetivos de la política comercial, concordante con el artículo 284-2) citado previamente: “*regular, promover y ejecutar las acciones correspondientes para impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial*”.

Estos artículos constitucionales revelan el compromiso del Estado ecuatoriano para promover e incentivar la inserción del Ecuador en la economía globalizada, contemplando también para ello principios tributarios de generalidad, progresividad, eficiencia, equidad, que faciliten y contribuyan a los fines de impulsar el desarrollo económico, dentro de las cuales se encuentran las actividades de exportación de bienes y servicios (tema del presente documento).

LA RESTITUCIÓN DEL IVA EN EL ECUADOR

El Código Tributario (Codificación No. 2005-09 –Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005), en su artículo 1 señala los preceptos bajo los cuales se regulan las relaciones jurídicas entre el sujeto activo y los contribuyentes o responsables de aquellos; aplicándose a los tributos nacionales, provinciales, municipales o locales (impuestos, tasas y contribuciones especiales). El artículo 5 establece que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.¹³

El artículo 6 de la misma normativa legal establece que los tributos, además de pretender la recaudación de ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, reinversión, ahorro y su destino final hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.

Así también el artículo 17 señala que el hecho generador puede atender a conceptos económicos, y el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

En el Ecuador, el régimen que regula el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentra plasmado en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el Reglamento al Régimen Tributario Interno (RLRTI), Codificación Ley de Régimen Tributario Interno; y en el tema específico del procedimiento de la devolución del IVA se encuentran las Resoluciones NAC-DGER2008-1040 de fecha 30 de julio de 2008 y NAC-DGER2008-1511 de fecha 24 de diciembre de 2008.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), modificada el 29 de diciembre de 2007, trata el tema del IVA en el Título Segundo, Capítulo 1, y señala a partir del ar-

13. *Legalidad*: ya que no existe tributo sin ley. *Generalidad*: todos deben soportar la carga tributaria, este principio se encuentra directamente ligado con el de *igualdad* en el que se establece que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado; en resumen, todos deben soportar la carga derivada de los tributos; no deben existir privilegios ni tratos diferenciados.

título 52 el objeto del impuesto, e indica que grava el “*valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como también al valor de los servicios prestados en la forma y condiciones que prevé esta ley*”.

En Ecuador se manejan dos tarifas; la general, que es del 12%; y la especial, que es del 0% para las transferencias e importaciones de artículos esenciales de la canasta familiar (productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícula, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural, leches, pan, azúcar, panela, sal, margarina, maicena, fideos, etc.) y servicios (educación, salud, transporte, energía eléctrica, agua potable, impresión de libros, servicios funerarios, espectáculos públicos, etc.); así como también *aquellos productos que se exporten*; esta última no es considerada como tarifa sino más bien como una exención, ya que trata de productos de primera necesidad.

En el artículo 55 se señala que tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de bienes destinados a la exportación.

El artículo 57 establece que las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido en la adquisición de bienes que exporten tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación.

Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores. También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, y estén gravados con tarifa cero.

La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas. Asimismo, los contribuyentes que tengan como giro de su negocio el transporte de carga al extranjero, que hayan pagado el IVA en la adquisición de combustible aéreo, tienen derecho a crédito tributario exclusivamente por dicho pago. Una vez prestado el *servicio de transporte*, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución en la forma y condiciones previstas en la resolución correspondiente.

Los operadores y administradores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la compra de materias primas, insumos y servicios provenientes del territorio nacional, que se incorporen al proceso productivo de los operadores y administradores del ZEDE. El contribuyente solicitará al SRI la devolución en la forma y condiciones previstas en la resolución correspondiente, una vez que la unidad técnica operativa responsable de la supervisión y control de las ZEDE certifique, bajo su responsabilidad, que dichos bienes son parte del proceso productivo de la empresa adquirente.

Complementando y dando las directrices especiales sobre el tema del crédito tributario para los exportadores, el artículo 66 señala que:

los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa 12%, a la prestación de servicios gravados con tarifa 12%, a la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas no residentes en el Ecuador, a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios.

Este artículo incorpora recientemente a la práctica nacional la consideración del crédito tributario por concepto de exportación de servicios, ya que anteriormente la legislación contemplaba tan solo la exportación de bienes; sin embargo, el artículo 72 establece los mecanismos para la devolución del crédito tributario para la actividad de exportación:

Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y este deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo.

Este artículo tan solo menciona los bienes en función de la devolución del IVA, obviando nuevamente el sector de la exportación de servicios.

El Capítulo II del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (modificado mediante Decreto 374) –del CRÉDITO TRIBUTARIO, en el art. 153-a) establece que darán derecho a crédito tributario total:

El IVA pagado en la adquisición local o importación de: bienes, materias primas, insumos o servicios y bienes que pasen a formar parte del activo fijo, cuando únicamente: 2. se empleen en la fabricación o comercialización de bienes que se exporten. 4. se comercialicen paquetes de turismo receptivo, facturados dentro y fuera del país...

EI CAPÍTULO V-DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO A VALOR AGREGADO

En el artículo 172 establece la devolución del IVA a exportadores de *bienes*, y resalta la necesidad previa de estar inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), así como también señala que el valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período no podrá exceder del 12% del valor FOB de las exportaciones efectuadas en ese período, y, en caso de existir saldo pendiente, será recuperado en exportaciones futuras. El artículo 173 regula también la devolución de este impuesto a los *proveedores directos de los exportadores de bienes*, cuando las transferencias que efectúen al exportador estén gravadas con tarifa cero% de IVA.

Por lo expresado anteriormente se puede resumir que las medidas para la devolución del IVA son las siguientes:

- Reconocer un crédito a favor de los exportadores por el IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios.
- Establecer el derecho a obtener la devolución directa de ese crédito, una vez que se haya realizado la correspondiente exportación.
- Liberar las exportaciones del cobro del IVA.

El artículo 154 del mismo reglamento introduce en la legislación la figura del crédito tributario en la comercialización de paquetes de turismo receptivo, ya sea que esta actividad se desarrolle dentro o fuera del territorio nacional, tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado y retenido en la adquisición local o el IVA pagado en: la importación de bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado.

El valor que se devuelva por parte del SRI por concepto del IVA no podrá exceder del 12% del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en ese mismo período. El saldo al que tenga derecho el Operador de Turismo Receptivo, y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado en las ventas futuras de dichos paquetes.

Esta reciente inclusión en el sector, de la exportación de servicios en el RLRTI, complementa lo establecido anteriormente en las Decisiones de la CAN y legislación ecuatoriana, es decir, lo que se logró es simplemente reglamentar la devolución del crédito tributario adquirido por concepto del IVA, estableciendo mecanismos y formas específicas, lo que no deja lugar a dudas que los servicios, a pesar de ser tan restrictivos al área del turismo receptivo, están amparados por el crédito tributario y la devolución del IVA, a pesar que la Ley de Turismo fue promulgada el año 2002.

Como se puede verificar en el presente documento, la legislación ecuatoriana integra en sus normas internas especiales las directrices de las Decisiones comunitarias (aparte de los convenios bilaterales firmados unilateralmente) respecto a la armonización del IVA para las exportaciones y el principio de neutralidad impositiva; así también se respeta la cláusula de no discriminación fiscal respecto al trato comercial con otros países. A pesar de la no inmediatez en la adopción de las directrices dictadas por la CAN respecto al compromiso adquirido para evitar distorsiones en las exportaciones (en general), se puede evidenciar en la legislación especial la predisposición de cumplir con los principios de neutralidad y no discriminación fiscal.

Las decisiones regionales, convenios y tratados que abordan la doble imposición han surgido de la necesidad de disminuir las trabas y distorsiones en el comercio internacional; en caso de no existir o no suscribir este tipo de “acuerdos”, las transacciones comerciales a nivel mundial se verían afectadas totalmente, causando un caos y abuso a nivel mundial de las tarifas y aranceles que se cobren para la importación y exportación de bienes y servicios, y tal vez hasta el punto en que los países no desarrollados tuvieran que convertirse solo en importadores, ya que las industrias no tendrían capacidad para competir en un mundo tan desigual.

Por ello es que, al suscribir tratados, convenios o al adoptar las decisiones de la comunidad (en este caso Andina), se debe inmediatamente modificar las legislaciones internas sin intereses particulares a fin de respetar los principios tributarios y beneficiar a todas las áreas y sectores de la economía nacional; para que, al fortalecer la normativa legal, el paso siguiente sea el fortalecimiento de la economía en su conjunto.

CONCLUSIONES

Para concluir se considera oportuno mencionar las sugerencias de Mauricio Durango en oportunidad de las III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, adaptándolas a las normativas ecuatorianas y bolivianas:

- Que los gobiernos comprendan la importancia de corregir las distorsiones sobre la devolución del crédito tributario del IVA a los exportadores de bienes y servicios; así como el impacto que ello produce en la economía, la producción, la inversión, el ahorro interno, el empleo, y en su propia política de Estado de fomentar las exportaciones.
- Que el poder Ejecutivo dicte decretos y reglamentos que no modifiquen, alteren o distorsionen los convenios internacionales y leyes. Todo ello en pro de estimular la inversión y el ahorro, y buscar una verdadera armonización tributaria en la CAN.
- Que la autoridad tributaria actúe siempre en el marco de la ley, respetando el principio de legalidad por sobre la normativa reglamentaria, y corrija las distorsiones existentes en la devolución del crédito tributario a que tienen derecho los exportadores de bienes y servicios.
- Que los jueces y tribunales, custodios de la ley, comprendan el deber que tienen, y la enorme responsabilidad que ello implica, de hacer respetar la seguridad jurídica representada en el principio constitucional de legalidad.
- Que los contribuyentes que se dediquen a la producción y comercialización de bienes y servicios que se exporten exijan sus derechos a la luz de la Constitución Política del Estado, los tratados internacionales y leyes internas, amparados en el marco tutelar de un estado de derecho.

BIBLIOGRAFÍA

- Durango Pérez, Mauricio, *Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, XXII ILADT, 2004.
- Plazas Vega, Mauricio, *El impuesto al valor agregado-IVA*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1998.
- Santa-Bárbara Rupérez, Jesús, *La No discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001.
- Torres, Heleno Taveira, *Estudios de derecho tributario internacional –Los convenios de doble imposición: “el principio de no discriminación tributaria”*, Bogotá, Legis, 2006.
- Troya, José Vicente, “Temas especiales de tributación internacional”, en Jean Kleinheisterkamp y Gonzalo A. Lorenzo Idiarte, coords., *Avances del Derecho internacional privado en América Latina*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

Otras fuentes

BID, *Progreso económico y social en América Latina*, Informe 1998-99, Washington D. C., 1999.

[http://web.reicaz.com/foros/ver_foro.asp?id_foro=35&id_mensaje=32342].

[<http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/8/41898/P41898.xml&xml=/de/tpl/p9f.xsl&base=/tpl/top-bottom.xsl>].

Fecha de recepción: 29 de julio de 2011
Fecha de aprobación: 29 de septiembre de 2011

Boaventura de Sousa Santos, *Refundación del Estado en América Latina. Perspectivas desde una epistemología del Sur*, Quito, Ediciones Abya-Yala, 2010, 237 pp.

por Elisa Lanas Medina*

Boaventura de Sousa Santos, profesor e investigador de origen portugués, y que por sus planteamientos y obra puede ser considerado hoy uno de los principales intelectuales en el área de las ciencias sociales, nos ofrece uno de sus últimos libros, publicado por Abya-Yala en una presentación accesible y clara, pero no por ello menos rigurosa y documentada, fruto de la reflexión de décadas de investigación y varios trabajos anteriores, y que tiene por título *Refundación del Estado en América Latina*. En este libro su autor plantea la necesidad de desa-

rollar un pensamiento propio para la búsqueda de soluciones a los problemas que aquejan a los países de América Latina, que tome distancia del pensamiento de Europa central. Este libro tiene dos partes; la primera, con tres capítulos, nos presenta el diagnóstico de la situación de la teoría crítica en América Latina; la segunda, con cuatro capítulos, empieza a trazar el camino de una epistemología del Sur.

Dada la imposibilidad natural de discutir aquí en detalle el interesante análisis que su autor nos ofrece, me propongo mencionar solo algunos puntos que considero son la parte medular de la obra, que serán presentados conforme aparecen en el libro, y que denotan una amplia capacidad didáctica por parte de Santos.

En el primer capítulo, “Dificultades de la imaginación política o el fin de lo que no tiene fin”, aborda las dos principales dificultades que, en opinión del autor, atormentan al pensamiento crítico occidental en los últimos treinta años; la primera tiene que ver con lo conflictivo de imaginar que el capitalismo no tenga fin; este trastorno ha dividido el pensamiento crítico en dos vertientes que, a su vez, alimentan dos opciones de izquierda distintas. La primera vertiente se dejó bloquear por la primera contrariedad, y en ese sentido dejó de preocuparse por el fin del capitalismo y pasó a ocuparse de encontrar mecanismos para minimizar los costos sociales de la acumulación capitalista. La socialdemocracia, el keynesianismo, el Estado de Bienestar y el Estado Desarrollista de los años 60 son sus principales exponentes, habiendo sido el gobierno de Lula da Silva en Brasil su más claro representante. La segunda vertiente de la tradición crítica no se deja bloquear por la primera dificultad y vive intensamente la segunda dificultad, la de imaginar cómo será el fin del

* Docente del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

capitalismo. Los procesos políticos hoy en curso en Bolivia, Venezuela y Ecuador representan para De Sousa Santos esta vertiente.

La segunda dificultad se puede formular así: es tan difícil imaginar el fin del colonialismo cuanto es difícil imaginar que el colonialismo no tenga fin. Parte del pensamiento crítico se ha dejado bloquear por el primer escollo y el resultado es la negación de la existencia misma del colonialismo, que supuestamente terminó con las independencias; así, el anticapitalismo es el único objetivo político legítimo de la política progresista.

La otra vertiente de la tradición crítica supone que el proceso histórico que condujo a las independencias es la prueba de que el patrimonialismo y colonialismo interno se mantuvieron e incluso han aumentado, y contra ellos hay que luchar.

Los dos desafíos a la imaginación política progresista del continente latinoamericano —el poscapitalismo y el poscolonialismo— y el tercer desafío de las relaciones entre ambos marcan la turbulencia que actualmente dirige la agenda política en el continente, protagonizada por los movimientos indígenas, campesinos, afrodescendientes y feministas en las tres últimas décadas. Esta realidad hace necesario tomar distancia respecto a la tradición crítica eurocéntrica que no tiene respuestas para estos nuevos retos. Además, existen otros dos factores que hacen necesaria esta separación: la pérdida de los sustitutivos críticos y la relación fantasmal entre la teoría y la práctica.

Respecto de la pérdida de sustitutivos críticos, en opinión del autor, durante las últimas tres décadas la teoría crítica eurocéntrica pasó a ocupar una posición defensiva y de respuesta frente a las teorías tradicionales, representada por la adjetivación con que califica los sustantivos propios de dichas teorías. Así, la teoría crítica asume un carácter derivado que le permite entrar en un debate pero no discutir los términos del mismo, y mucho menos discutir el porqué de la opción por un debate dado y no por otro. Por otro lado, América Latina vive un momento de las luchas sociales orientadas a renovar viejos conceptos y, al mismo tiempo, a introducir nuevos que no tienen precedentes en Europa. En este contexto, intentar explicar estos nuevos fenómenos desde la teoría crítica de Europa puede provocar que no se identifique o no se valore adecuadamente tales novedades.

En opinión del autor, la distancia entre la teoría crítica eurocéntrica y la práctica de las luchas de resistencia del Sur responden no solo a distintos contextos sino sobre todo a una separación epistemológica y hasta ontológica. Para clarificar esta afirmación, Boaventura de Sousa Santos señala que los movimientos del continente latinoamericano construyen sus luchas con base en conocimientos ancestrales, populares, espirituales, que siempre fueron ajenos al cientismo propio de Europa; así mismo, las concepciones ontológicas sobre el ser y la vida son muy distintas,

los seres son comunidades de seres antes que individuos; son cosmovisiones diferentes que obligan a un trabajo de traducción intercultural para poder ser entendidas y valoradas.

Para Santos, hay problemas modernos para los que no hay soluciones modernas. En ese sentido es necesario tomar distancia de las soluciones planteadas desde Europa; por medio de una doble sociología transgresiva de las ausencias y de las emergencias, a través de la contraposición a las epistemologías dominantes del Norte global, hay que generar una epistemología del Sur.

La sociología de las ausencias implica ampliar el presente, por medio de la unión de lo real existente junto con lo que de él fue sustraído por la razón eurocéntrica dominante, que, por considerar obstáculos al desarrollo científico, avanzado, superior, global y productivo, creó cinco formas sociales principales de no existencia: lo ignorante, lo residual, lo inferior, lo local o particular y lo improductivo.

Por su parte, la sociología de las emergencias consiste en sustituir el vacío del futuro según el tiempo lineal por un futuro de posibilidades plurales y concretas, simultáneamente utópicas y realistas, que se va construyendo en el presente a partir de las actividades de cuidado.

Más adelante el autor plantea una epistemología del Sur, que vendría a ser el reclamo de nuevos procesos de producción y de valoración de conocimientos científicos y no científicos, y de nuevas relaciones entre diferentes tipos de conocimiento, por medio de la intervención de las clases y grupos sociales que han sufrido de manera sistemática las injustas desigualdades y las discriminaciones causadas por el capitalismo y por el colonialismo. Las dos premisas de la epistemología del Sur se plantean de la siguiente manera; en primer lugar, la comprensión del mundo es mucho más amplia que la comprensión occidental del mundo; esto significa que la transformación progresista del mundo puede ocurrir por caminos no previstos por el pensamiento occidental, incluso si este es crítico. En segundo lugar, la diversidad del mundo es infinita, una diversidad que incluye modos muy distintos de ser, pensar y sentir, de concebir el tiempo, la relación entre seres humanos y entre humanos y no humanos, de mirar el pasado y el futuro, de organizar colectivamente la vida, la producción de bienes y servicios y el ocio. Con estos antecedentes, el autor plantea dos ideas centrales de la epistemología del Sur, que son la ecología de saberes y la traducción intercultural.

Según la ecología de saberes, no hay ignorancia o conocimiento en general, en ese sentido la utopía del interconocimiento es aprender otros conocimientos sin olvidar el propio. Teniendo a la vista que el conocimiento científico no está socialmente distribuido de manera proporcionada, la lucha por la justicia cognitiva se basa no solo en una distribución más equilibrada sino también en forjar credibili-

dad para el conocimiento no científico por medio de la exploración de prácticas científicas alternativas que se han hecho visibles a través de las epistemologías plurales de las prácticas científicas, y, por otra parte, en promover interdependencia entre los conocimientos científicos y no científicos.

La segunda idea central implica el desarrollo de un procedimiento que permita crear inteligibilidad recíproca entre las experiencias del mundo. El trabajo de traducción incide tanto sobre los saberes como sobre las prácticas. La *traducción entre saberes* asume la forma de una *hermenéutica diatópica* que consiste en un trabajo de interpretación entre dos o más culturas con el objetivo de identificar preocupaciones isomórficas¹ entre ellas y las diferentes respuestas que proporcionan.

La hermenéutica diatópica parte de la idea de que todas las culturas son incompletas y, por tanto, pueden ser enriquecidas por el diálogo y por la confrontación con otras culturas. Admitir la relatividad de las culturas no implica adoptar sin más el relativismo como actitud filosófica; implica, sí, concebir el universalismo como una particularidad occidental cuya supremacía como idea no reside en sí misma, sino en la supremacía de los intereses que la sustentan (pp. 65-66). El segundo tipo de trabajo de traducción tiene que ver *entre las prácticas sociales y sus agentes*, en este caso se incide sobre los saberes en tanto que saberes aplicados, transformados en prácticas y materialidades.

La segunda parte del libro contiene lo que su autor llama la transición y la refundación del Estado, que inicia con una exposición del contexto latinoamericano actual. Para Santos, cuatro dimensiones caracterizan la realidad socio-política-cultural del continente, que están referidas al carácter de las luchas, la acumulación, la hegemonía y el debate civilizatorio. La primera dimensión es la coexistencia de formas de luchas muy avanzadas y ofensivas en donde el Estado es la solución, junto con formas de luchas retrasadas y defensivas donde el Estado representa parte del problema (p. 75). Entre las primeras formas se puede mencionar los movimientos indígenas; en el segundo caso estarían las luchas por la criminalización de la protesta social, el paramilitarismo y el asesinato político. La coexistencia de estas luchas produce una turbulencia específica en el cuadro político democrático, marcada por el cruce de luchas socialistas y fascistas; esta dualidad torna el poder democrático más heterogéneo y más inestable y la naturaleza misma del “campo democrático” se transforma en un objeto de disputa no necesariamente democrática.

1. Correspondencia exacta entre dos dominios. Según la Gestalt, las leyes que gobiernan la percepción son las mismas que gobiernan el pensamiento, es decir, existe un isomorfismo entre la percepción, especialmente visual, y el pensamiento mismo. En Eduardo Cosacov, *Diccionario de términos técnicos de la psicología*, Buenos Aires, Brujas, 2009, 3a. ed., p. 190.



La segunda dimensión del contexto actual está dada por la coexistencia en el continente latinoamericano de dos formas de acumulación de capital; por un lado, la acumulación que resulta de la reproducción ampliada, y, por otro lado, la acumulación primitiva que consiste en la apropiación, casi siempre ilegal y violenta, y siempre a través de mecanismos extraeconómicos, de la tierra, de los recursos naturales y de la fuerza de trabajo necesarios, para sostener la reproducción ampliada.

La tercera dimensión del contexto latinoamericano es que en este continente se ha logrado, más que en ningún otro, en los últimos veinte años, hacer un uso contrahegemónico de instrumentos políticos hegemónicos, como son la democracia representativa, el derecho, los derechos humanos y el constitucionalismo. Se trata de instrumentos hegemónicos porque fueron diseñados para garantizar la reproducción ampliada de las sociedades capitalistas de clases y porque son creíbles como garantes de la consecución del bien común, incluso por parte de las clases populares en *sí* afectadas negativamente por ellos. El uso contrahegemónico significa la apropiación creativa por parte de las clases populares de los instrumentos, a fin de hacer avanzar sus agendas políticas más allá del marco político-económico del Estado liberal y de la economía capitalista.

Finalmente, la cuarta dimensión es la presencia del debate civilizatorio, que significa que las luchas sociales adquieren la consciencia de que los dos sistemas de dominación –capitalismo y colonialismo– son simultáneamente distintos e inseparables, y que sin entender la articulación entre ellos no podrán tener éxito.

En este contexto, aparecen diferentes soluciones políticas, pero el autor se centra en dos: la naturaleza de la transición y la refundación del Estado.

Durante las dos últimas décadas del siglo pasado y la primera del presente se dieron fenómenos en Latinoamérica que superaron los planteamientos teóricos de las transiciones conocidas en el mundo hasta entonces, se trató del surgimiento de los movimientos indígenas, afrodescendientes y campesinos, estos movimientos subvirtieron los fundamentos de las transiciones “canónicas” en tres dimensiones distintas (p. 88): 1) el inicio y el término de la transición, puesto que para estos nuevos colectivos el proceso es mucho más largo; 2) el concepto de tiempo que gobierna la transición, dada la concepción de tiempo lineal que subyace a la modernidad occidental, las transiciones son siempre una trayectoria que va del pasado al futuro; en cambio, en el caso de los movimientos indígenas, la transición se plantea de manera que el regreso al pasado ancestral, precolonial, se transforma en la versión más legítima de la voluntad de futuro; y 3) las totalidades en cuyo seno ocurre la transición; existen diferentes cosmovisiones que son llamadas a converger en las transiciones de largo plazo, cuando es exitosa la transición, se trata también de una transición conceptual, que se configura no solamente sobre los hechos sino que produce un verdadero mestizaje conceptual.





Los cambios en la acción del Estado en el continente latinoamericano durante los últimos veinte años han dado fuerza al argumento de que “el Estado está de vuelta” (p. 95), pudiendo distinguir el autor dos tipos de transformaciones: el Estado como comunidad ilusoria y el Estado de las venas cerradas.

El Estado-comunidad-ilusoria tiene una vocación política nacional-popular y transclasista. El concepto de comunidad reside en la capacidad del Estado para incorporar algunas demandas populares por vía de inversiones financieras y simbólico-ideológicas, la acción represiva del Estado asume una fachada simbólico-ideológica (la seguridad ciudadana), y el carácter ilusorio reside en la transformación que hace el Estado de intereses privados en políticas públicas.

La refundación del Estado moderno capitalista colonial sintetiza las posibilidades y límites de la imaginación política del fin del capitalismo y del colonialismo. En ese sentido, el continente latinoamericano puede ser visto como un campo avanzado de luchas anticapitalistas y anticolonialistas. Estas luchas son recogidas por el autor en las siguientes expresiones: el constitucionalismo transformador, el Estado plurinacional, proyecto de país, nueva institucionalidad, el pluralismo jurídico, nueva territorialidad, nueva organización del Estado y nuevas formas de planificación, la democracia intercultural, el mestizaje postcolonial emergente, las mujeres y la refundación del Estado, el Estado experimental, cada una de dichas expresiones tienen su explicación en el libro, algunas de las que en atención a su importancia, recojo a continuación.

En este nuevo escenario la voluntad constituyente de las clases populares en las últimas décadas en el continente se manifiesta a través de una vasta movilización social y política que configura un constitucionalismo desde abajo, protagonizado por los excluidos y sus aliados, con el objetivo de expandir el campo de lo político más allá del horizonte liberal, a través de nuevos conceptos de institucionalidad, territorialidad, legalidad, régimen político y subjetividades individuales y colectivas. Para ilustrar esta parte, el autor se refiere a los procesos constituyentes de Bolivia y Ecuador, que terminaron con la aprobación de sendos textos constitucionales.

A criterio de Santos, todas las transformaciones que finalmente pueden plasmarse en la Constitución, presuponen además la existencia de un espacio-tiempo externo, “fuera” de las instituciones, donde sea posible alimentar la presión en contra de la hegemonía; caso contrario, cualquier quiebra en la movilización puede revertir el contenido oposicional de las normas constitucionales o vaciar su eficacia práctica.

La plurinacionalidad es para este autor una demanda por el reconocimiento de otro concepto de nación, entendida como la pertenencia común a una etnia, cultura o religión. El reconocimiento de la plurinacionalidad conlleva la noción de autogobierno y autodeterminación, pero no necesariamente la idea de independencia.





Santos critica la simetría del sistema constitucional liberal moderno, que se explica mediante la afirmación de que todo el Estado es de derecho y todo el derecho es del Estado, pese a ser considerada una de las grandes innovaciones de la modernidad occidental, por ser una paridad muy problemática no solamente porque desconoce toda la diversidad de derechos no estatales existentes en las sociedades, sino, también, porque afirma la autonomía del derecho en relación a lo político en el mismo proceso en que hace depender la validez delo jurídico de la intervención Estado. Frente a esto, el constitucionalismo plurinacional constituye una ruptura con este paradigma, al establecer que la unidad del sistema jurídico no presupone su uniformidad.

Por democracia intercultural el autor entiende la coexistencia de diferentes formas de deliberación democrática, del voto individual al consenso, de las elecciones a la rotación o al mandar obedeciendo, de la lucha por asumir cargos a la obligación-responsabilidad de asumirlos, diferentes criterios de representación democrática, reconocimiento de derechos colectivos de los pueblos, validación de los nuevos derechos fundamentales, educación orientada hacia formas de sociabilidad y de subjetividad, asentadas en la reciprocidad cultural.

Para el autor, el feminismo poscolonial o descolonizador es de trascendental importancia para construir las epistemologías del sur, en la medida en que este integra la discriminación sexual en el marco más amplio del sistema de dominación y de desigualdad en las sociedades contemporáneas en que sobresalen el racismo y el clasismo, con el objetivo de descolonizar las corrientes eurocéntricas del feminismo dominantes durante décadas, y porque orienta su mirada crítica hacia la propia diversidad, al cuestionar las formas de discriminación de que son víctimas las mujeres en el seno de las comunidades de los oprimidos y al afirmar la diversidad dentro de la diversidad.

Termina el autor su libro haciendo un balance de la relación entre el movimiento indígena ecuatoriano y el presidente Rafael Correa, para señalar que, desde la perspectiva de la epistemología del Sur, el enfrentamiento que actualmente se vislumbra entre estos dos actores tiene muchos componentes epistemológicos que se pueden ver a través de algunos rasgos como el de la diferente mirada del tiempo y del ritmo, diferentes conceptos de nación, o de desarrollo, así como diversas concepciones de cultura.

Para concluir, el autor sostiene que, luego de décadas de denuncia, los movimientos que dan soporte al bloque popular-plurinacional en la construcción del Estado-de-las-venas-cerradas tienen la oportunidad de presentar alternativas reestructurativas que logren apoyos nacionales e internacionales amplios; esto brinda un horizonte mucho menos brillante y coherente que el imaginado por las teorías de



vanguardia eurocéntricas, “pero con la ventaja preciosa de estarse realizando de hecho” (p. 199).

Santos nos invita con esta obra a pensar en nuevas alternativas, a caminar por sendas no transitadas del pensamiento y de la acción, aventura para lo que nos provee de herramientas e instrumentos adecuados para afrontar este reto. Su exhortación, por subversiva, resulta atractiva, especialmente en momentos como los actuales, llenos de conformismos y falta de iniciativa, donde prima el temor a pensar cosas nuevas, a construir nuevos proyectos y tener esperanza.

Ricardo Vigil Toledo,
*La estructura jurídica
y el futuro de la
Comunidad Andina*,
Pamplona, Aranzadi,
2011, 312 pp.

por César Montaña
Galarza*

Resulta particularmente placentero por varios motivos hacer la recensión del libro titulado *La estructura jurídica y el futuro de la Comunidad Andina*, de Ricardo Vigil Toledo, actual Presidente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (CAN). Entre esos motivos están sobre todo cuatro, que me permito destacar y comentar:

Primero, porque el autor de la obra es un administrador de justicia solvente, que ha tenido en esta empresa de escribir la ocasión de verter mucho de su experiencia en la materia, además de plantear una propuesta oportuna y ambiciosa, sin embargo, posible a la sazón de lo que podría llamarse una nueva efervescencia de la idea de integración en la región sudamericana, así como de un pretendido relanzamiento del proceso de integración andina por derivación de la reciente XVIII Cumbre Presidencial de la Comunidad Andina.¹

En segundo lugar porque en el libro aborda asuntos que han sido descuidados en el medio, pero que en todo caso poseen un cierto recorrido y, a la vez, mucha actualidad, ya que están a la orden del día, por lo menos en el panorama internacional.

Tercero, debido a que es de pleno recibo en el campo académico nacional, andino y mercosureño un trabajo que explicita crítica y objetivamente tanto los fracasos como los aciertos de los emprendimientos que sobre la integración vienen sucediéndose ya por varias décadas en esta parte del continente.

Y, en cuarto término, debido a que el libro aborda una materia que es apasionante y novedosa, no solo porque rompe esquemas y conceptos sino, y sobre todo, en atención a que muestra la dimensión práctica del ordenamiento jurídico como instrumento para lograr transformaciones, en cualquier proceso de integración, sin

* Docente de planta, coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho y director del Área de Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. El 28 de julio de 2011 se realizó en Lima, Perú, la XVIII Cumbre Presidencial de la Comunidad Andina (CAN), en la que participaron los presidentes Evo Morales (Bolivia); Juan Manuel Santos (Colombia); Rafael Correa (Ecuador); y, Ollanta Humala (Perú). En la Cumbre se adoptó la “Declaración de Lima”, en la cual los mandatarios reafirmaron su compromiso con el proceso de convergencia y diálogo entre los distintos mecanismos regionales y subregionales de integración, sobre todo con el Mercado Común del Sur (Mercosur), la Unión de Naciones Suramericanas (Unasur) y con el Área Latinoamericana de Integración (ALADI), con miras a fortalecer y dar un impulso a la integración de Latinoamérica. Los presidentes hicieron además un llamado a la demanda de revisar la estructura institucional y el funcionamiento del Sistema Andino de Integración (SAI).

importar que se trate de uno de alcance corto, mediano o profundo, como bien ha categorizado Heber Arbuét-Vignaly,² o de uno de carácter meramente económico-comercial o del tipo comunitario, tal cual ha planteado Calogero Pizzolo.³

Valga la opción para señalar que la obra que reseño se adiciona a otros notables aportes de expertos en la materia, como Fernando Uribe Restrepo, Marcel Tangarife Torres, José Antonio Quindimil, Galo Pico Mantilla, Luis Carlos Sáchica, Eugenia Ponce de León, por citar unos pocos; está contenida en cerca de cuatrocientas páginas; tiene múltiples referencias que se ubicaron en doctrina y jurisprudencia pertinentes. Lleva el sello Aranzadi-Thomson Reuters, prestigiadas casas editoras internacionales.

La obra de Ricardo Vigil Toledo se compone de cuatro capítulos que, en conjunto, dan cuenta de un hilo conductor claro y lógico; en mi opinión, adscrito a un discurso condescendiente antes con la visión internacionalista del Derecho que con la constitucionalista del Derecho. Echa mano con detalle de datos sobre hechos históricos que han sido los detonantes precisos de varios procesos de integración, tanto en el viejo continente como en América.

El primer capítulo del texto se ocupa de “El ordenamiento jurídico andino”, un “ordenamiento jurídico especial y transitorio”, un “derecho como factor de incorporación e integración”, como lo refiere acertadamente Vigil Toledo en varios apartados. Manifiesta, además, que entiende la integración como “un proyecto sugestivo de vida en común”.

Con estas determinaciones preliminares, en esta primera parte el autor, entre otros asuntos, revisa el desarrollo del mecanismo de solución de controversias de la Comunidad Andina y presenta una amplia explicación acerca del “cambio sustancial de paradigma” experimentado en el quehacer de los estados nacionales cuando ejecutan relaciones internacionales que alumbran organizaciones de diverso tipo, el que concierne a una primera época marcada por la intergubernamentalidad y, el más reciente, marcado por lo que se viene denominando “supranacionalidad” –que englobaría lo intergubernamental y el federalismo–, sobre todo, a remolque de los avances logrados en la construcción de lo que hoy es la Unión Europea.

Este libro también trae una explicación suficiente y un debate acerca del modelo federal de organización de los estados, al cual se estaría acercando inexorablemente la construcción comunitaria europea, que a decir del autor es el prototipo que de mejor forma ha servido de molde para experiencias exitosas como la norteamericana-

2. Arbuét-Vignali, Heber, *Claves jurídicas de la integración. En los sistemas del Mercosur y la Unión Europea*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004.

3. Calogero Pizzolo, *Globalización e integración. Ensayo de una teoría general*, Buenos Aires, EDIAR, 2002.

na. Sitúa así a la supranacionalidad como un estadio intermedio –no muy bien asimilado aún–, que se debate entre las dinámicas de la cooperación y el consentimiento estatal, ambas concernientes a la intergubernamentalidad y, de la integración (justicia comunitaria), coherente con el federalismo.

Armado con esos elementos más teóricos que prácticos, el autor refiere también en esta primera parte la situación de los procesos de integración en desarrollo –unos más vivamente que otros, unos más rápido que otros– en la región sudamericana.

La composición y funcionamiento del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina son preocupaciones fundamentales del segundo capítulo de la obra. Inicia esta fracción revisando lo que podrían llamarse los aspectos centrales, los logísticos, los de detalle e incluso los accesorios del Tribunal, todos ellos de gran valía para su organización e idónea marcha. Se preocupa además de dejar sentado que la Magistratura es garante de la legalidad del proceso de integración, que por medio de la jurisprudencia no solo ha interpretado sino que ha complementado disposiciones de los tratados fundacionales, llegando incluso a poner orden en contradicciones ubicadas en esos instrumentos. Al efecto, cita el caso de la acción de incumplimiento y las dos vías que establece el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TCTJCA) para el acceso de los particulares. Demuestra con ello que el tribunal es una pieza fundamental para la materialización de los objetivos marcados en los tratados constitutivos; por lo que defiende, con pleno convencimiento, que mucho del fracaso experimentado en los procesos de integración es secuela de la ausencia de un órgano como el tribunal comunitario, dotado de competencias soberanas transferidas por los estados miembros del proyecto integrador.

Este apartado también explica la realidad económica de la corte, alude al presupuesto y al sistema de cuotas de los estados miembros, temas que concatena de manera precisa con cuestiones de fondo, como son, por un lado, la fortaleza del órgano judicial y, por otro, la autonomía necesaria para cumplir sus delicadas labores.

Al finalizar el segundo capítulo el escritor incorpora una propuesta del todo original en el contexto andino de la integración, que encuentra referencia clara en la experiencia europea de integración; se trata de la idea de trabajar con mayor intensidad en la creación de mecanismos aplicables de manera general para controlar los aspectos económicos y de manejo de recursos, que involucran a los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración, sin que olvide destacar la buena práctica que en este sentido ya posee el Tribunal de Justicia andino.

Asistido por doctrina calificada, así como de criterios jurisprudenciales relevantes, logrados especialmente en los procesos de integración andino y europeo, el capítulo tercero del libro incorpora una revisión minuciosa de “Las competencias del Tribunal Andino de Justicia”, a saber: las acciones de nulidad y de incumpli-

miento, la interpretación prejudicial, el recurso por omisión o inactividad, la función arbitral y la jurisdicción laboral.

El estudio ejecutado por Vigil Toledo en esta parte de la obra, a mi juicio, dimensiona adecuadamente las posibilidades que tienen, y las que debieran tener, los ciudadanos y las empresas que se desenvuelven en el territorio comunitario, por ejemplo, para hacer valer sus derechos frente a la Comunidad y ante los estados miembros, o para reclamar por la legalidad de los actos administrativos y normativos emanados de los órganos supranacionales. El balance que al final obtiene el autor señala que la experiencia andina en la administración de justicia es más libertaria que la de la Unión Europea, lo que es medido por la mayor o mejor apertura del sistema jurisdiccional para el acceso directo de los particulares, respecto de algunas de sus competencias.

En sus reflexiones acerca del rol que desempeña el Tribunal de Justicia de la CAN, el autor posiciona en el sitio más alto a la defensa de los derechos humanos que debe hacer todo sistema de administración de justicia; al mismo tiempo, con criterio de un internacionalista experimentado, no olvida presentar aspectos disímiles, pero al mismo tiempo fundamentales, para aplicar el Derecho, desde varias organizaciones internacionales, como la Organización Mundial de Comercio (OMC) o la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

Sobre “El futuro del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina” versa el cuarto capítulo de la obra. Se trata de la parte propositiva por excelencia de este trabajo académico, que inicia destacando lo que en su momento pregonó con notable acierto el experto ecuatoriano Germánico Salgado, la necesaria convergencia de la Comunidad Andina y del Mercado Común del Sur hacia un proceso de mayor calado, la Comunidad Sudamericana de Naciones.

Para despachar solventemente el apartado, el autor trabaja una trilogía de ámbitos materiales –desplegados a través de normativa común– que servirían para unificar a los grupos regionales CAN y Mercosur en la naciente Unasur, esta última que por ahora se ocupa básicamente de aspectos relacionados con la cooperación regional y la política exterior, esos tres ámbitos principales para cohesionar son: el transporte multimodal de mercaderías, la propiedad intelectual y la protección del medio ambiente, que bien pudieran por virtud de su actual desarrollo en el contexto mundial mediante innumerables instrumentos internacionales, y por el desarrollo alcanzado en los espacios de integración de la Comunidad Andina y del Mercosur, así como a nivel de los estados miembros, permitir el funcionamiento de una corte suprema administradora de justicia en el seno de la Unión de Naciones Suramericanas, aunque plantea –con realismo– el que en una primera época ese organismo judicial, conjuntamente con los jueces nacionales, solo funcionaría por medio de la interpretación prejudicial, aunque con claras proyecciones para alcan-

zar en el futuro una injerencia pretoriana nada despreciable en la edificación de lo que puede llegar a ser el más ambicioso proyecto de integración de América del Sur, conjuntamente con la República Cooperativa de Guyana y la República de Surinam.

Al amparo de esta proposición el autor no descarta que también otros ámbitos temáticos, como comercio, derecho de la competencia, integración energética, armonización de tributos como el impuesto sobre el valor agregado (IVA) y el impuesto a los consumos especiales (ICE), puedan colaborar para adquirir un nivel destacable de cooperación entre los sistemas de resolución de conflictos de la CAN y del Mercosur.

Para sustentar la tesis central esgrimida en el libro, Ricardo Vigil revisa exhaustivamente una serie de antecedentes sobre el trabajo de cooperación ya adelantado entre los responsables de los sistemas de resolución de conflictos instituidos en los procesos de integración de América del Sur, prácticamente desde el año 2005, cuando se efectuaron importantes reuniones en las ciudades de Lima y Arequipa, y posteriormente en Cartagena de Indias el año 2010, lo que le permite defender con ímpetu la idea de proyectar al Tribunal Andino como el órgano sudamericano de administración de justicia, sin perjuicio de que su forma de funcionar e incluso su composición tengan que ser ajustadas a las nuevas realidades y alcances del proceso de integración de esta parte del mundo.

Al final del libro el autor incorpora más de medio centenar de conclusiones que versan sobre lo más significativo de los temas neurálgicos investigados.

Resumiendo, el libro al cual ahora me refiero invita a repensar las estrategias para una integración efectiva, sin repetir errores del pasado –como insiste el autor–, por lo tanto, colocando en el lugar que se merece un tribunal de justicia de alcance latinoamericano, a fin de velar por la legalidad del proceso integrador, sin dejar de considerar como primer paso para estos emprendimientos, la fijación de metas de carácter económico, así como sin perder de vista el clima de paz que se alcanzaría y un mejor posicionamiento en el contexto internacional.

Después de este somero repaso a la obra de Ricardo Vigil Toledo, solo me queda expresar una efusiva felicitación; e invitar al estudio y debate del texto, que confiamos ocurra sin dilación, tanto en los espacios del poder, como al calor del quehacer cotidiano de los operadores jurídicos y, sobre todo, en las aulas universitarias.

Finalmente, estoy convencido de que este trabajo de investigación es como un bálsamo que refresca la tarea de dialogar sobre asuntos tradicionalmente olvidados en el medio, pero que, al mismo tiempo, son trascendentes para nuestros países, en fin, para poner sobre la mesa de discusión nuevamente el gran asunto de la integración latinoamericana, el rol de las instituciones y del ordenamiento jurídico.

Carla Faralli, *La filosofía del Derecho contemporánea. Los temas y desafíos*, trad. de Santiago Perea Latorre, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, 152 pp.

por Édison Toro Calderón *

Resulta complejo abordar textos de filosofía del Derecho sin tener esa preocupación de saber a qué se está enfrentando uno, si a una historia de las ideas iusfilosóficas o a una interpretación de los pensamientos de los autores consagrados o, en fin, a una nueva manera de conceptualizar el siempre presente problema de qué es el Derecho o en qué se fundamenta la existencia misma de la ciencia jurídica, todo dentro de este mundo extraño y complicado que abarca esta materia. No es común encontrar académicos ecuatorianos intere-

sados en explorar abismos conceptuales y científicos desde el plano filosófico, y menos si tenemos en cuenta lo que el profesor colombiano Diego López Medina ha develado en su *Teoría impura del Derecho*, respecto a los problemas en la recepción de la teoría jurídica en países periféricos como el nuestro sin tradición iusfilosófica importante.

Sin embargo, y con el objetivo de romper ese ostracismo de pensamiento que a veces nos invade, siempre será valedero enfrentar textos como el que ahora me permito comentar. Debo aclarar que estas reflexiones y puntualizaciones no se producen desde el conocimiento especializado de la filosofía del Derecho, sino desde la inquietud intelectual que esta materia empieza a provocarme.

Carla Faralli, profesora italiana, propone una mirada más que completa de las ideas teóricas esgrimidas por los más importantes filósofos, no solo del Derecho, que se han interesado en darle una explicación y fundamento a la existencia de la ciencia jurídica y a su función social. Lo interesante de esta propuesta no radica en lo que queda señalado, sino en que la autora lo hace partiendo de la crisis del positivismo verificada desde la década de 1960 en Europa. Nótese cómo esto ya puede causar un conflicto en quien se aproxima a esta obra: no es fácil aceptar que las ideas jurídicas desde el positivismo formalista, diríamos clásico, con el que todos los abogados nos formamos –el que pone en evidencia la autora para señalar su declive doctrinario–, deba ser superado en la estructuración de una fundamentación del derecho. Pero tampoco es dable cerrar los ojos y no aceptar el nuevo paradigma constitucional, no inaugurado en nuestro país con la Constitución discutida en

* Asesor de la Vicepresidencia de la República del Ecuador y docente de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Montecristi, como equivocadamente se cree, y no dejar apertura a la discusión de *nuevos* pensamientos e ideas en nuestro medio, que no obstante, en los sitios de producción con tradición y cultura jurídica principal ya vienen siendo analizadas y, aún más, polemizadas, como vamos a tener oportunidad de examinar.

En la Introducción, titulada convenientemente “La crisis del positivismo jurídico”, Faralli empieza estableciendo que la edad contemporánea de la iusfilosofía parte, precisamente, desde la crisis del positivismo en su versión *hartiana*, a finales de la referida década de los años 60 del siglo anterior, y anuncia la inutilidad de la distinción clásica entre iusnaturalismo, iuspositivismo y iusrealismo, vigente durante muchos años en las discusiones teóricas. Pero inmediatamente aclara que no es que se han perdido o no se han reinventado las doctrinas del derecho natural o del positivismo o de la filosofía jurídica con apertura a la realidad, sino que, como veremos, se han actualizado, y sus propuestas son las que en la *contemporaneidad* se discuten. En este sentido, el ámbito temático de la iusfilosofía denota una notable ampliación a tópicos que, junto a las problemáticas tradicionales, constituyen el centro de análisis de la filosofía del Derecho, conjugada ahora con la filosofía moral, con la filosofía política y con las ciencias sociales y aún con las exactas.

Aclaremos junto a la autora que la crisis anunciada es del modelo formalista, si se quiere de corte kelseniano, no porque este jurista, quizás el más importante del siglo XX, no haya dejado su impronta en el mundo del derecho occidental, sino porque la propia dinámica jurídica y las aberraciones que la aplicación de un derecho puramente formalista produjo sobre todo en Europa, han hecho que se replantee la fundamentación y estructura del derecho. “El debate contemporáneo ha puesto en crisis los dos presupuestos sobre los cuales reposaba el positivismo jurídico, determinando la apertura de la filosofía del derecho, por un lado, hacia el mundo de los valores ético-políticos y, por el otro, hacia el mundo de los hechos” (p. 13). De ahí que las corrientes del constitucionalismo contemporáneo hayan producido ese debate, aún latente en los sitios de producción primaria y novedoso en los sitios de recepción, como nuestro país. Es pertinente esta aclaración, desde mi punto de vista, porque el positivismo también ha sido reformulado y no creo que pueda pensarse que se repele con las escuelas así llamadas constitucionalistas.

Ha quedado señalado que Faralli no pretende hacer juicios de valor sobre el aporte al pensamiento jurídico de los autores que hace desfilar en su libro. Hace, por el contrario, una por demás interesante descripción de las principales ideas a partir de la tantas veces repetida crisis iuspositivista, que parece plasmarse en su inicio con la polémica entre Herbert Hart y Ronald Dworkin, por la que este último puso en debate la separación del derecho y la moral, principal tesis de los positivistas. Para Dworkin, el primero que elabora su teoría a partir de la existencia de los *principles* que, junto a las *rules*, conforman el sistema normativo; el Derecho debe

ser concebido como interpretación e integridad, y cuya filosofía del Derecho se abre a la filosofía política y a la filosofía moral.

En esta imagen panorámica aparecen autores como MacCormick y Weinberger, con sus elaboraciones *neoinstitucionalistas*, contestatarios también del modelo iuspositivista que había prescindido igualmente en su modelo teórico de la realidad. Para estos autores será importante el reconocimiento del derecho como un hecho institucional.

También como contestación al positivismo jurídico decadente la obra de John Rawls aporta con la idea de un nuevo *contractualismo* hipotético, por el que los individuos en una situación de racionalidad, libertad e igualdad eligen los principios que deben regir su convivencia social, sus derechos y sus deberes.

Se dijo en líneas superiores que el ámbito temático de la discusión iusfilosófica contemporánea se amplía a temas ignorados en la etapa anterior. Pero también es cierto que los puntos de preocupación tradicionales también vuelven a ser tratados pero desde otra dimensión. Así la justicia, los derechos fundamentales, la imparcialidad o neutralidad del Estado, aderezadas con nuevos aspectos, incluso desde una perspectiva del derecho internacional, como los derechos de las minorías culturales, el multiculturalismo, los derechos de los animales, el derecho del medio ambiente, los derechos del nasciturno, la eutanasia, etc., empiezan a ser analizados con otros enfoques teóricos.

Hago desde ya la advertencia respecto a que Faralli, sumado al análisis descriptivo de autores y teorías, hace valer su nacionalidad al incluir un repaso a las principales tesis iusfilosóficas italianas que han emprendido en la temática sugerida. Así pasarán en primer término el célebre maestro Norberto Bobbio y el no tan conocido Uberto Scarpeili, ambos matriculados en la escuela positivista, que, no obstante, harán explícita su crítica ante la insuficiencia de su propuesta, haciendo que el primero explore la filosofía política y el segundo reniegue de su formación original.

En el capítulo primero, “La apertura de la filosofía del derecho a los valores ético-políticos”, la italiana distingue en esta corriente teórica dos vertientes: las llamadas teorías constitucionalistas, y nuevo iusnaturalismo. En las primeras incluye nombres –algunos con gran implicancia en América Latina–, que han criticado el legalismo, si bien válido en su momento, inadecuado para solventar todos los problemas jurídicos presentes en la sociedad, reconociendo el “incremento de complejidad de la estructura normativa de los sistemas constitucionales contemporáneos, que es ligada a la introducción de los principios y a la diferencia de estos con las reglas” (p. 28), como ya lo había propuesto Dworkin. Así nos señala los aportes de los alemanes Robert Alexy y R. Dreier. En esta teoría, los nombres más celebrados,

también en nuestra región han sido los de Dworkin y Alexy (este con una fuerte aceptación en la jurisdicción constitucional colombiana), quien incorporó a su construcción teórica planteamientos filosóficos de Jürgen Habermas y del propio profesor norteamericano. Una de las tesis centrales de su teoría consiste en darles preeminencia a los derechos fundamentales construidos en clave de principios, donde lo importante no es su validez, como en la construcción formalista, sino su peso frente a otros principios en colisión con aquellos.

En el mismo sentido resulta interesante saber, en opinión de Farelli, que estas teorías que ponen en su centro el proceso de *constitucionalización* del Derecho, aún no consolidadas, tienen denominaciones que en nuestra región hemos tomado como verdaderas escuelas jurídicas: neoconstitucionalismo (Barberis), teorías constitucionalistas (Bongiovanni) y teorías *principialistas* (García Figueroa).

En una concepción teórica opuesta a Alexy y Habermas está Niklas Luhman. Si bien dentro de la corriente del derecho con apertura a principios ético-políticos, este sociólogo propone la teoría de los sistemas donde la fuente de validez del derecho es el sistema del derecho mismo.

Gratificante resulta encontrar también en este repaso del pensamiento filosófico-jurídico contemporáneo al argentino Carlos Santiago Nino, quizás el más importante teórico del derecho latinoamericano, quien bajo una crítica al positivismo formalista, acerca la moral al Derecho para darle contenido al Derecho positivo.

También debe considerarse a Luigi Ferrajoli en esta corriente filosófica, quien advierte el retardo del derecho italiano en aceptar las tesis constitucionalistas en el análisis del derecho. Se suma a esto, como queda dicho, Uberto Scarpelli quien se declaró “un creyente en la ley y defensor de positivismo jurídico bastante arrepen-tido” (p. 39).

Ferrajoli, quien se matricula también en el paradigma constitucional, no abandona el positivismo. Lo que deja atrás es su variante formalista, pero considero personalmente que el positivismo que aún pervive en su pensamiento es aquel basado en valores, una suerte de positivismo axiológico, si se me permite el término. Pero la autora comentada lo ubica en estas corrientes, de manera pertinente, por sus planteamientos sobre todo en derecho penal y *garantismo* jurídico.

Por otro lado, la nueva teoría del derecho natural, a partir de la posguerra, plantea un renacimiento de sus ideas con Gustav Radbruch. Interesante resulta la reseña que hace Farelli respecto a la polémica teórica entre Hart y Lord Devlin a partir de la discusión sobre la represión penal de la homosexualidad y de la prostitución en Inglaterra, en los años 50. Las dos tesis que se contraponen son el liberalismo, de la mano del positivista Hart, y el moralismo jurídico de Devlin, modelo teórico que tiene en Lon Fuller, otro de sus alentadores.

Quizás el mayor exponente del nuevo iusnaturalismo sea John Finnis, quien propone la tesis del “auténtico florecimiento humano”, que identifica “siete bienes fundamentales, no deducibles y no demostrables, los cuales están llamados a presidir toda valoración moralmente relevante de la conducta de los hombres” (p. 44) –no puedo evitar hacer una relación con nuestro *sumak kawsay*, lo que puede resultar interesante de investigar–. Con esto Finnis llega a la valorización de una moral pública. Otros nombres que aparecen son Alasdair MacIntyre, Michael J. Sandel y Michael Walzer.

Faralli, finalmente, anota en pie de página la mención de que desde el liberalismo se viene construyendo una teoría iusnaturalista. Punto de interés para emprender en una profundización teórica.

El segundo capítulo, “La apertura de la filosofía del Derecho a los hechos”, tratará, como ya se infiere, de la filosofía del Derecho con apertura a la realidad, o llamado, también realismo jurídico. Contiene, en un primer apartado, los planteamientos teóricos de los ya referidos Neil MacCormick y Ota Weinberger, neoinstitucionalistas reaccionarios al positivismo de tradición kelseniano-hartiana.

En Italia, por su parte, en la misma corriente, aparecen Silvana Castignone, Riccardo Guastini y Enrico Pattaro, con fuertes influencias, no del realismo norteamericano, sino de su variante escandinava, luego de la teorización hecha por Luigi Bagolini y Giovanni Tarello.

En un segundo grupo de pensadores se agrupan los exponentes de los *Critical Legal Studies*, por un lado; el análisis económico del derecho; y, el movimiento feminista, por el otro, con su variante de reivindicación racial.

Los *Critical Legal Studies*, con orígenes en la Facultad de Leyes de Harvard, reúne nombres de la talla de Roberto Mangabeira Unger, Robert W. Gordon, Morton J. Horwitz. Duncan Kennedy y Mark Tushnet. Su punto central, con influencia marxista, es el deconstruccionismo.

El análisis económico del derecho, con base en el utilitarismo de Benthan y Mill, tiene de referentes a Roscoe Pound y sobre todo al juez federal Richard Posner, Ronald Coase y Guido Calabresi. Esta teoría combina una ética normativa liberal, una filosofía pragmática y un modelo de investigación económico. En últimas, lo que se busca al dar una solución jurídica es obtener el mayor beneficio económico posible.

Lo que pretenden las teorías feministas es el trato igualitario y la reivindicación del trato especial, lo que conocemos como acciones afirmativas. Estas teorías se combinarán con las de reivindicación racial y producirán sus propias teorizaciones. Nombres como Carol Smart, Carol Gilligan, Catharine Mackinnon y Minda, Derrick Bell, Richard Delgado y Patricia Williams son representantes de uno y otro movimiento.

Un tercer capítulo, “Los estudios sobre el razonamiento jurídico”, nos trae a exponer toda la edificación de la teoría del Derecho a partir de la argumentación. En este orden de ideas no es raro que se repitan alusiones a las obras de Robert Alexy, por ejemplo, quien para solventar sus razonamientos acude a la argumentación para suplir el problema de la subjetividad en la solución de problemas jurídicos. El profesor alemán utiliza las teorizaciones de Aarnio y Peczenik para su teoría de argumentación jurídica basada en el razonamiento práctico. Un argumento será válido si ha sido conducido respetando determinadas reglas racionalmente justificadas, dirá el profesor alemán.

No es más exclusiva de la argumentación, la lógica formal. Se recurrirá también a la dialéctica para dar validez a la argumentación jurídica. Esto lleva a concluir que existen procesos de interpretación no ortodoxos.

Adicional a estos planteamientos se muestra una forma de entender e interpretar el derecho: a partir de la literatura. Hay dos corrientes, por un lado, el “Derecho en la Literatura”; y, por otro, “Derecho como Literatura” o “Literatura en el Derecho”. En apariencia novedosa y hasta curiosa forma de llegar a la ciencia jurídica, pero en nuestro medio ya ha habido académicos con una metodología jurídica con influencia literaria. ¡Cómo no traer a colación a Ramiro Ávila y su Principito en la visibilización de los derechos fundamentales! Faralli menciona a Stanley Fish, Owen Fiss, Sanford Levinson y al propio Ronald Dworkin.

El cuarto capítulo, “Los estudios de lógica jurídica”, incluye nociones de interpretación del derecho a partir del estudio del lenguaje, con conceptos como el de “*completud*” y “coherencia”. Estamos frente al razonamiento jurídico pero desde una perspectiva de la lógica formal. Como exponentes mencionemos a otro latinoamericano, Carlos Cossio, quien a partir de traernos a Kelsen a América Latina, basó su trabajo en estas teorías; y a Carlos Alchourrón, Eugenio Bulygin, Genaro Carrió y Roberto Vernengo. Además está Arend Soeteman, y el ya mencionado Ota Weinberger.

Finalmente, con un sugestivo título, el capítulo quinto se constituye, desde mi criterio, en un aporte fundamental: *Nuevas fronteras para la filosofía del derecho*. La autora señala que en las últimas tres décadas la vida social se ha transformado dando lugar a nuevos planteamientos jurídicos. Para ella, el derecho debe enfrentar tres fronteras:

- a) Tecnologías informáticas (resulta interesante el planteamiento de la autora en este aspecto sobre la inteligencia artificial y su aplicación al derecho, no solo con programas aplicativos de tono práctico sino como verdaderos programas lógicos de solución de problemas jurídicos, y en la distinción entre informática jurídica y derecho de la informática);

- b) Bioética, que es, parafraseando a Van Renssealer Potter, “el tentativo de utilizar las ciencias biológicas para mejorar la calidad de la vida, y vincula su razón de ser a la necesidad de formular una nueva ética que esté en condiciones de garantizar la supervivencia de la humanidad a través de un estrecho diálogo entre ciencias biomédicas y ciencias humanas” (p. 108);
- c) Multiculturalismo, donde el planteamiento de Joseph Raz resulta hartamente pertinente en nuestro medio, sin descuidar que su sitio de producción teórica es Europa.

He tratado de señalar en líneas generales cómo la autora va recorriendo el pensamiento filosófico del Derecho contemporáneo, puntualizando las principales ideas que una primera lectura de la obra de la italiana me permite. Seguramente con relecturas necesarias se descubrirán nuevos aportes de la profesora italiana. Y es que eso tiene de valerosa su obra: permite no solo el acercamiento de nuevos estudiosos interesados en la materia sino que *La filosofía del derecho...* se convierte en una suerte de guía o mapa conceptual que llevaría al investigador ya formado a las profundidades del pensamiento iusfilosófico actual. A esto coadyuva la vastísima y completa bibliografía con la que corona el libro, que incluye todos los autores y las ideas señaladas en el recorrido en el que nos lleva Carla Faralli.

Agradable resultó abordar ideas por fuera de la concepción tradicional de que el derecho se fundamenta únicamente en Hans Kelsen y su pirámide normativa, que, por otro lado, ni es de Kelsen ni es pirámide. Estas ideas sin duda abrirán la perspectiva de enfrentar nuestra ciencia para poder cimentar su aplicación práctica en la vida social.

Addy Mazz y Pasquale Pistone, coord., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2010, 311 pp.

por Pablo Villegas
Landázuri*

Sostiene Mauricio Plazas Vega, en la presentación del libro, que el jurista de hoy afronta el complejo y difícil reto de aproximarse al Derecho a partir del mundo y no desde el limitado espacio de su país. En el campo tributario, la biografía del espíritu del mundo impone el deber de adentrarse en el Derecho internacional y en el Derecho comunitario como parte fundamental de nuestras disquisiciones y reflexiones. Enfatiza que: “Ya no es posible pensar en el impuesto sobre la renta ni en el impuesto sobre el valor agregado (i.v.a.), los dos tributos tradicionalmen-

te más importantes en los países, desde la simple óptica de la ley nacional”.¹

La necesidad de adoptar criterios comunes en materia de fiscalidad internacional ha sido motivo importante de estudio para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), desde las Primeras Jornadas Latinoamericanas (Montevideo, 1956) hasta las VII Jornadas (Caracas, 1975). En este sentido, en las XXIII Jornadas Latinoamericanas del ILADT (Córdoba, Argentina, 2006) el Consejo Directivo presentó un proyecto para elaborar un modelo de convenio multilateral contra la doble imposición para Latinoamérica.

Dicho proyecto contemplaba dos fases; en la primera, la comisión de trabajo, integrada por Antonio Hugo Figueroa (Argentina), Jacques Malherbe (Bélgica), Pasquale Pistone (Italia) y Heleno Taveira Torres (Brasil), se encargó de redactar y presentar un modelo de convenio en las XXV Jornadas Latinoamericanas (Cartagena de Indias, 2010); en la segunda, tiene el objetivo de transponer las cláusulas del modelo latinoamericano en los convenios para evitar la doble imposición (CDIs) de los países latinoamericanos con el resto de países del mundo, durante las XXVI Jornadas Latinoamericanas² que se celebrarán en el mes de septiembre del presente año en Santiago de Compostela.

* Experto jurídico en temas de fiscalidad internacional, funcionario de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

1. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2010, p. 6.
2. ILADT, “Prolegómenos al Comentario del Modelo de Convenio para América Latina”, en Natalia Quiñones Cruz, coord., *Modelo ILADT de Convenio para evitar la doble imposición en América Latina. Modelo multilateral*, Bogotá, ICDT, ILADT, 2010, p. 14.

En forma adicional a las reuniones periódicas, la comisión de trabajo tuvo la oportunidad de presentar sus avances en un seminario organizado por Addy Mazz en Montevideo, el 11 y 12 de mayo de 2009, en las instalaciones de la Universidad de la República del Uruguay. El libro objeto de la presente recensión contiene las actas del seminario, además de opiniones de expertos sobre temas de fiscalidad internacional planteados allí en la línea del proyecto de modelo.

Varias son las razones que pueden mencionarse para destacar la importancia de este libro, empezando por el nivel de conocimiento sobre la temática tributaria internacional y la calidad de pensamiento jurídico que tienen los autores de los diversos artículos. Pero se debe destacar también que, al contener los estudios preliminares del modelo de tributación latinoamericano propuesto por el ILADT, es y será fuente de referencia obligatoria para quien pretenda emprender una investigación seria del citado prototipo. Pero existe otra razón adicional, y es que el texto constituye un interesante diagnóstico contemporáneo respecto a la implementación, aplicación y vigencia de los CDI en los países de América Latina.

El libro se compone de seis secciones:

SECCIÓN PRIMERA: PLANTEAMIENTO Y CUESTIONES GENERALES

Antonio Figueroa (Argentina), con su trabajo “La historia de los convenios de doble imposición internacional”, realiza un breve repaso de la evolución de los distintos modelos de CDI usados en el mundo y a lo largo del tiempo. El expresidente del Grupo de Expertos del Comité Fiscal de las Naciones Unidas comenta la dificultad que entrañaba, y que podríamos afirmar persiste, adecuar el modelo propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), formulado para países de flujos bilaterales de renta, a las relaciones de países desarrollados con subdesarrollados. Propone la unión entre países de la región, como estrategia imprescindible que permita defender los legítimos intereses de los países importadores de capital e impida la erosión continua de sus bases de imposición.

En “Rasgos fundamentales del Proyecto de Modelo de Convenio para América Latina”, Addy Mazz (Uruguay) realiza un análisis sobre los principios de atribución de potestad tributaria en materia de imposición a la renta, confronta argumentos a favor y en contra de la fuente y de la residencia, para enfatizar en la creciente importancia del intercambio de información entre administraciones tributarias hasta llegar a afirmar que el intercambio de información es el “único medio por el cual se

puede hacer efectivo el criterio de renta mundial”.³ Además propone que, en la actualidad, la competencia para atraer capitales, junto a las resoluciones de organismos internacionales como la OCDE, ha originado un aumento de los CDI, no tanto para evitar la doble imposición, que se la puede resolver vía mecanismos unilaterales previstos en la respectiva legislación interna, sino a fin de evitar sanciones de los países de donde provienen los capitales, de acuerdo a las exigencias de la OCDE.

La autora también hace un repaso de la cantidad de CDI celebrados por países de América Latina hasta el año 2007, en donde se desliza una inexactitud, pues afirma que Ecuador, hasta el año 2007, tiene celebrados apenas dos CDI, cuando la realidad evidencia que, hasta la fecha mencionada, el Ecuador tenía celebrados y vigentes CDI con once países (Alemania, Brasil, Italia, Francia, España, Rumania, Suiza, Canadá, México, Bélgica y Chile), además de la normativa comunitaria contenida en la Decisión 578,⁴ aplicable a los países que conforman la Comunidad Andina.

Vale rescatar la afirmación respecto a que “la efectividad del principio de renta mundial en los impuestos sobre la renta a las personas físicas y a las sociedades, así como la transparencia fiscal internacional, en esta concepción impositiva, la lucha contra el fraude y la evasión internacional y la normativa anti subcapitalización, requieren del intercambio de información”.⁵

Con el artículo “Rasgos fundamentales del Proyecto de Modelo de Convenio para América Latina”, Pasquale Pistone (Italia) compara el progresivo debilitamiento del papel de la ONU en temas de fiscalidad internacional con el progresivo fortalecimiento del rol que cumple la OCDE en este mismo contexto. Esta es la razón para “desarrollar un modelo que refleje la tradición latinoamericana del derecho tributario y se adapte al nuevo contexto mundial. No tendría sentido defender la tributación en la fuente en la teoría, al tiempo que se renuncia a la misma en la casi totalidad de los convenios bilaterales por efecto de la menor fuerza de negociación”.⁶ Defiende la idea de que un convenio multilateral es el instrumento más apropiado para solucionar los problemas de imposición de la renta transfronteriza en América Latina. Realiza un análisis global sobre la estructura y objetivos del modelo, plantea algunas situaciones críticas en la repartición del poder de imposición e identificación de la fuente de la renta y se refiere a las reglas procedimentales.

3. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 36.

4. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063, de 5 de mayo de 2004.

5. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 50.

6. *Ibid.*, p. 60.

SECCIÓN SEGUNDA: ÁMBITO, DEFINICIONES E INTERPRETACIÓN

Los profesores Jacques Malherbe (Bélgica) y Edoardo Traversa (Bélgica/Italia), en su artículo “Hacia un Modelo de Convenio para América Latina. El ámbito de aplicación”, se centran en el análisis del ámbito de aplicación personal del modelo latinoamericano, examinando los dos criterios de aplicación más usados en los CDI: residencia y nacionalidad. Consideran que, además de incluir en el ámbito de aplicación personal del modelo a todos los residentes, se debe tomar en cuenta personas que en relación a su situación personal y familiar se encuentren en situaciones comparables.

Cristiane Coelho (Brasil), en “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária: Doutrina e prática na América Latina”, considera que el modelo ILADT, al igual que el modelo OCDE y el modelo ONU, debe contar con una cláusula dedicada a dirimir conflictos interpretativos, que permita convergencia a nivel latinoamericano en la comprensión de sus términos. En vista de que el uso de los Comentarios al Modelo OCDE como elemento de interpretación muchas veces es visto con desconfianza, el Modelo ILADT podría suplir dicha laguna, además de que debe ser objetivo del prototipo esmerarse en la confección de definiciones, a fin de dejar como último recurso el reenvío al Derecho interno como forma de interpretación.

En el artículo “La función complementaria de la legislación interna en el proceso de aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional”, Cecilia Delgado Ratto (Perú) usa el caso del establecimiento permanente para analizar los problemas de interpretación derivados de la coexistencia del derecho internacional y el derecho interno, en especial: conflictos derivados de a) términos y expresiones definidos solo en los CDI, b) términos y expresiones definidos solo en la legislación interna, y c) términos y expresiones definidos tanto en los CDI como en la legislación interna pero de forma diversa.

SECCIÓN TERCERA: LAS CLÁUSULAS DE DISTRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA

Natalia Quiñones (Colombia) escribe sobre “Establecimiento permanente e imposición exclusiva de la empresa en el Estado de la fuente”. En su artículo menciona la necesidad de estructurar una noción de establecimiento permanente que permita el empleo eficiente y equitativo de la potestad tributaria del país frente a

las rentas empresariales. Señala que la propuesta del Modelo ILADT busca fortalecer la tributación en la fuente a través de la figura del establecimiento permanente. A más de ampliar su definición, se debe clarificar las reglas, en lo que se refiere a determinar la existencia de un establecimiento permanente, como en las pautas de determinación de utilidades a dicho establecimiento. Menciona la conveniencia de adoptar el estándar *arm's length*⁷ para determinar utilidades a subsidiarias y establecimientos permanentes, manteniendo la analogía de precios de transferencia al momento de evaluar los ingresos atribuibles a tal emplazamiento.⁸

En el artículo “Neutralidad e imposición de las rentas pasivas”, Mario Tenore (Italia) analiza los distintos tipos de rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital) y su tratamiento en los modelos OCDE y ONU, y se pregunta si existen razones válidas que permitan mantener tal grado de especificidad o unificar el régimen de tales rentas. Como propuesta, considera la posibilidad de prever dos disposiciones: una que contemple los dividendos y ganancias de participaciones sociales, y otra que se refiera a intereses y cánones, dentro de un sistema de tributación compartida, que sea atemperado en casos concretos.

Luciana Gambi (Brasil) trabaja la posible “Abolición del Impuesto de Renta retenido en la Fuente bajo una perspectiva latinoamericana” sobre transferencias internacionales de intereses, así como la adopción de un sistema automático y obligatorio de intercambio de información entre los países involucrados, idea tomada de la Directiva de la Unión Europea sobre tributación de los rendimientos provenientes de ahorros bajo la forma de intereses.⁹ Concluye que las dos propuestas deben marchar de manera conjunta para una implantación efectiva, y que el sistema de intercambio de información contendrá posibles casos de evasión fiscal en la región.

En “Imposición internacional a las rentas por dividendos, intereses y similares”, Andrés Blanco (Uruguay) comenta que el tratamiento innovador de las rentas pasivas en el Modelo multilateral ILADT. Afirma que “conservar la posibilidad de establecer impuestos a esas rentas en la fuente equivale a conservar una herramienta política para contrarrestar, siquiera en forma parcial, el efecto negativo de las balanzas de pago desfavorables”,¹⁰ y considera que mantener el criterio de la fuente

-
7. “para fines tributarios, las transacciones entre sujetos vinculados deben recibir el mismo tratamiento que hubiesen tenido de haber sido pactadas como entre partes independientes (principio de libre mercado, de libre competencia, de libre concurrencia o “arm’s length””, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Curso sobre precios de transferencia*, módulo I, Aspectos teóricos, (Panamá), CIAT, s.f., p. 5.
 8. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 124.
 9. Directiva del Consejo 2003/48/EC de 3 de junio de 2003 citada por la autora del artículo.
 10. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 152.

al tratamiento de estas rentas a nivel internacional es la única solución compatible con los intereses de los países de América Latina.

Sobre las “Rentas del trabajo dependiente, pensiones y rentas de la actividad artística y deportiva en el Modelo Latino-Americano”, Mario Tenore (Italia) considera que el modelo latinoamericano debería prever un único régimen para el tratamiento de dichos tipos de rentas. En el primer caso, se podría prever la tributación exclusiva en el Estado de la actividad, salvo las rentas derivadas de la actividad laboral de corta duración. En el segundo caso, el tratamiento será similar al previsto para rentas análogas en el modelo OCDE, tomando en cuenta ciertos problemas especiales. Para el caso de rentas provenientes de actividades artísticas y deportivas, opta por un reparto de la potestad impositiva análogo al de rentas del trabajo dependiente, en donde la tributación en el Estado de la fuente sería admitida sin que se requiera una duración mínima de exhibición.

SECCIÓN CUARTA: MECANISMOS CONTRA LA DOBLE IMPOSICIÓN Y CLÁUSULAS PROCEDIMENTALES

Por medio del trabajo conjunto denominado “La prevención en América Latina de la doble imposición internacional en la perspectiva de la redacción de un tratado modelado”, Jacques Malherbe, Edoardo Traversa, Isabelle Richelle y Carolina Cañón Bohórquez (Bélgica/Italia/Colombia) se refieren a las ventajas y desventajas de los métodos para evitar la doble imposición (exención y crédito) aplicados en los países de América Latina. Abordan la importancia del principio de territorialidad contenido en la Decisión 578 de la Comunidad Andina y analizan las tendencias actuales de los países latinoamericanos, entre los cuales dedican una parte a los CDI celebrados por el Ecuador.¹¹

Álvaro Villegas Aldazosa (Bolivia), en “Consideraciones sobre el Tax Sparing”, tomando en cuenta la importancia del *tax sparing*¹² en América Latina, analiza las razones por las cuales algunos países han logrado incluir una cláusula de *tax sparing* en sus CDI y otros países no lo han hecho. Comenta que las cláusulas de *tax sparing*

11. *Ibid.*, pp. 174-175.

12. La cláusula *tax sparing* permite que el contribuyente se deduzca no solo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión sino, también, el impuesto que debió pagar y no pagó, sea por medidas de política económica o por la exención o reducción que el país subdesarrollado establece con la finalidad de promover la inversión extranjera. Véase al respecto, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional/UASB, 2006, p. 150.

o *matching credit*¹³ deberían reconocerse como importantes instrumentos de política fiscal, y que deben ser incluidas en el modelo de convenio latinoamericano.

Mediante el trabajo titulado “La realización de un eficiente sistema de intercambio de informaciones y asistencia en la recaudación de los impuestos”, Natalia Quiñones (Colombia) resalta la importancia del intercambio de información en el Derecho tributario internacional actual, con la finalidad de conseguir transparencia en las transacciones internacionales, cooperación internacional en el recaudo y también, control de la evasión para el país de residencia de los beneficiarios de dividendos, intereses y regalías. Comenta sobre el aumento vertiginoso de acuerdos de intercambio de información entre administraciones tributarias (TIEA) celebrados en los últimos años, los estándares establecidos por la OCDE para el intercambio de información y el objetivo de implementar procesos eficientes de intercambio entre las administraciones tributarias.

Juan Manuel Albacete (Uruguay), en el artículo sobre “Intercambio de información entre administraciones tributarias (art. 26 del modelo OCDE)”, hace un análisis de la evolución del instituto del intercambio de información y su significado, sobre todo tomando en cuenta el punto de vista de Uruguay, que fue incluido en la lista de países que “no se han comprometido en la implementación de los estándares impositivos acordados internacionalmente”, contenida en el Reporte de la OCDE de 2 de abril de 2009.

SECCIÓN QUINTA: PERSPECTIVAS FUTURAS Y NUEVOS DESAFÍOS

En “Sobre un modelo de convenio de doble imposición para América Latina. Comentarios críticos”, Ana María Pita Grandal (España) se pregunta si tiene sentido que los países de América Latina celebren CDI en los que la cláusula de intercambio de información es el objetivo más importante, acojan, además, la residencia como criterio de sujeción. Piensa que para los países en vías de desarrollo la renta que obtienen sus residentes en el extranjero es muy poco relevante, y su localización es demasiado costosa. Señala que “si los países desarrollados pretenden obtener información que pueda ser útil para localizar la riqueza generada en su territorio y no declarada, deberían ser más generosos y admitir que en los tiempos actua-

13. “el país de residencia consigue un crédito fiscal por una cantidad alzada o por un porcentaje más alto que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de su origen o del tipo que el tratado de no doble imposición establezca como límite de gravamen”. Véase, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho tributario internacional*, p. 154.

les carece de toda lógica pretender gravar una riqueza que se ha producido en un territorio extranjero”.¹⁴

Antonio Hugo Figueroa (Argentina), en su “Proyecto de Tratado tributario bilateral para evitar la doble imposición internacional”, presenta el proyecto de Modelo ILADT y realiza algunos comentarios sobre la manera como fue elaborado. Acompaña al documento aclaraciones y comentarios.

SECCIÓN SEXTA: ALGUNAS OPINIONES SOBRE TEMAS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

La sexta parte del libro contiene las opiniones de tres expertos internacionales de fiscalidad: Yariv Brauner (EE.UU.): “Perspectivas sobre el esfuerzo para concluir un tratado multilateral para América Latina”; Luís Eduardo Schoueri (Brasil) “Las limitaciones decurrentes de la tributación mundial de la renta y la adopción de la territorialidad”; Danil V. Vinnitskiy (Rusia): “The objectives of international fiscal policy of the states Net exporters of capital in the Russian conventions of double taxation”.

CONSIDERACIONES FINALES

Al ser un aporte a la doctrina tributaria internacional a nivel latinoamericano, me preocupa que las referencias a la situación del Ecuador en temas de fiscalidad internacional, en general, y los CDI de manera específica, sean mínimas en este libro, aunque considero que el análisis comparativo sobre CDI en los países latinoamericanos, que permita profundizar en sus similitudes y diferencias, se lo tratará en las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a celebrarse en Santiago de Compostela, España, en septiembre de este año.

Finalmente, esta obra debería ser punto de partida para varios trabajos académicos que se propongan investigar el efecto del Modelo multilateral de convenio propuesto por el ILADT con relación al Ecuador, y sobre todo, a fin de analizar su relación con el actual Modelo de CDI ecuatoriano. Salvo honrosas excepciones, la fiscalidad internacional y sus principales temas son cuestiones relativamente nuevas (en cuanto a desarrollo normativo y aplicabilidad) a nivel nacional, que requieren del esfuerzo conjunto de académicos, funcionarios de la administración tributaria y tributaristas, que permita el acercamiento del ciudadano y del empresario a uno de los grandes campos problemáticos de nuestro tiempo.

14. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 234.

Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana

*César Montaña Galarza, * Oswaldo Santos Dávalos***

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, relativa a la impugnación de la legalidad de la "Tasa de Seguridad Ciudadana", que aplica el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito. Fallo controversial en que se decidió desechar la demanda por caducidad del derecho para la impugnación, toda vez, que a criterio de los juzgadores ha transcurrido más de tres años desde que la referida tasa entró en vigencia. Con tal propósito, se examina críticamente los fundamentos sobre los cuales la Sala decidió desechar la demanda, así mismo, se establece los parámetros de orientación sobre cuál pudo ser el contenido de un pronunciamiento conforme con la Constitución y leyes vigentes.

PALABRAS CLAVE: impuestos, Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana, impugnación de la legalidad.

SUMMARY

The current work aims to examine the decision issued by the Tax Litigation Division of the National Court of Justice, relating to the challenge to the legality of the "Public Safety Tax", which is applied by the Metropolitan District of Quito. Controversial ruling in which it was decided to reject the application for revocation of the right to challenge, once that, at the discretion of the judges it has been over three years since the aforementioned tax took effect. To this end, the foundations upon which the Tax Litigation Division decided to dismiss the lawsuit are exhaustively examined, in like manner, the orientation parameters on what could

* Docente de planta, coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho, y director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

** Abogado, Santos & Asociados.

have been the content of a statement in accordance with the current Constitution and laws are also established.

KEY WORDS: taxes, Tax for Public Safety Services, challenge to legality.

FORO

INTRODUCCIÓN

Desde la Constitución grancolombiana de 1821, y a lo largo de nuestra historia republicana, el poder legislativo ha sido el único facultado por las constituciones para crear impuestos,¹ con excepción de las cartas políticas de 1883, de 1897² y de 1945.³

1. La Constitución de 1821, en el artículo 42, establecía que las leyes sobre contribuciones o impuestos solo podían tener origen en la Cámara de Representantes, la cual, según el artículo 84 de esa Carta Política, estaba conformada por “los Diputados nombrados por todas las provincias de la República, conforme a esta Constitución”; la Constitución de 1830, publicada en el Registro Auténtico de 1 de mayo de 1830, disponía en el artículo 26 que entre las atribuciones del Congreso estaba el “Establecer derechos e impuestos; y contraer deudas sobre el crédito público”, cuya iniciativa estaba reservada a la Cámara de Representantes (artículo 32.2); las constituciones de 1835, 1843 y 1845 contuvieron una disposición similar a la del artículo 26 de la Constitución de 1830; el artículo 31.3 de la Constitución de 1851 disponía que la Asamblea Nacional tenía por atribución el “Establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales”; la Constitución de 1852, en el artículo 40.2 disponía que era atribución del Congreso “Establecer impuestos y contraer deudas sobre el crédito público”; disposición que fue reproducida en el artículo 39.2 de la Constitución de 1861 y en el artículo 35.2 de la Constitución de 1869; la Constitución de 1878 disponía que una de las atribuciones del Congreso dividido en Cámaras Legislativas era “Establecer impuestos, contraer deudas, y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito de la Nación”; la de 1929 atribuía al Poder Legislativo Dividido en Cámaras la atribución de establecer tasas e impuestos (artículo 48.4); la de 1945 establecía que el Congreso tenía la atribución de establecer impuestos y tasas en el artículo 34.8; la de 1946 establecía algo similar en el artículo 53.5; la de 1960, en el artículo 54.5 rezaba que el Congreso dividido en Cámaras tenía la atribución de “Establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos”; el artículo 98 de la Constitución de 1967 disponía que “Solo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos”; la de 1979 mandaba que la Cámara Nacional de Representantes debía “expedir, modificar, reformar, derogar e interpretar las leyes; establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos” (artículo 59, literal d); la Constitución de 1998, en el numeral 6 del artículo 130, establecía que el Congreso Nacional debía “Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo” y, finalmente, la actual Constitución de 2008, en el artículo 301 dispone 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”.
2. La Constitución de 1883, en el artículo 62, ordenaba que una de las atribuciones del Congreso era “Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público; los cuales no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el Congreso”. Esa norma no hace mención a los impuestos. Sin embargo, la Cámara de Diputados tenía la iniciativa para presentar proyectos de ley en materia de impuestos (artículo 50.4). La Constitución de 1897 tenía una disposición similar a la de 1883. Pero, en el artículo 17 disponía que “No puede exigirse contribución o derechos, sino conforme a la ley y por la autoridad que ella designa. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes o industrias del contribuyente”.
3. La Constitución de 1945, en el artículo 110, disponía que los consejos provinciales podían establecer “impuestos especiales” de acuerdo con la ley.

La Constitución de 1979 fue la primera en reconocer a las entidades del régimen seccional autónomo la posibilidad de crear tasas mediante ordenanzas.⁴ Sin embargo, ni los municipios ni los distritos metropolitanos han estado facultados para crear impuestos. En consecuencia, ningún acto normativo emitido por un municipio podría crear un tributo de ese tipo.

Dado que todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución⁵ y a la ley, no hay actuación del poder público que esté exenta de fiscalización. Por eso, si un acto normativo tributario afecta disposición constitucional o legal alguna, tendría que quedar sin efecto; así, si una ordenanza municipal creara un impuesto, esta carecería de eficacia jurídica.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano contempla más de un mecanismo orientado a privar de eficacia jurídica a los actos normativos de cualquier poder público que sean contrarios a la Carta Política. Además, el Código Orgánico Tributario [COT] y la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa [LJCA] contemplan acciones que pueden deducirse en contra de los actos normativos contrarios a la ley.

Mediante ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 735 de 31 de diciembre de 2002, se creó la denominada “Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana”, para “cubrir los servicios de seguridad ciudadana en beneficio de los propietarios y usuarios de los bienes inmuebles ubicados en el área del Distrito Metropolitano de Quito”.

Varios cantones de nuestro país cuentan con tributos similares,⁶ pero, a nuestro juicio, la “Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana” se caracteriza porque la técnica jurídica empleada en la normativa que la consagra tiene deficiencias notorias, por ejemplo, no establece con claridad quiénes son los sujetos pasivos, cuándo debe declararse, liquidarse y pagarse, los criterios de reparto de la carga tributaria, o cómo debe recaudarse. Adicionalmente, tal como está regulada la referida tasa, puede resultar discriminatoria, pues solo somete a imposición a propietarios de inmuebles situados en el territorio urbano del distrito. Según veremos, incluso es difícil sostener que su naturaleza corresponda a la de una tasa, ya que la hipótesis de incidencia del tributo no depende de la prestación de servicio público alguno, que sea mensura-

4. Para ser más precisos, tal atribución no constaba en el texto original de la Constitución de 1979 sino que fue agregada mediante Ley s/n, contentiva del tercer bloque de reformas a la Constitución, publicada en el Registro Oficial No. 863 de 16 de enero de 1996.

5. Artículo 426 de la Constitución de la República.

6. Por ejemplo, mediante ordenanza del Municipio del cantón Cuenca, publicada en el Registro Oficial No. 472 de 21 de noviembre de 2008, se creó una tasa cuya finalidad es recuperar “el costo de los servicios para la protección, seguridad y convivencia ciudadana” en ese cantón. El cantón Cañar, mediante ordenanza reformativa publicada en el Registro Oficial No. 414 de 29 de agosto de 2008, estableció una tasa mediante la cual se “recuperará el costo de los servicios de veeduría, supervigilancia y producción de información de seguridad ciudadana en el cantón Cañar”.

ble y divisible en términos del beneficio (principios del beneficio) quienes resultan ser los obligados tributarios.

Este último interrogante motivó la presentación de una demanda de anulación en el mes de diciembre de 2010, mediante la cual se pretendía que se expulse de nuestro ordenamiento jurídico a las ordenanzas que regulan la “Tasa de Seguridad Ciudadana” –a la que creó el tributo y a las posteriores que la reformaron– por considerarlas contrarias a varias disposiciones legales.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia rechazó la demanda, en un fallo que, por lacónico, genera sorpresa. La Corte consideró que el plazo para presentarla caducó, dado que habían pasado más de tres años desde que esos actos normativos entraron en vigor y –en su decir– debe aplicarse de manera supletoria los plazos de caducidad previstos en la LJCA para el recurso contencioso administrativo objetivo o de anulación.

Posteriormente, el accionante presenta una acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional, que no fue admitida, al parecer porque consideró que en la demanda no existió un argumento claro sobre el derecho violado y la relación directa e inmediata por acción u omisión de la autoridad judicial, que no se justificó la relevancia constitucional del problema jurídico y de la pretensión, y que el fundamento de la acción se sustentó en la falta de aplicación o errónea aplicación de la ley.⁷

La emanación de una sentencia inhibitoria por parte de la Corte Nacional de Justicia en un caso tan trascendente como el que se presentó a su conocimiento es inquietante. Independientemente de que el derecho para presentar tal demanda haya caducado o no, es indudable que habría sido útil conocer cuál era el criterio de la máxima entidad de administración de justicia ordinaria sobre la validez de la normativa relativa a la tasa creada.

Las dudas sobre la validez de la Tasa de Seguridad Ciudadana no se han disipado. Por lo que nuestro trabajo tendrá por objeto analizar la sentencia a la que hemos hecho referencia. Intentaremos determinar si tal dictamen *non liquet* tiene o no fundamento, y cuál pudo haber sido el pronunciamiento de la Sala si se hubiera referido al fondo de la impugnación aludida.

Para el efecto, dividimos nuestro trabajo de la siguiente manera: primero, haremos un breve análisis acerca de la naturaleza jurídica de las tasas, con particular énfasis en su hecho generador y, determinaremos si el instituto materia de análisis es o no una

7. Sin perjuicio de ello, debemos mencionar que el auto de la Corte Constitucional menciona que no se aplicó los numerales 1), 2) y 4) de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC), sin que quede claro a cuál de los artículos de dicha ley se hace referencia. Siendo así, bien podría concluirse que la Corte quiso decir que no se aplicó dichos numerales del artículo 61 de la ley, que se refiere a los criterios formales de admisibilidad.

tasa; después haremos una exposición de las partes considerativa y resolutive del fallo materia de examen y, nos referiremos al auto dictado por la Corte Constitucional, mediante el cual no se admitió a trámite la acción extraordinaria de protección deducida; posteriormente, analizaremos en qué consiste el recurso objetivo o de plena jurisdicción y, determinaremos cuáles son las finalidades del plazo de caducidad al que está sujeto; luego estableceremos si es que tal plazo de caducidad del recurso objetivo o de anulación resulta aplicable a la materia tributaria; haremos también un sucinto análisis del pronunciamiento de la Corte Constitucional; para, finalmente, dar nuestra conclusión sobre la idoneidad de los fundamentos de la sentencia aludida.

SOBRE LA “TASA DE SEGURIDAD CIUDADANA”

SOBRE LAS TASAS

La falta de prolijidad en el tratamiento de las tasas por parte de los legisladores de distintos países, unido a una caracterización heterogénea y a una indebida denominación, entre otros factores, han hecho de esta institución “un verdadero rompecabezas para los teóricos que pretendieron dar[le] mayor racionalidad [...]”.⁸ Por tanto, alcanzar un concepto unitario de “tasa” puede resultar dificultoso.⁹ Sin embargo, la doctrina y la legislación le atribuyen ciertas particularidades que permiten diferenciarla de las demás categorías de tributos.

Analizaremos brevemente las principales características de las tasas, con el fin de determinar si la “Tasa de Seguridad Ciudadana” participa o no de ellas.

Concepto y hecho generador de las tasas

Nuestro ordenamiento jurídico no contiene un concepto de “tasa”, por lo que para definirla es necesario acudir a la doctrina y la jurisprudencia especializadas. De esta manera, para Martín Queralt, la legislación española define las tasas como “tributos cuyo hecho imponible consiste en [...] la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo [...]”.¹⁰ Dino Jarach, por su parte, considera que

8. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005, p. 170.

9. *Ibid.*, p. 170.

10. Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed., p. 86.

“tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”.¹¹ García Vizcaíno estima que la tasa es “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”. A estas posiciones añadiremos que la tasa es indiscutiblemente un tributo vinculado, por depender de la realización de una actividad específica del ente público.¹²

Dado que la tipología de los tributos está determinada en función a las características de su hecho generador, los conceptos de tasa que hemos transcrito permiten también establecer cuál es su causa eficiente.

El nacimiento de la tasa depende de la prestación de un servicio público divisible. Contrario a lo que sucede con los precios públicos, por ejemplo, la causa eficiente de una tasa no es un negocio jurídico, sino la prestación efectiva de un servicio de esa naturaleza, que, además, afecte (beneficie) particularmente al sujeto pasivo.

Tal prestación, según la jurisprudencia argentina, debe ser concreta, efectiva e individualizada.¹³ La individualización del servicio es necesaria —o, como dirían algunos, “indiscutible”—¹⁴ dado que “si no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización en persona alguna”.¹⁵ Adicionalmente, si es que la actividad debe ser concreta, no puede ser potencial, por ello, no son admisibles las tasas por servicios potenciales.¹⁶

¿LA “TASA DE SEGURIDAD CIUDADANA” REALMENTE ES UNA TASA?

Según quedó anotado, la “Tasa de Seguridad Ciudadana” se creó con el fin de “cubrir los servicios de seguridad ciudadana en beneficio de los propietarios y usuarios de los bienes inmuebles ubicados en el área del Distrito Metropolitano de Quito”. Al respecto, es claro que para ser tipificada como “tasa”, el tributo solo debería nacer con ocasión de la “prestación efectiva” de un servicio público divisible.

11. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, p. 234.

12. Al respecto, véase el análisis importante estudio realizado por Gabriela Valdivieso Ortega, “La desnaturalización de la tasa en Ecuador”, tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010, pp. 118-124.

13. Héctor Villegas, *Curso...*, p. 174.

14. César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, p. 290.

15. Héctor Villegas, *Curso...*, p. 176.

16. César García Novoa, *El concepto...* p. 290.

A continuación, corresponde determinar si el hecho generador de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” consiste o no en la prestación de servicios de seguridad y, si es que tal prestación podría configurar técnicamente el hecho generador de una tasa.

La “Tasa de Seguridad Ciudadana” no nace con ocasión de la prestación de servicios de seguridad

Respecto a la “Tasa de Seguridad Ciudadana” se ha establecido que el producido del tributo se destine a costear los servicios de seguridad que se presta a favor de los habitantes de la capital de la República, empero, no determina en qué consiste el hecho generador.¹⁷ Al parecer, se confunde, descabelladamente eso sí, la situación eventual de ser “propietario” o “usuario” de un bien inmueble con el hecho generador.

Se cometería un grave error al asimilar, sin más, la actividad que debe financiarse o el hecho de ser propietario o usuario, con su hecho generador. Estos elementos de juicio no son lo mismo y, por lo tanto, no pueden ser confundidos. Por tal motivo, concluimos que el nacimiento de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” no está justificado debidamente en la prestación “efectiva” de servicio alguno. La ausencia de ese componente, por sí solo, siembra duda acerca de la idoneidad del instrumento financiero creado por la Municipalidad.

La prestación “general” de servicios de seguridad no podría configurar el hecho generador de una tasa

Incluso si se considerara que el hecho generador de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” es la prestación de servicios de seguridad, existirían al menos dos razones por las que ello no podría ocasionar el nacimiento del gravamen, primero, porque si la tasa se crea *para* prestar un servicio, la prestación no es efectiva sino potencial, y, segundo, porque los servicios de seguridad ciudadana no son divisibles ni mensurables individualmente para la definición del *quantum* de beneficio que ha recibido cada contribuyente, y de carga tributaria que le correspondería asumir, ya que su destinatario no puede ser particularizado. Nos queda claro que la prestación de los servicios en que consiste el hecho generador de la tasa debe cumplir ciertos

17. De un análisis más detenido surgen interrogantes de mayor trascendencia. Las normas mencionadas ni siquiera determinan cuál es el hecho generador de la “Tasa de Seguridad Ciudadana”. El hecho generador es uno de los elementos esenciales del tributo, por lo que, sin el primero, no puede haber tributo alguno. Además, el hecho generador es una de las materias reservadas a la ley. Por tanto, si se considerara que la no determinación del hecho generador constituye un aspecto no regulado, no podría acudirse a la analogía para colmar esa laguna.

requisitos, pero, según explicamos, la prestación de los servicios a los que se refiere la “Tasa de Seguridad Ciudadana” al parecer no cumple con dos de ellos. Por ese motivo, a pesar de que la denominación parece indicar lo contrario, la “Tasa de Seguridad Ciudadana” no configura en estricto sentido una verdadera tasa.

A más de los asuntos problemáticos referidos en torno a la “Tasa de Seguridad Ciudadana” vemos necesario mencionar, aunque solo sea someramente, otros que no han ocupado mayor atención en el caso que se analiza; estos son: i) los valores a pagar por concepto del tributo, fijados directamente, lo que a todas luces no se ajusta a la “regla de la razonable equivalencia”, que ha de primar en la relación entre costo de la tasa y valor del servicio prestado; ii) el valor a pagar en el caso de marras se relaciona llanamente con el avalúo del bien inmueble y con el sector socioeconómico en el que está situado, por lo que cabe señalar que, en este caso anómalo, no se consulta más que mínimamente la capacidad contributiva de los obligados tributarios.

Con estos antecedentes, pasamos a analizar el pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia al respecto, para determinar cuán válidos fueron los fundamentos de su decisión.

LA SENTENCIA NO. 188-2010 DE LA SALA DE LO FISCAL DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA Y SOBRE EL AUTO DICTADO POR LA SALA DE ADMISIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL, DENTRO DEL EXPEDIENTE 0709-11-EP

SOBRE EL RECURSO OBJETIVO

Sobre la demanda

El abogado Javier Bustos Aguilar presentó una demanda en contra de los personeros del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito con el objeto de que declare la nulidad, con efectos generales, de las ordenanzas municipales Nos. 79,¹⁸ 91¹⁹ y 139,²⁰ mediante las cuales creó y reformó, respectivamente, la denominada “Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana”.

Para el actor, la “Tasa de Seguridad Ciudadana” no ofrece servicio alguno a la ciudadanía, por lo que se desfigura su naturaleza, convirtiéndola en un impuesto, para

18. Publicada en el Registro Oficial No. 735 de 31 de diciembre de 2002.

19. Publicada en el Registro Oficial No. 121 de 9 de julio de 2003.

20. Publicada en el Registro Oficial No. 530 de 23 de febrero de 2005.

el cual no se requiere de una contraprestación definida. Por lo tanto, en su decir, tal tributo debería encontrar a la ley como presupuesto de su origen y no a la potestad normativa delegada a los distintos sectores de la administración pública. Según su parecer, dichos actos normativos contrarían lo dispuesto en el artículo 3 del Código Tributario, y los artículos 64.5, 378 y 380 de la ya derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal [LORM], uno de los cuales establecía que los concejos municipales no pueden crear impuestos.

Contestación a la demanda

Las autoridades demandadas contestaron la demanda deduciendo, entre otras cuestiones, la excepción de “ilegitimidad de personería pasiva” porque, en su decir, la demanda no debió ser dirigida en contra de las autoridades a las que se demandó;²¹ y, además, la *excepción de caducidad*, fundamentados en lo dispuesto en el artículo 65 de la LJCA y en el artículo 14 del COT.

Resolución de la Sala

Para tomar su decisión, la Sala analiza: i) si el accionante tuvo o no interés en la causa; y ii) si es que caducó o no el derecho para proponer la “acción directa” de impugnación de dichos actos normativos. A la sazón, el actor demostró tener interés en la causa, dado que probó ser propietario de un inmueble situado en el Distrito. Sin embargo, la Sala consideró que el plazo para intentar la acción de impugnación había caducado:

La acción directa [sic] intentada por el accionante está prevista en el art. 220, numeral 2 del Código Orgánico Tributario, que tiene como propósito la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas impugnadas con efecto *erga omnes*, sobre la cual no existe norma expresa del referido Código respecto al tiempo dentro del cual puede intentarse, pero que sin embargo no puede quedar sin plazo para hacerlo, porque afectaría el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución de la República.

Según la Sala, tal acción es equivalente a la acción objetiva o de anulación prevista en materia contencioso administrativa. Dado que la LJCA prevé el plazo de caducidad de tres años para la acción objetiva, la Sala estimó que tal plazo resultaba aplica-

21. La excepción aplicable en tal supuesto habría sido la de falta de legítimo contradictor. Sobra decir que la legitimación en la causa (o *legitimatío ad causam*) es distinta a la legitimidad de personería (o *legitimatío ad procesum*).

ble al caso. Por tanto, en su criterio “habiendo caducado el derecho para impugnar los actos normativos, [la] Sala está impedida de entrar a conocer los cuestionamientos de fondo planteados por el accionante”. Finalmente, resolvió desechar la demanda de impugnación presentada, por considerar que se la intentó intempestivamente.

SOBRE LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN

Luego, el accionante dedujo una acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional en contra de la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Adujo que no se podía aplicar la figura de la caducidad porque la Sala no la había aplicado en anteriores ocasiones y porque no está prevista en el COT, que, al no haberse resuelto sobre el fondo, “se otorgó competencias por el solo transcurso del tiempo para la creación de impuestos a los Municipios”, que la tasa de seguridad ciudadana es, en realidad, un impuesto y, que se vulneró su derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica. En último lugar, requirió se declare que el fallo impugnado vulneró sus derechos constitucionales, como también la inconstitucionalidad de los actos normativos mediante los que se creó y reformó la Tasa de Seguridad Ciudadana.

La Sala de Admisión de la Corte consideró que, a pesar de que el accionante sí hizo mención a los derechos constitucionales, que, en su criterio, la sentencia impugnada trasgredió, sus alegaciones “básicamente se fundamentan en la indebida aplicación del articulado de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo equivocado de la sentencia que se impugna, así como la ilegitimidad de las ordenanzas que se impugnaron”, motivo por el cual, “se evidencia que el accionante intenta que mediante acción extraordinaria de protección, se resuelva respecto de la ilegitimidad de los actos administrativos puestos en conocimiento de la jurisdicción ordinaria, por ser de su competencia”. Por ese motivo, resolvió no admitir a trámite la demanda interpuesta y ordenar su archivo.

CADUCIDAD DE LA ACCIÓN DE ANULACIÓN

En esta sección expondremos en qué consiste la acción de anulación en materia tributaria, en qué se asemeja al recurso objetivo o de anulación previsto para la materia contencioso administrativa, y cuáles son los plazos de caducidad previstos en el COT y en la LJCA para la primera y para la segunda, respectivamente.

ACCIÓN DE ANULACIÓN Y RECURSO OBJETIVO

El artículo 220.2 del COT dispone que los tribunales distritales de lo fiscal son competentes para conocer y resolver –con efecto general– las acciones de impugnación que se propongan contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria por quien tenga interés directo, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos.

Al contrario de lo que sostiene el fallo materia de nuestro análisis, la acción de anulación no es una acción directa sino que es una acción de impugnación.²²

Por su parte, el recurso de anulación u objetivo, según el artículo 3 de la LJCA, “tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo, y puede proponerse por quien tenga interés directo para deducir la acción, solicitando al Tribunal la nulidad del acto impugnado por adolecer de un vicio legal”.

La jurisprudencia de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que:

el recurso objetivo tiene como único y excluyente objeto, que se restablezca el imperio de la Ley, lesionada por el acto administrativo impugnado, puesto que considera solamente a la norma en sí misma, expresamente identificada e individualizada, buscando restaurar el derecho normativo, pero prescindiendo de cualquier derecho subjetivo que pudiese invocar el accionante, u otras situaciones jurídicas que puedan tener los particulares [...].²³

Dicho recurso

“tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo, y puede proponerse por quien tenga interés directo para deducir la acción, solicitando al Tribunal la nulidad del acto impugnado por adolecer de un vicio legal [...]”.²⁴ “En esencia, se diría que la finalidad del recurso objetivo no es otra que el regreso a la normatividad jurídica,

22. El artículo 220 del COT se refiere a las acciones de impugnación, mientras que el artículo 221 se refiere a las acciones directas. En nuestro criterio, la diferencia entre ambas yace en que el ejercicio de las acciones directas puede no estar precedido por actuación alguna por parte de la administración tributaria. En cambio, las acciones de impugnación, como su nombre lo indica, suponen impugnar una actuación administrativa ante la vía judicial.

23. Voto salvado del fallo dictado dentro del proceso signado con el número No. 35-95, publicado en el Registro Oficial No. 672 de 10 de abril de 1995.

24. La Sala de lo Administrativo ha reproducido ese criterio en las siguientes resoluciones, entre otras: No. 164-97, publicada en el Registro Oficial No. 137 de 25 de agosto de 1997; No. 35-95, publicada en el Registro Oficial No. 672 de 10 de abril de 1995; No. 58-95, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 766 de 24 de agosto de 1995; y, No. 63-97, publicada en el Registro Oficial No. 107 de 14 de julio de 1997.

en cuanto que hay interés de la comunidad en el mantenimiento del orden jurídico general [...]”.²⁵

Considerado la creación más original del derecho francés,²⁶ el recurso por exceso de poder surge “como un instrumento de carácter general y de naturaleza objetiva tendiente a controvertir la legalidad de todas las decisiones administrativas ejecutorias [...]”.²⁷ El Consejo de Estado francés elaboró esa teoría para poder conocer las denuncias contra la administración que no llevaban implícita la tutela de algún derecho o posición subjetiva.²⁸ Se inicia en 1806 para simplemente reprimir las irregularidades más severas de la administración²⁹ y, posteriormente, se convirtió “en un verdadero proceso por medio del cual se asegura el cumplimiento de la ley por la administración [...]”.³⁰

Se lo denomina “objetivo”, dado que lo que es materia de valoración no son los derechos subjetivos sino la legalidad objetiva.³¹ Su finalidad es “defender el derecho objetivo; esto es, el imperio de la norma positiva, preservar su vigencia y la seguridad jurídica”.³²

Según la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia “la acción del numeral 2 del art. 234 [actual 220] pretende que se declare erga omnes, es decir con efectos generales, la anulación del acto normativo de que se trate por considerarlo ilegal”. Los tribunales distritales de lo fiscal han sido incluso más diáfanos al asimilar la figura contemplada en el numeral 2 del artículo 220 del COT al recurso objetivo o de anulación previsto en la LJCA.³³

Los autores ecuatorianos mantienen una opinión similar. Así, para Luis Toscano, esta acción “se conoce como acción objetiva, que en derecho administrativo es la que

25. Fallo dictado por la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 14 de julio de 2000, dentro del proceso signado con el No. 176-2000, publicado en el Registro Oficial No. 236 de 3 de enero de 2001.

26. Enrique Sayagués Laso, *Tratado de derecho administrativo*, vol. 2, Montevideo, Fondo de Cultura Universidad, 2002, 7a. ed., p. 431.

27. Jaime Santofimio Gamboa, *Tratado...*, p. 35.

28. *Ibid.*, p. 36.

29. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso...*, t. II, p. 25.

30. *Ibid.*, p. 26.

31. *Ibid.*, p. 26.

32. Resolución dictada el día 20 de abril de 2007 por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 339 de 17 de mayo de 2008.

33. En la resolución dictada el día 9 de septiembre de 2003 por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de julio de 2005, se sostuvo lo que sigue: “En el presente caso, los accionantes demandan la nulidad o anulación total o parcial con efecto general dictada por la Municipalidad de Cayambe, ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 459 de 22 de noviembre del 2001, lo que dentro de la jurisprudencia y de la norma jurídica correspondería a la interposición de un recurso objetivo o de anulación...”.

pretende se deje sin efecto con carácter general el [acto normativo] total o parcialmente, por considerarl[o] violatori[o] de la ley, sin que se requiera que se encuentre afectado un derecho particular o subjetivo”.³⁴ De otro lado, Troya Jaramillo considera que esta es una acción objetiva que persigue el imperio de la juridicidad y, que se la denomina “de plena jurisdicción”.³⁵

Por tanto, es dable concluir que la finalidad y la naturaleza del recurso objetivo o de plena jurisdicción previsto en la LJCA son similares a las del recurso de anulación previsto en el numeral 2 del artículo 220 del Código Orgánico Tributario, solo que el primero se refiere indiscutiblemente a actos normativos de índole no tributaria.

CADUCIDAD DEL RECURSO DE ANULACIÓN

El artículo 228 del COT dispone que los sujetos pasivos disponen de veinte días para impugnar los actos administrativos “de única o última instancia administrativa”, por regla general, no obstante, no hace mención alguna a los plazos de caducidad para impugnar los actos normativos de la administración tributaria. Así lo ha sostenido la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal.³⁶

Por su parte, el segundo inciso del artículo 65 de la LJCA dispone que el “recurso contencioso de anulación u objetivo se podrá proponer la demanda hasta en el plazo de tres años, a fin de garantizar la seguridad jurídica”.

Conviene anotar que hay quienes consideran preferible que no se establezca un plazo para impugnar los actos normativos del Estado. En criterio de Rejtman, esa sería una solución legal conveniente, ya que habilitaría un “régimen más flexible en materia de perentoriedad de los plazos para demandar al Estado”.³⁷ Casualmente nuestra LCJA, previo a su reforma de 2001, disponía que el “recurso contencioso de anulación u objetivo se podrá proponer [...] en cualquier tiempo, sin que pueda alegarse la prescripción, atento el interés permanente del imperio de la ley”.³⁸

34. Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Quito, Pudeleco, 2006, p. 249.

35. José Vicente Troya, *El contencioso tributario en el Ecuador*, inédito, s.f., p. 13.

36. En el fallo dictado el día 21 de enero de 2003, dentro del proceso signado con el número 10-2002, publicado en el Registro Oficial 96 de 6 de junio de 2003, la Sala sostuvo lo que sigue: “Huelga advertir que para la proposición de las acciones objetivas de anulación como la ejercida, no es aplicable el término contemplado en el art. 243 del Código Tributario”.

37. Mario Rejtman Farah, *Impugnación judicial de la actividad administrativa*, Buenos Aires, La Ley, 2000, p. 127.

38. El artículo 65 de la LJCA fue modificado por el artículo 2 de la Ley 2001-56, publicada en el Registro Oficial No. 483, de 28 de diciembre de 2001.

Sin embargo, por regla general, los distintos ordenamientos jurídicos contemplan la posibilidad de que caduque el derecho para impugnar actos normativos.³⁹ No obstante, en Francia, por ejemplo, a pesar de que el plazo para interponer el recurso objetivo es de dos meses, “la jurisprudencia es muy tolerante en la interpretación de dicho requisito”.⁴⁰

Para Roberto Dromi, la caducidad tiene por fin “dar estabilidad y firmeza a una situación jurídica que la necesita”.⁴¹ La jurisprudencia ha sostenido que “es de carácter objetivo y opera ‘ipso jure’ sin que precise ser invocada [y] se produce cuando no se ha ejercitado el derecho de iniciar proceso dentro del término fijado por la ley para su ejercicio, y es de índole objetivo porque, siendo declarable de oficio, para aplicarla no se atiende a razón subjetiva alguna como la negligencia del titular y aún la imposibilidad de hecho, como establece la doctrina y la jurisprudencia vinculante”.⁴²

En nuestro medio, los criterios sobre cuál es el plazo para interponer el recurso objetivo o de anulación no han sido uniformes. Empero, según veremos a continuación, tanto la Sala de lo Administrativo como la Sala de lo Fiscal⁴³ han aplicado reiteradamente lo previsto en el artículo 65 de la LJCA, a pesar de que los efectos de tal aplicación han variado, por la reforma que se hizo a dicha ley en 2001. Así, por ejemplo, previo a la reforma a la LJCA, la Sala de lo Administrativo sostuvo que el recurso objetivo “tiene por finalidad el restablecimiento del orden jurídico para mantener el imperio de la legalidad y que, por lo mismo, *no opera en él la caducidad*”. (Las cursivas nos pertenecen).⁴⁴ Por su parte, la Sala de lo Fiscal ha sido consistente en emplear supletoriamente lo dispuesto en el artículo 65 de la LJCA. En el fallo dictado el día 28 de junio de 1995, dentro del proceso signado con el número 58-95, sostuvo lo que sigue:

La acción objetiva de anulación, a la fecha en que se expidió la ordenanza, no estaba sujeta a plazo, pues el art. 65 de la Ley de lo Contencioso Administrativo que debe aplicarse supletoriamente al fuero tributario en consideración al art. 13 (14) del Código Tributario

39. Cfr. Bartolomé A. Fiorini, *Derecho...*, pp. 616 y ss.; Carlos A. Tribeño, “Límites temporales para el inicio del contencioso administrativo bonaerense”, en Tomás Hutchinson, dir., *Revista de derecho público. Procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2003, pp. 265 y ss.

40. Enrique Sayagués, *Tratado...*, p. 433.

41. Roberto Dromi, *Derecho...*, p. 1269.

42. Fallo dictado por la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia el día 15 de marzo de 2000, dentro del proceso signado con el número 34-2000, publicada en el Registro Oficial No. 98 de 14 de junio de 2000.

43. Actualmente, se denominan “Sala de lo Contencioso Administrativo” y “Sala de lo Contencioso Tributario”, respectivamente.

44. En la resolución No. 09-94 de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 441 de 16 de mayo de 1994, se calificó a dicho plazo como uno de prescripción. Estimamos que dicho fallo podría ser de interés ya que si se considerara que ese es un plazo de prescripción y no de caducidad, para operar requeriría de que la autoridad demandada así lo alegue, lo que no ocurriría con la caducidad.

así lo preveía. El inciso segundo del art. 65 indicado decía: ‘En los casos que sean materia del recurso contencioso de anulación u objetivo, se podrá proponer la demanda en cualquier tiempo, sin que pueda alegarse la prescripción, atento el interés permanente del imperio de la ley’.

Los tribunales distritales de lo fiscal han mantenido un criterio afin al respecto:

[P]or cuanto el código de la materia no ha señalado en forma expresa un plazo para el ejercicio de la acción objetiva prevista en el numeral 2o. del art. 234 (220), debe entenderse en forma supletoria, al contenido del art. 65, reformado de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, cuando, al referirse a la acción de carácter objetivo, establece en su segundo inciso que ‘En los casos que sean materia del recurso contencioso de anulación u objetivo se podrá proponer la demanda hasta en el plazo de tres años, a fin de garantizar la seguridad jurídica (...)’; esto, en aplicación del principio de supletoriedad consagrado por el art. 13 del Código Tributario.⁴⁵

En conclusión, la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal demuestra la aplicación consistente del artículo 65 de la LJCA de manera analógica en lo que respecta a la caducidad de la acción de anulación.

¿FAVORECE LA CADUCIDAD DE LA ACCIÓN DE NULIDAD AL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA?

En el veredicto materia de análisis, la Sala de lo Contencioso Tributario consideró que la ausencia de un plazo de caducidad para ejercer la acción de nulidad resulta contraria al derecho a la seguridad jurídica. Nosotros disintimos de tal posición.

Recordemos que el artículo 82 de la Norma Fundamental ecuatoriana establece que el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

En su primera sentencia dictada con ocasión de la iniciación de una acción de incumplimiento,⁴⁶ la Corte Constitucional dispuso que “La seguridad jurídica, en definitiva, es el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales, por lo tanto inevitablemente nace una expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible”. Por lo demás, destacamos que es opinión muy extendida en la

45. Resolución s/n de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de julio de 2005.

46. Sentencia No. 002-09-SAN-CC, publicada en el Suplemento Registro Oficial No. 566 de 8 de abril de 2009.

doctrina que tanto la certeza en el ordenamiento jurídico como la interdicción de la arbitrariedad constituyente elementos esenciales de la seguridad jurídica.

Como es claro, el derecho a la seguridad jurídica también se vulnera cuando cualquiera de las entidades del sector público actúa excediendo sus atribuciones. Si, según el artículo 226 de la Carta Política, las instituciones del Estado solamente pueden ejercer las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución, cuando una de tales instituciones quebranta la Carta Magna, la irrespeta, y, al irrespetarla, conculca el derecho a la seguridad jurídica de los particulares. En virtud del principio de seguridad jurídica “Todo ejercicio de potestades debe sustentarse en normas jurídicas que determinen un órgano competente y un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción. Por esta razón se dice que el principio de legalidad asegura la seguridad jurídica”.⁴⁷

Para Roberto Mordeglia, el principio de legalidad nace “como una coraza de protección para la libertad (y, por ende, la propiedad) de los ciudadanos. Estos solo se desprenden de su libertad en función de la necesidad de seguridad jurídica, la que se obtiene atribuyendo como única fuente de obligatoriedad la ley [...]”.⁴⁸

En nuestro criterio, sostener que limitar temporalmente la posibilidad de revisar un acto normativo acusado por trasgredir disposiciones de carácter superior favorece la confiabilidad del ordenamiento jurídico y fomenta el respeto a la Constitución, parece no tener sentido.

Recordemos que, previo a su reforma, la LJCA establecía que el recurso objetivo no estaba sujeto a plazo de ‘prescripción’ alguno, “atento el interés permanente del imperio de la ley”, y dado que mediante este se “tutela de los intereses de la comunidad”.⁴⁹

Concisamente, consideramos que no favorece a la vigencia y eficacia del derecho a la seguridad jurídica el hecho de mantener incólume un acto normativo potencialmente inválido. Sin embargo, es menester mencionar que hay voces autorizadas que sostienen lo contrario.⁵⁰

47. Resolución dictada el 23 de agosto de 2007 por la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, número 0008-07- QE, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 185 de 5 de diciembre de 2007.

48. Roberto M. Mordeglia, “La reserva de ley y las autovinculaciones en materia tributaria”, en Alejandro C. Altamirano, dir., *El procedimiento tributario*, Buenos Aires, Ábaco, 2003, p. 205.

49. Resolución No. 143 de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 390 de 15 de agosto de 2001.

50. En la Resolución No. 19-2002 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 27 de mayo de 2002, citando a Zanobini, se sostuvo que: “A fin de que los actos de la administración no queden expuestos a la eventualidad de su revocación o anulación por tiempo indefinido, a fin de evitar una incertidumbre continua en la vida administrativa, es que se fijan términos perentorios más allá de los cuales el interés del particular no puede hacerse valer, no es más reconocido”. Manuel Argañarás, *Tratado de lo contencioso administrativo*, Buenos Aires, Tea, 1955, p. 196”.

SOBRE LA APLICACIÓN ANALÓGICA DEL ARTÍCULO 65 DE LA LJCA

Mediante los fallos a los que hemos hecho referencia se ha aplicado supletoriamente lo dispuesto en el artículo 65 de la LJCA de manera repetida. El fundamento para hacerlo ha sido lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 14 del Código Orgánico Tributario. Sin embargo, esa norma sufrió una reforma que resulta trascendente para los efectos de nuestra exploración. Con anterioridad a su codificación, el artículo 14 del COT disponía que la “analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos ni exenciones”.

Luego de la codificación del COT,⁵¹ el inciso segundo del artículo 14 actualmente dispone lo que sigue: “La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones *ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley*” (Las cursivas nos pertenecen). Con sustento en lo dispuesto en la norma trascrita, en la actualidad no puede aplicarse la analogía cuando se trate de materias reservadas a la ley.

Observamos que el artículo 4 del COT enumera cuáles son –para el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano– las materias reservadas a la ley. Entre ellas se encuentran: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos y los recursos.

Para determinar si el artículo 65 de la LJCA resulta aplicable por analogía al caso que nos concierne, debe determinarse si es que lo que se refiere a la oportunidad para presentar las acciones directas constituye o no una materia reservada a la ley. Seguidamente nos ocupamos de esclarecer ese interrogante.

FINALIDAD DE LA RESERVA DE LEY

Para Salas Febres, la reserva de ley es un mecanismo mediante el cual el principio de legalidad se hace efectivo. Trata de garantizar la exigencia de que sean los ciudadanos, por medio de sus representantes, quienes establezcan el reparto de la carga tributaria, y los tributos que cada uno debe asumir.⁵² De otro lado, José Oswaldo

51. Publicada en el Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

52. María Alejandra Salas Febres. “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Eusebio González García, dir., *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, Bosch, 2005, p. 43. Véase también, César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004, pp. 207-258.

Casás considera que el principio de reserva de ley, a más de garantizar en forma inmediata o mediata las libertades clásicas, se ha convertido en un importante soporte de la seguridad jurídica.⁵³

LA RESERVA DE LEY EN MATERIA DE OPORTUNIDAD PARA DEDUCIR ACCIONES DIRECTAS

Encontramos más de un argumento para sostener que el plazo que se tiene para iniciar una acción de anulación en contra de un acto normativo tributario es una materia reservada a la ley. Según quedó anotado, los reclamos y los recursos en materia tributaria solo pueden establecerse a través de una ley, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 del COT. Por tanto, si la caducidad guarda relación con los reclamos o recursos en materia tributaria, esta únicamente podrá ser establecida mediante una norma jurídica con carácter de ley y alcance general.

La no caducidad de la acción es un presupuesto procesal

Doctrina y la jurisprudencia especializada consideran que la no caducidad de la acción es un presupuesto procesal.

Tenemos que, para Vega de Herrera, “la caducidad constituye un fenómeno procesal de carácter objetivo; porque vencido el tiempo que la ley otorga para su utilización, pierde vigor el derecho a accionar”. Según Devis Echandía, la no caducidad de la acción es un presupuesto procesal “necesario para que pueda ejercitarla válidamente permitiéndole al juez ‘iniciar un proceso y decidirlo por sentencia justa’ ”.⁵⁴

La Sala de lo Administrativo en “reiteradas ocasiones [...] ha señalado que la caducidad del derecho a demandar atañe a los presupuestos procesales, esto es, a los requisitos jurídicos necesarios para que el juzgador pueda dictar válidamente una sentencia sobre el fondo del asunto litigioso”.⁵⁵

53. José Oswaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, reimpresión, p. 313.

54. Citado por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia en el expediente No. 99-2000, publicado en el Registro Oficial No. 64 de 25 de abril de 2000.

55. Resolución No. 400-2006 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 27 de 11 de marzo de 2008. En su resolución No. 04-07, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 345 de 26 de mayo de 2008, “la caducidad del derecho a demandar se deriva la imposibilidad de establecer una relación jurídica-procesal regular (presupuesto procesal) que permita al juzgador dictar una sentencia válida sobre los asuntos de fondo”.

Por tanto, es dable decir que la no caducidad para accionar es un presupuesto necesario para sustanciar un juicio válidamente.

Las acciones también son una materia reservada a la ley. Por lo tanto, la caducidad también lo es

A pesar de que el numeral 2 del artículo 220 se refiere a una “acción”,⁵⁶ y no a un “recurso”⁵⁷ o a un “reclamo”, y que las diferencias entre tales instituciones son notorias, hay al menos tres razones para pensar que debe darse una interpretación extensiva al artículo 4 del Código Orgánico Tributario, a efectos de que se considere que las acciones están también cobijadas por el principio de reserva de ley. La primera es que nuestro COT califica de “recursos” a ciertos medios impugnativos que son, en realidad, “acciones”,⁵⁸ lo que devela que la utilización del término “recurso” en el Código no es unívoca. La segunda es que, según explicamos, la jurisprudencia, interpretando las disposiciones del COT y de la LJCA, ha denominado indistintamente “acción” o “recurso” al medio impugnativo de anulación que estamos analizando.⁵⁹ La tercera y más importante es que, en materia de derechos constitucionales, los servidores judiciales deben aplicar la interpretación que más favorezca su efectiva vigencia.⁶⁰

56. Para Devis Echandía, acción “es el derecho público, cívico, subjetivo, abstracto y autónomo, que tiene toda persona natural o jurídica, para obtener la aplicación de la jurisdicción del Estado a un caso concreto mediante una sentencia, a través de un proceso, o para pedir que se inicie la investigación penal previa al proceso”. Hernando Devis Echandía, *Teoría general del proceso*, Buenos Aires, Universidad, 2004, 3a. ed., p. 189.

57. Para Murcia Ballén, “recursos” son “los modos o maneras como se proyecta en la práctica el derecho de impugnación; mediante ellos el litigante que se encuentre frente a un acto jurisdiccional que estime perjudicial para sus intereses puede promover su revisión, a fin de que, dentro de los precisos límites que la ley confiera, corrija esas irregularidades. Humberto Murcia Ballén, *Recurso de casación civil*, Bogotá, Gustavo Ibáñez, 1996, 4a. ed., p. 49.

58. Piénsese, por ejemplo, en el “recurso” de queja, previsto en el artículo 216 del Código Orgánico Tributario. Además, si se considera que los funcionarios ejecutores no ejercen jurisdicción, sería impropio calificar de “recursos” de apelación a los que se deduce en contra de las “providencias” dictadas en el procedimiento de ejecución (artículo 222.3 del COT).

59. En la resolución de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 ya citada, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de agosto de 2005, se sostuvo lo que sigue: “En el presente caso, los accionantes demandan la nulidad o anulación total o parcial con efecto general dictada por la Municipalidad de Cayambe, ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 459 de 22 de noviembre de 2001, lo que dentro de la jurisprudencia y de la norma jurídica correspondería a la interposición de un *recurso objetivo o de anulación*”. La Sala de lo Fiscal, en su resolución s/n de 20 de octubre de 2004, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 7 de julio de 2005, sostuvo que “con la Ley 2001-56, publicada en el Registro Oficial 483 de 28 de diciembre del 2001, se reformó el art. 38 aludido y se modificó el art. 65 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, estatuyéndose que el plazo para proponer el *recurso de anulación u objetivo* es de tres años. Las nuevas versiones de los artículos 38 y 65 mencionados, por ser posteriores, no son aplicables a la ordenanza impugnada” (Las cursivas nos pertenecen).

60. Artículo 11.6 de la Constitución de la República.

Interpretar de manera extensiva el artículo 4 del COT, de manera que la caducidad sea una de las materias reservadas a la ley, favorece el derecho a la seguridad jurídica en mayor medida que la interpretación que la Sala dio al asunto, ya que permite impugnar los actos con efectos generales en cualquier tiempo. También es dable señalar que la caducidad establece *hasta cuándo* puede iniciarse una acción. Es, por tanto, indudable que se trata de algo sustancial que atañe a los “recursos” cuya regulación, según quedó anotado, está reservada a la ley.

Es de destacar que en Derecho comparado, la caducidad es una materia reservada a la ley. Así, la Ley General Tributaria del Reino de España, en el artículo 8, literal f), dispone que deban regularse por ley “El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción”. Siendo así, concluimos que la Sala no podía aplicar las disposiciones de la LJCA sobre la caducidad de manera analógica, motivo por el cual no debió declarar la caducidad de la acción intentada con el fin de que se anulen los actos normativos que regulan la Tasa de Seguridad Ciudadana.

SOBRE LA NO ADMISIÓN A TRÁMITE DE LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN

Nuestra Constitución dispone, a través del artículo 94, que “La acción extraordinaria de protección procederá contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución...”.

Como todas las garantías jurisdiccionales, la aplicación de la acción extraordinaria de protección está sometida al principio de optimización de los principios constitucionales,⁶¹ las normas que la regulan deben ser interpretadas con sentido finalista o teleológico,⁶² y debe regirse por el principio de la formalidad condicionada,⁶³ es decir, debe ser aplicada en orden a lograr su cometido, que consiste en “garantizar jurisdiccionalmente los derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos y de la naturaleza; y garantizar la eficacia y la supremacía constitucional”.⁶⁴

No hace falta esforzarse para entender cuál es el motivo por el que, según el accionante, el fallo de la Sala de lo Contencioso Tributario vulnera sus derechos constitu-

61. Prevista en el numeral 2 del artículo 2 de la LOGJCC.

62. Prevista en el numeral 6 del artículo 3 de la LOGJCC.

63. Prevista en el numeral 7 del artículo 4 de la LOGJCC.

64. Artículo 1 de la LOGJCC.

cionales a la seguridad jurídica y al debido proceso. Además, se concluye casi intuitivamente que una sentencia inhibitoria que permite que un acto normativo ilegal e inconstitucional no pierda vigencia, probablemente atenta a uno o más derechos fundamentales.

Eso, de por sí, debió ser suficiente para que se dé trámite a la acción presentada y, al menos, se dicte un pronunciamiento que resuelva sobre el fondo, a efectos de que se determine si la sentencia estudiada vulneró o no los derechos a los que el accionante hizo mención, independientemente a que se haya cumplido a cabalidad con los requisitos previstos en la ley para la admisión a trámite de una demanda como ésta.

Sin embargo, como ha ocurrido en otras ocasiones,⁶⁵ al tener que resolver sobre la admisión de sentencias cuyos fundamentos son sumamente discutibles y sin que resulte, en lo absoluto, sorpresivo, la Corte, para satisfacer un inocuo prurito formal,⁶⁶ sin haberse percatado de que su resolución no es plenamente inteligible,⁶⁷ resolvió no admitir a trámite la acción presentada, por considerar que no reunió ciertos requisitos previstos en la ley (aunque no se pueda saber con certeza cuáles son).⁶⁸

CONCLUSIONES

Tal como ocurre con algunas instituciones del Derecho tributario ecuatoriano, determinar cuál es la naturaleza jurídica de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” presenta más de una dificultad. Sin embargo, y a pesar de que su denominación genera confusión, resulta fácil concluir que no es una tasa.

Una institución jurídica tan heteróclita debería ser pormenorizadamente analizada por los operadores de justicia, a efectos de esclarecer su tan cuestionada validez, para, de ser el caso, que se la expulse del ordenamiento. Si ello no ocurre, la confianza que los usuarios de la administración de justicia hemos depositado en ella se verá defraudada y nuestro derecho a la seguridad jurídica quedará menoscabado.

65. Revítese, por ejemplo, el auto de 7 de diciembre de 2010, dictado dentro del expediente signado con el número 1262-10-EP, mediante el cual se resolvió no admitir a trámite, con base en los mismos fundamentos, una acción de protección en contra de una de las más polémicas sentencias de la Sala de lo Contencioso Tributario, relativa a la aplicación de la interpretación según la significación económica a ciertos contratos de mutuo, para darles el régimen tributario propio de las aportaciones de capital.

66. Si se considera que, en su resolución, la Sala se refirió al artículo 61 de la LOGJCC.

67. Porque no se sabe si, en su decir, el accionante no observó lo dispuesto en el artículo 61 o en el artículo 62 de la LOGJCC.

68. Ver *supra* pie de página 55.

Sin perjuicio de lo dicho, la expedición del fallo materia de nuestro análisis permite concluir que la efectividad de los medios impugnativos de las normas de carácter general que, en teoría pretenden garantizar en mayor o menor medida la supremacía constitucional, parece estar supeditada a consideraciones metajurídicas o simplemente no jurídicas.

Los embates arbitrarios que pueden cometer distintas administraciones tributarias, materializadas en actuaciones con alcances generales o particulares, a veces son secundados cuando los jueces ante quienes se acude en procura de justicia –y que son precisamente quienes están llamados a resguardarnos de tales irregularidades– se valen de ardidés para afirmarlos, cuando optan por guardar silencio, por ejemplo, por medio de la dictación de sentencias inhibitorias, o cuando aprovechan subterfugios para ni siquiera permitir el inicio del proceso.

Aparece meridiano que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, a través del fallo examinado, optó por guardar silencio. Prefirió limitarse a proferir una resolución que, a pesar de ser escueta, provee elementos para comprender la situación que vive la administración de justicia ecuatoriana hoy en día.

Los resultados: que la “Tasa de Seguridad Ciudadana” seguirá aplicándose y el poder público continuará obrando con dudoso apego a la Constitución y a la ley, además, sin temor a represalia alguna, dado que los medios de control de su actuar que, en teoría, deberían aplicarse, son estériles e ino cuos cuando el poder judicial opta por no desempeñar el papel que se le ha asignado: velar por la efectiva vigencia de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos.

BIBLIOGRAFÍA

- Casás, José Oswaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, reimpresión.
- Devis Echandía, Hernando, *Teoría general del proceso*, Buenos Aires, Universidad, 2004, 3a. ed.
- Dromi, Roberto, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2004.
- Fiorini, Bartolomé, *Derecho administrativo*, vol. 1, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1995.
- García de Enterría, Eduardo, y Tomás Ramón Fernández *Curso de Derecho administrativo*, t. II, Bogotá-Lima, Temis/Palestra, 2008.
- García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2009.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, t. 1, Buenos Aires, Depalma, 1999, 2a. ed.
- Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Buenos Aires, 1996, 3a. ed.

- Martín Queralt, Juan, y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed.
- Montaño Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004.
- Mordeglia, Roberto M., “La reserva de ley y las autovinculaciones en materia tributaria”, en Alejandro C. Altamirano, dir., *El procedimiento tributario*, Buenos Aires, Ábaco, 2003.
- Murcia Ballén, Humberto, *Recurso de casación civil*, Bogotá, Gustavo Ibáñez, 1996, 4a. ed.
- Rejtman Farah, Mario, *Impugnación judicial de la actividad administrativa*, Buenos Aires, La Ley, 2000.
- Salas Febres, María Alejandra, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Eusebio González García, dir., *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, Bosch, 2005.
- Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de Derecho administrativo*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de Derecho administrativo*, vol. 2, Montevideo, Fondo de Cultura Universidad, 2002, 7a. ed.
- Toscano Soria, Luis, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Quito, Pudeleco, 2006.
- Tribiño, Carlos A., “Límites temporales para el inicio del contencioso administrativo bonaerense”, en Tomás Hutchinson dir., *Revista de Derecho Público. Procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2003.
- Troya, José Vicente, *El contencioso tributario en el Ecuador*, inédito, s.f.
- Valdivieso Ortega, Gabriela, *La desnaturalización de la tasa en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010.
- Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005.

Fecha de recepción: 22 de septiembre de 2011

Fecha de aprobación: 6 de octubre de 2011

Colaboradores

Sergio Endress G., chileno, licenciado en Ciencias Jurídicas, abogado y magíster en Derecho por la Universidad de Chile. Profesor de Derecho tributario, Universidad de Chile. Autor de *Tributación de los propietarios de empresa*, Editorial Jurídica de Chile, 2006; *Renta e ingresos no renta*, en coautoría, Editorial Jurídica de Chile, 2011 y diversos artículos en Chile y en el extranjero. Miembro de la Academia Tributaria de las Américas y colaborador del “Hauser Global Law School Program” de la New York University, sección Foreign Law Research. Fue vicepresidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario. *sendress@eioabogados.cl*

Juan Carlos Mogrovejo, ecuatoriano, abogado y doctor en Jurisprudencia por la Universidad Nacional de Loja (2001), y magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito (2006). Es docente invitado en programas de posgrado en las universidades Técnica Particular de Loja, de Guayaquil, Politécnica Salesiana de Guayaquil, y Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Fue asesor tributario del Municipio del Distrito de Quito, y ha colaborado con el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario con ensayos sobre temas tributarios. *jcmogrovejo@uasb.edu.ec*

César Montaña Galarza, ecuatoriano, doctor en jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja, especialista superior en Tributación, magíster en Derecho, mención Derecho Económico, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, docente y director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. *cesarmontano@uasb.edu.ec*

Rosana Morales Ordóñez, ecuatoriana, abogada y doctora en Jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, magíster en Derecho, con mención en Derecho Económico por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, diploma de Estudios Avanzados (D.E.A.) Universidad de Salamanca, diploma de Estudios Superiores (D.E.S.) Universidad de Salamanca, doctora en Derecho, mención Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Departamento de Derecho Financiero, Administrativo y Procesal) Universidad de Salamanca. Funcionaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador y docente de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. *grmorales@sri.gob.ec*

Fabiola Valenzuela, boliviana, licenciada en Ciencias Jurídicas por la Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra, magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar,

Sede Ecuador. Asesora Jurídica de la Compañía DEPALSA, Docente en la Universidad Internacional del Ecuador. *fabiovalenz@hotmail.com*

Elisa Lanas, ecuatoriana, abogada y doctora en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito; doctora en Derecho, con mención en Derecho del Trabajo y Seguridad Social, Universidad de Valencia. Docente del Área de Derecho de la UASB, Sede Ecuador. *elanes@uasb.edu.ec*

Edison Toro, ecuatoriano, abogado y doctor en Jurisprudencia por la Universidad Central del Ecuador, diploma superior en Derecho, mención Derecho Internacional Económico, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Asesor de la Vicepresidencia de la República del Ecuador, y docente en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Universidad Internacional del Ecuador, Universidad Politécnica Salesiana (Quito y Guayaquil), Universidad Técnica de Ambato. *etoro1974@gmail.com*

Pablo Villegas Landázuri, abogado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Candidato a magíster en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Experto jurídico en temas de fiscalidad internacional, funcionario de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador. *villegaslandazuri@hotmail.com*

Oswaldo Santos, abogado por la Universidad San Francisco de Quito, especialista superior en tributación por la UASB, y candidato a máster en Derecho de empresa por la USFQ. Profesor en materia de métodos alternativos de solución de conflictos, y profesor asistente en la USFQ. *osantosdav@gmail.com*

Normas para colaboradores

1. La revista *Foro* del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar procurará publicar únicamente trabajos inéditos, que ayuden desde una óptica interdisciplinaria a investigar y profundizar las transformaciones del orden jurídico en sus diversas dimensiones y contribuir al proceso de enseñanza de posgrado de Derecho en la subregión andina.
2. Los autores, al presentar su artículo a la revista *Foro*, declaran que son titulares de su autoría y derecho de publicación, último que ceden a la Universidad Andina Simón Bolívar. El autor que presente el mismo artículo a otra revista, que ya hubiese sido publicado o se fundamente en una versión ya publicada, deberá notificar el particular al editor de la revista.
3. El artículo debe ser remitido en un original impreso y en soporte digital a la siguiente dirección:

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Área de Derecho.

Av. Toledo N22-80

Quito - Ecuador

Fax (593 2) 322 8426

Teléfonos: (593 2) 322 8031, 322 8436

Dirección electrónica: mjibarra@uasb.edu.ec

4. Los criterios para la presentación de los artículos son los siguientes:
Deberán ser escritos en programa de procesador de texto Microsoft Office Word, con tipo de letra Times New Roman, tamaño 12, en una sola cara a espacio simple. Las páginas estarán numeradas, el texto justificado.
La extensión máxima será de 20 páginas Inen A4, equivalentes a 55.000 caracteres, aproximadamente.
Todo artículo debe ir acompañado del nombre del autor en la parte superior derecha. Se solicita que cada trabajo esté acompañado de un resumen o síntesis en castellano (no más de 10 líneas). Adicionalmente, se indicarán al menos cinco palabras clave que establezcan los temas centrales del artículo.
Cuando se quiera llamar la atención sobre alguna palabra se usarán las cursivas, sin subrayar ni usar negritas. Se evitará también, en lo posible, el uso de abreviaturas. No se usarán cursivas en los títulos de los artículos.
Las notas bibliográficas se realizarán al pie de cada página de la siguiente manera:
Nombre y apellido del autor, título de la obra (en *cursivas*), ciudad, editorial, año y número de página o páginas de donde se tomó la referencia. Por ejemplo:

Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1995, p. 206.

En caso de citas posteriores de la misma obra, se señalará únicamente el nombre y apellido del autor, título de la obra y número de página, así: Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, p. 206.

Se deberá ser consistente con esta forma de citar a lo largo del texto.

Para las citas de revistas o publicaciones periódicas se solicita realizarlas de la siguiente manera: Nombre del autor, título (entre comillas “ ”), nombre de la revista (en *cursiva*), tomo o volumen, número del ejemplar, ciudad de edición, año de publicación y página o páginas citadas. Por ejemplo: Xavier Gómez, “Los derechos de propiedad intelectual”, en *Foro: Revista de Derecho*, No. 1, Quito, 2003, pp. 85-121.

Las referencias bibliográficas deben presentarse al final del artículo bajo el nombre de “Bibliografía” y contendrá los siguientes datos: apellido y nombre del autor, título de la obra, tomo o volumen, lugar, casa editorial, año de publicación, número de edición. De preferencia no irán numerados y se relacionarán por orden alfabético, y por año de publicación; por ejemplo: Viciano, Javier, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1995.

Las citas textuales de hasta cuatro renglones deben escribirse entre comillas y seguido al texto; cuando excedan este número de líneas deben escribirse en párrafo aparte, en un tamaño de letra inferior al resto del texto, con una sangría diferente y con un renglón blanco antes y otro después; si el autor añade algo al texto transcrito deberá ponerlo entre corchetes.

Tablas, gráficos, cuadros, ilustraciones, etc., deben formar parte del texto del artículo e indicarán claramente el título, número, fuente de procedencia y deberán contener los respaldos en versión original con la descripción de los programas utilizados.

Cualquier otro aspecto sobre el formato debe resolverse por el autor observando uniformidad y consistencia.

5. Los autores adjuntarán a su trabajo un resumen no superior a cinco líneas de su hoja de vida.
6. Se debe consignar la dirección y demás datos de ubicación del autor, con el propósito de notificar la recepción de los artículos, así como cualquier decisión del Comité Editorial.
7. La evaluación de los trabajos la realizará el Comité Editorial de la revista, los académicos especializados o consultores externos (se conservará el anonimato del autor) quienes resolverán su publicación. Independientemente de esta decisión los trabajos no serán devueltos al autor.
8. Los editores y demás responsables de la revista se reservan el derecho de realizar las correcciones de estilo y modificaciones editoriales que crean necesarias.



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador — *20 años*

RECTOR

Enrique Ayala Mora

DIRECTOR DEL ÁREA DE DERECHO

César Montaña Galarza

Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 322 8031, 322 8436 • Fax: (593 2) 322 8426

Correo electrónico: <ealban@corpmyl.com>, <mjibarra@uasb.edu.ec>

<www.uasb.edu.ec>



**CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL**

Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4658, 256 6340 • Fax: ext. 12

Correo electrónico: <cen@cenlibrosecuador.org>

<www.cenlibrosecuador.org>

SUSCRIPCIONES

Valor de la suscripción bianual:*

Ecuador: US \$ 35,84

América: US \$ 78,40

Europa: US \$ 89,60

Resto del mundo: US \$ 108,64

Valor del ejemplar suelto:* US \$ 10,08

* Incluye 12% del IVA.

Dirigirse a:

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 256 6340 • Fax: ext. 12

Correo electrónico: <ventas@cenlibrosecuador.org>

CANJES

Se acepta canje con otras publicaciones periódicas.

Dirigirse a:

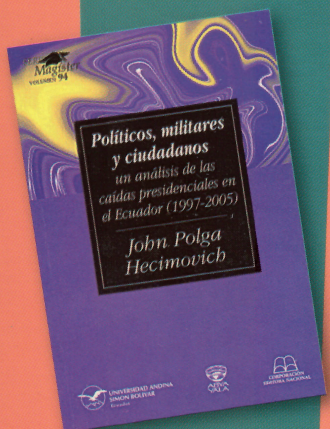
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR

Centro de Información

Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfono: (593 2) 322 8094 • Fax: (593 2) 322 8426

Correo electrónico: <biblioteca@uasb.edu.ec>



John Polga Hecimovich, *Políticos, militares y ciudadanos. Un análisis de las caídas presidenciales en el Ecuador (1997-2005)*, Serie Magíster, vol. 94, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional, 2010.

A partir del marco conceptual del institucionalismo histórico, este estudio establece los orígenes de la inestabilidad presidencial en el Ecuador; en su parte central, analiza la innovación institucional implícita en el surgimiento de un patrón de destitución presidencial, e identifica algunos factores que permiten diferenciar el caso ecuatoriano de otros observados en la región. En suma, la obra analiza los desempeños de la democracia en el Ecuador, deteniéndose en las brechas existentes entre los arreglos institucionales formales y los de carácter informal, lo que en definitiva permite una cabal comprensión del proceso político ecuatoriano.



Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Serie Magíster, vol. 97, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional, 2010.

Se trata de un estudio crítico acerca de la potestad tributaria normativa, el desarrollo doctrinario y su alcance en el marco de la Norma Fundamental en el Ecuador, que conduce imperativamente al tratamiento del principio de reserva de ley y su incidencia en el espectro tributario municipal, ámbito en torno al cual se pretende verificar si la normativa que lo regula revela un desbordamiento del ejercicio de esta prerrogativa constitucionalmente reconocida a los concejos municipales.



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador *20 años*



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

