



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA NUEVA CONSTITUCIÓN

**Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos
establecidos para optar por el título de**

Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República

**Profesor Guía
Dr. José Javier Jarrín Barragán**

**Autor
María Gabriela Cruz Lamiño**

2009

RESUMEN

El presente trabajo, titulado “El Régimen Tributario en la Nueva Constitución”, es un análisis a cada uno de los Principios que se encuentran establecidos como rectores del Régimen Tributario en nuestra Constitución. Tal es el caso de los principios de Generalidad, Progresividad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa, Irretroactividad, Equidad, Transparencia y Suficiencia Recaudatoria.

Se analizan además a los Principios Económicos contenidos tanto en la Constitución de 1998 como en la actual, con el objetivo de determinar cuáles son las diferencias que existen entre estos dos cuerpos normativos en el campo económico.

Otro de los temas incorporados en el presente trabajo, es el análisis de Principios Tributarios que no están dentro de nuestra Constitución y que han sido incorporados dentro de las Constituciones Extranjeras, para determinar cuáles de estos se pudieran adaptar a nuestra realidad tanto social como económica.

Es su objetivo además, el determinar si la Administración Tributaria Central, cumple con los principios analizados y ejemplificar algunas falencias y errores que se comenten.

El presente trabajo culmina con una propuesta de reforma al Artículo 300 de nuestra Constitución, en la cual se implementan algunos de los principios que han sido analizados.

ABSTRACT

This work, entitled "The Tax Regime in the New Constitution, is an analysis of each of the Principles established as rulers of the tax system in our Constitution. Such is the case of the principles of generality, progressivity, efficiency, administrative simplicity, Non-retroactivity, equity, transparency and revenue adequacy.

It further discusses the economic principles contained both in the Constitution of 1998 and present, with the aim of determining, what are the differences between these two laws in the economic field.

Another theme embedded in the present work is the analysis of taxation principles that are not within our Constitution and have been incorporated into the Foreign Constitutions, to determine which of these could be adapted to our reality both socially and economically.

It is his aim also to determine if the Central Tax Administration complies with the principles discussed and illustrate some shortcomings and mistakes made.

This work culminates with a proposed reform to Article 300 of our Constitution, with the implementation of some of the principles that have been analyzed.

Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución del Ecuador

Capítulo I

1. Introducción

La Constitución de la República del Ecuador, expedida el 20 de Octubre de 2008, trajo consigo cambios sustanciales a la normativa jurídica del Ecuador, uno de éstos y materia de análisis del presente trabajo, son los cambios realizados al Régimen Tributario.

El Artículo 300 de la Constitución, manifiesta bajo que principios se rige el Régimen Tributario en el Ecuador, así se encuentran a los Principios de Generalidad, Progresividad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa, Irretroactividad, Equidad, Transparencia y Suficiencia Recaudatoria.

El presente trabajo tiene como finalidad analizar cada uno de éstos principios, tanto desde el punto de vista doctrinario como desde el punto de vista jurisprudencial y determinar que tan factible es su aplicación dentro del marco jurídico, económico y social del Ecuador.

Otro aspecto importante del presente análisis se refiere a la determinación de cuáles de los Principios establecidos en el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, pertenecen en realidad a la categoría de Principios Constitucionales y cuales son meramente criterios administrativos.

Este trabajo tendrá una breve introducción a las razones por las cuáles se dio este proceso constituyente, se verán las falencias de la Ley de Equidad Tributaria, se analizará el sistema económico propuesto por la Constitución

Política de la República del Ecuador de 1998 y el propuesto por la nueva Constitución; tema muy importante ya que al ser los tributos una de las fuentes más importantes de ingresos del Ecuador, su aplicación puede ser fundamental para determinar los lineamientos en materia económica que el Estado tome.

De ahí se analizará el tema de fondo del presente trabajo, es decir, se realizará un análisis a cada uno de los principios contenidos en el Régimen Tributario en la Constitución actual, siempre tomando en cuenta a la legislación nacional, extranjera y a la Jurisprudencia.

Se verán también que Principios no se encuentran en la Constitución, se los irá analizando individualmente, para culminar con una propuesta de reforma al Artículo 300 de la Constitución; en la cual se tomarán en cuenta cada uno de los Principios del Derecho Tributario sobre todo aquellos que deben ser añadidos al mencionado Artículo.

Además del análisis de cada uno de los Principios que rigen al Régimen Tributario, se determinará con experiencias reales los incumplimientos por parte de la Administración Tributaria a preceptos Constitucionales.

Así se hablará del proceso de obtención del Registro Único de Contribuyentes, el ingreso del contribuyente a la “lista blanca” para que éste pueda obtener la autorización de impresión de facturas, comprobantes de pago y comprobantes de retención en la fuente, la violación al debido proceso cuando se realiza un reclamo ya sea por pago en exceso o pago indebido y por último un breve comentario a la declaración patrimonial.

1.1 Breve reseña de los acontecimientos políticos que derivan en la nueva Constitución

En el Ecuador desde su independencia en 1810 se han promulgado 21 Constituciones incluyendo a aquella promulgada en 1812 conocida como la

Constitución Quiteña. Las diferentes Constituciones con sus respectivas reformas, se han dado principalmente por la inestabilidad política y a decir de Hernán Salgado Pesantes en su obra Lecciones de Derecho Constitucional porque se *“pretendía legitimar situaciones de hecho, antes que proyectar verdaderas transformaciones.”*¹

La actual Constitución nace a partir de varios hechos que se produjeron en el Ecuador desde 1997, cuando se derroca al presidente Abdalá Bucaram, por una supuesta incapacidad mental para poder ejercer la presidencia, incapacidad declarada por el Congreso Nacional. En esta ocasión asume la presidencia el Doctor Fabián Alarcón, y para normar ciertos actos que a mi juicio se incumplieron para derrocar al presidente Bucarán, llaman a un referéndum para elegir asambleístas para dictar la Constitución de 1998.

A partir de 1999 con la elección de Jamil Mahauad como Presidente, se dieron varias medidas económicas por el alza del dólar y a consecuencia de la inflación, la cual en varias ocasiones superó el 100%. En marzo de ese mismo año el presidente Mahauad decreta un feriado bancario para salvar a muchas instituciones financieras, de la insolvencia de recursos y también para evitar que siga existiendo una fuga excesiva de capitales.

En esta ocasión más del 50% del sector bancario del país queda a manos de la recién creada Agencia de Garantía de Depósitos y se congelan las cuentas bancarias de miles de personas; creándose un descontento general por estas medidas. En el 2000 al ver que la situación económica del país era insalvable el presidente Mahauad decreta el uso del dólar como moneda de curso legal en el Ecuador, moneda que de una u otra manera ha servido para estabilizar la economía en la actualidad.

Por todo el descontento que existía por las medidas económicas tomadas tanto en 1999 como en el 2000, un grupo de indígenas con la ayuda de varios

¹ Salgado Pesantes, Hernán. Lecciones de Derecho Constitucional. Ediciones Abya-Yala. Quito. 2003.

miembros de las fuerzas armadas, dan un golpe de Estado, el cual no tuvo el éxito que se esperaba, ya que quien asumió el poder fue el vicepresidente Gustavo Noboa.

En enero de 2003 el Coronel Lucio Gutiérrez asume la presidencia del Ecuador, gobierno que por medidas que fueron tomadas como dictatoriales no concluye su periodo al ser derrocado por el “movimiento forajido” en abril de 2005. Es así que el vicepresidente Alfredo Palacios asume la presidencia y culmina su periodo en el 2007.

El descontento generalizado que existía en contra de los partidos políticos tradicionales y principalmente la economía que se llevaba hasta ese momento, hizo que el 56.67% de la población elija a Rafael Correa como Presidente Constitucional del Ecuador, quien desde la campaña prometió convocar a Consulta Popular para que los Ecuatorianos aprueben que se convoque e instale una Asamblea Constituyente con plenos poderes para que transforme el marco institucional del Estado y elabore una nueva Constitución. Como objetivos se pueden citar a los considerandos del Decreto # 2, firmado el 15 de enero de 2007, que menciona lo siguiente:

“Que en la última década, El Ecuador ha vivido en un permanente conflicto político y social, que se expresa tanto en la profundización de las desigualdades sociales, como en la creciente falta de gobernabilidad e inestabilidad del país.

Que se han ensayado desde iniciativas gubernamentales y legislativas hasta levantamientos ciudadanos en busca de mayor transparencia y honestidad en la gestión de lo público, ya hasta ahora todas ellas han resultado infructuosas.

Que la Constitución vigente tiene defectos sustanciales como su carácter patrimonialista y corporativista, la ausencia de espacios para la colaboración armónica que debe existir entre el Ejecutivo y de los órganos de control, la fragilidad del control de constitucionalidad, y de los procedimientos electorales y el debilitamiento de la acción del Estado en la actividad económica. Así como la ausencia de canales suficientes para la

participación de la ciudadanía tanto en las decisiones trascendentales del Estado, como en el control y vigilancia de las acciones públicas.”²

La Consulta Popular propuesta por el Gobierno fue aprobada con el 78.1%. El 30 de septiembre se producen las elecciones y el 27 de noviembre se posesionan ciento doce Asambleístas en sus cargos. Empezando así una época de nuevas leyes, reglamentos, reformas, y por su puesto la expedición de la Constitución actual que fue aprobada por más del 60% en un referendo realizado el 28 de septiembre de 2008 y que entro en vigencia el 20 de octubre del mismo año.

Dicha Constitución consta de un preámbulo, cuatrocientos cuarenta y cuatro Artículos, treinta Artículos sobre el Régimen de Transición, dos Disposiciones Generales, una Disposición Derogatoria y una Disposición Final.

1.2 Objetivos y fines que persigue el Régimen Tributario en el entorno económico de la Nueva Constitución

Para realizar este análisis es necesario, remitirse no solo al Régimen Tributario establecido en la Constitución, sino a todos los componentes del Sistema Económico. El Art. 300 de la Constitución Política del Estado, promulgada en septiembre de 2008, recoge los Principios del Régimen Tributario tales como los de Generalidad, Progresividad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa, Irretroactividad, Equidad, Transparencia y Suficiencia Recaudatoria.

El Art. 283 menciona como uno de los objetivos del sistema económico el de “garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir”³. Al buen vivir se lo puede entender como un concepto en el cual se vinculan sistemas, normas, programas, instituciones, que permitirían tal como lo menciona el Artículo 340 un sistema de inclusión y equidad social. Esto a través de una política económica que

² Correa Delgado, Rafael. Decreto # 2. 15 de Enero de 2009.

³ Art. 283. Constitución Política de la República del Ecuador. 2008.

asegure la distribución equitativa de la riqueza, el incentivo a la producción nacional, el pleno empleo y por supuesto el intercambio justo de bienes y servicios.

Para garantizar que se cumpla con los objetivos del sistema económico en especial con lo relativo a la distribución equitativa de la riqueza, es necesario crear un régimen tributario tal, que logre estos objetivos. Dicho régimen es tan importante, ya que una de las principales fuentes de financiamiento del Estado es la de recaudación de impuestos, que según la pro forma presupuestaria del 2009 y 2010, de acuerdo a los datos proporcionados por el Banco Central; esta llega al y 45,93%⁴ y 42.43%⁵ respectivamente de dicha proforma.

La Asamblea de Montecristi al redactar la Constitución Política del Estado, implementa Principios que no se encuentran dentro de la Constitución del 2008; muchos de los cuáles ni siquiera se los puede considerar como Principios Constitucionales sino como simples criterios administrativos; tal es el caso de los principios de Eficiencia, Simplicidad Administrativa y Transparencia y Suficiencia Recaudatoria.

Principio de Generalidad.- Este es un principio que va de la mano con el Principio de Equidad. Significa que los tributos deben ser aplicados a todos los contribuyentes, no solo a una parte de ellos.

Principio de Progresividad.- Este principio hace referencia a la capacidad económica del contribuyente, es decir que, quien tiene más aportará más.

Principio de Eficiencia.- Este principio se refiere a la capacidad de la Administración Tributaria en invertir menos recursos en la recaudación de

⁴ Ministerio de Finanzas del Ecuador. Pro forma Presupuestaria 2009.
http://mef.gov.ec/portal/page?_pageid=37,58749&_dad=portal&_schema=PORTAL

⁵ Ministerio de Finanzas del Ecuador. Pro forma Presupuestaria 2010.
http://mef.gov.ec/PRESENTACION_PROFOMA%202010/PGE_2010/CAIF/CEFEDID_INGRESOS.pdf

impuestos, lo que permite que los beneficios económicos para el Estado sean mayores.

Principio de Simplicidad Administrativa.- Este principio se relaciona con el Principio de Eficiencia. Se trata de que la Administración Tributaria debe dar facilidad y accesibilidad al contribuyente al momento de presentar sus declaraciones de impuestos.

Principio de Irretroactividad.- Principio sumamente necesario para no atentar en contra de la seguridad económica. Este principio se refiere a que todos los impuestos o toda norma jurídica que tenga que ver con el régimen fiscal, se aplicará a lo venidero.

Principio de Equidad.- Este principio se refiere a que los tributos deben ser aplicados a todos los contribuyentes, no solo a una parte de ellos, sin tomar en cuenta su raza, nacionalidad, su condición social, etc.

Principio de Transparencia y Suficiencia Recaudatoria.- Se refiere a que la administración tributaria no solamente tiene como tarea la de recaudar impuestos sino que al hacerlo se debe tomar en cuenta el costo versus el beneficio de la recaudación. Además se cree necesario que la Administración Tributaria rinda cuentas claras sobre las recaudaciones y gastos que realiza, ya que son dineros del sector público obtenidos por el pago de tributos por parte de los contribuyentes

Como se ha mencionado anteriormente, una de las mayores fuentes de ingresos del Estado es la obtenida de la recaudación de impuestos, por esta razón, es importante la introducción de este principio en la Constitución ya que se refiere a que la administración no solamente está para recaudar impuestos sino para justificar el destino de éstos. Uno de sus objetivos es el de obtener ingresos internos sin necesidad de recurrir a préstamos internacionales y por lo

tanto generar un ahorro en la economía estatal, a través de crear una cultura tributaria en donde prime el interés general y no el particular.

1.3 Análisis Crítico sobre las falencias y errores que contiene la Ley de Equidad Tributaria

Ciertamente la Ley de Equidad Tributaria dictada por la Asamblea Constituyente de Montecristi y promulgada el 29 de Diciembre de 2007, tiene varias falencias y errores, empezando por el hecho de que dicha Asamblea al dictar esta norma se tomó atribuciones que no se encontraban dentro del Estatuto con el que era regulada. Pero una de las falencias o errores más grandes que se puede encontrar es la dificultad del contribuyente de ejercer su derecho a la defensa ante la Administración Tributaria que a continuación se lo analiza:

1.3.1 Dificultad de ejercer el derecho a la Defensa

Según el Art. 69 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, todos los actos expedidos por los órganos que se rigen por este Estatuto pueden ser impugnados tanto en sede administrativa como en sede judicial y no necesariamente debe agotarse la vía administrativa para poder acudir ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal en los casos de materia tributaria. Dicha disposición también se la puede encontrar en el Art. 38 de la Ley de Modernización del Estado, en la cual se manifiesta que tanto el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de su competencia deberán conocer y resolver demandas en contra de las instituciones del sector público incluso si no se ha agotado la vía administrativa.

La Ley de Equidad Tributaria en su Art. 90 agrega un inciso en el que dice que en el momento en el que se realice una determinación por parte de la Administración Tributaria causará un recargo del 20% sobre el principal. Estos actos de determinación según los Arts. 10, 115 y 229 del Código Orgánico

Tributario son impugnables en la vía administrativa o contenciosa, de esta manera incluso podrán ser dejados sin efecto y sólo serán definitivos cuando dichos actos se confirmen a través de actos administrativos firmes o ejecutoriados o sentencias ejecutoriadas.

Por las razones antes expuestas dicho recargo es arbitrario ya que si esta decisión es confirmada el contribuyente deberá pagar además un recargo de intereses moratorios a la tasa aumentada al 1.5% de la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central.

Además se establece en la Ley que se está analizando, que si se presenta una acción o recurso contra actos de determinación de obligación tributaria y procedimientos de ejecución deberá afianzarse obligatoriamente el 10% de la cuantía. Si este pago no se realiza simplemente los recursos o acciones no son calificados. Es gravísimo el hecho de que el afianzamiento que se paga para poder presentar un recurso o acción ante el Tribunal Fiscal se lo hace en las propias cuentas de la administración ya sea esta, los órganos seccionales autónomos, el SRI o la CAN. Es decir, para poder impugnar algún acto emanado por la administración, se debe depositar el afianzamiento a la misma administración tributaria a la cual se le está demandando; y por eso se dice que se está coartando al derecho de defensa ya que a pesar de que los valores que justamente se reclaman son altos, muchas veces no se cuenta con ese 10% de la cuantía por lo que se prefiere mejor no acudir a instancias superiores.

Al respecto la Constitución en su artículo 75 y el artículo 168 numeral 4 se refieren a la gratuidad en el acceso a la justicia, de hecho desde que se promulgó la nueva Constitución, se dejaron de cobrar las tasas judiciales, es decir que, para presentar una demanda ya no se requiere pagar el 10% de la cuantía que antes se depositaba en la cuenta del Consejo Nacional de la Judicatura por concepto de tasa judicial.

Con esto se quiere decir que la exigencia del depósito del afianzamiento en alguna causa que se quiera interponer ante el Tribunal Fiscal es completamente inconstitucional, ya que como se ha manifestado estaría yéndose en contra de los Artículos 75 y 168 numeral 4 de la Constitución; y con esto se estaría coartando al Derecho a la Defensa.

CAPITULO II

2.1 Análisis de Principios Económicos

Dentro de este Capítulo se analizarán los distintos Principios contenidos tanto en la Constitución de 1998 como en la Constitución de 2008, dentro de las cuales se encontrarán grandes diferencias, tomando en cuenta que la Constitución de 1998 se inspira en la economía social de mercado; que a diferencia de la actual Constitución, está inspirada en la soberanía económica.

Se cree que es importante además del análisis de los distintos Principios económicos, analizar el tipo de economía que tanto la Constitución de 1998 y la actual nos presentan; ya que a través de estos Principios se puede llegar a determinar cuáles son las medidas que el gobierno ha tomado hasta el momento en el plano tributario.

1.1.1 Análisis de los Principios Económicos contenidos en la Constitución de 1998

De acuerdo a lo establecido en el Art. 242 de la Constitución Política de la República del Ecuador promulgada en 1998, *“la organización y el funcionamiento de la economía responderán a los principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad, a fin de asegurar a los habitantes una existencia digna e iguales derechos y oportunidades para acceder al trabajo, a los bienes y servicios: y a la propiedad de los medios de producción.”*⁶

La eficiencia a decir de Carlos Zúñiga Romero se entiende como *“el uso más eficaz de los recursos de una sociedad para satisfacer las necesidades y deseos de las personas”*⁷. Estas necesidades se las podría catalogar como necesidades públicas, que son *“aquellas que nacen de la vida colectiva y son*

⁶ Constitución Política del Ecuador. 1998.

⁷ Zúñiga Romero, Carlos. Manual de Economía Política en la Carrera de Derecho. Facultad de Jurisprudencia Universidad Católica de Guayaquil. Guayaquil. 2008.

satisfechas por las actuaciones del Estado”.⁸ El Estado a través de su actividad financiera obtiene recursos, ya sean estos por la venta de ciertos recursos naturales o el cobro de impuestos, transformándolos en gastos públicos para satisfacer las necesidades de las personas.

Según el concepto del diccionario de la Real Academia de la Lengua, la solidaridad es “*adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros con un fin común a todos.*”⁹ Un concepto de solidaridad desde el punto de vista teleológico, podría ser “aquel en que se ve a la solidaridad como la realización, de que todo ser humano pueda disfrutar de los bienes que se encuentran disponibles, sin que éstos sean acaparados por un grupo pequeño privando a los demás, es decir, que los bienes son de todos y para todos.”¹⁰

Muchos autores han visto a la solidaridad como un concepto que está viniendo a menos en los actuales momentos con todos los procesos de globalización que se están tratando de implementar, ya que a decir de Gerardo Contreras en su obra *La Globalización Económica desde los paradigmas del mercado y la solidaridad humana* menciona que:

*“la globalización por sus características propias es excluyente, amplía considerablemente la brecha social, hay márgenes de ganancia en demasía, pero son para una reducida minoría, mientras aumentan los segmentos de población de los desposeídos. Incluso, un elemento de este proceso globalizador, es la casi desaparición de la clase media que pasa a convertirse en un sector social de los pobres.”*¹¹

Al respecto se cree, que más bien el proceso globalizador ayuda a que todos los pueblos y naciones tengan iguales oportunidades de progreso a través de la

⁸ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Astrea. Novena Edición. Buenos Aires. 2009.

⁹ Enciclopedia Salvat Diccionario. Salvat Editores S.A. Barcelona. 1972.

¹⁰ Casiano, Floristan y Tamayo, Juan-José. *El Vaticano II, 20 años después*. Ediciones Cristiandad. Barcelona. 1967.

¹¹ Contreras Álvarez, Gerardo. *La globalización económica desde los paradigmas del mercado y la solidaridad humana*. Editorial de la Universidad de Costa Rica. Costa Rica. 2005.

unión de los grandes Estados para ayudar a los más pequeños, especialmente en el ámbito comercial.

El concepto de sustentabilidad se lo puede conjugar con el de desarrollo sostenible, éste se divide en tres partes: la económica, la social y la ambiental. Dentro del plano económico y de acuerdo a la doctrina liberal se puede decir que el desarrollo sustentable o sostenible, se refiere a que todo ser humano tiene sus necesidades como vivienda, alimentación, vestido, etc.; y dichas necesidades deben ser satisfechas a través del aumento de la productividad para mejorar la calidad de vida del ser humano, siempre y cuando se respete al medio ambiente; ya que, al existir mas producción se utilizan menos recursos y se generan menos residuos.

Luego de haber realizado el análisis de los Principios económicos, éste se centrará en el concepto de propiedad, y sobre qué Principios esta se basa dentro de la Constitución que se analiza. Se hace esto con el afán de dar a conocer los objetivos que el Estado persigue en el plano económico y político.

La Constitución de 1998 en su capítulo cuarto sección primera, se refiere al derecho de propiedad de la siguiente manera:

“La propiedad, en cualquiera de sus formas y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía. Deberá procurar el incremento y la redistribución del ingreso, y permitir el acceso de la población a los beneficios de la riqueza y el desarrollo.

Se reconocerá y garantizará la propiedad intelectual en los términos previstos en la ley y de conformidad con los convenios y tratados vigentes.”¹²

Al revisar el artículo mencionado se enfrenta a tres preguntas: ¿qué es la propiedad?, ¿cuáles son los tipos de propiedad que existen?, y, por último y la más importante ¿a qué se refiere el legislador con función social de la propiedad?

¹² Art. 30. Constitución Política de la República del Ecuador. 2008.

Norberto Bobbio en su Diccionario de Política define a la propiedad como un *“objeto que pertenece a alguno de manera exclusiva... derecho a poseer alguna cosa o sea de disponer de alguna cosa de un modo pleno, sin límites”*¹³.

Se piensa que de acuerdo al concepto dado por Bobbio el hecho de que la propiedad sea un derecho sin límites, se contraponen por ejemplo cuando por decisión judicial se embarga un bien o cuando se realiza una expropiación en asuntos de obras públicas.

El código civil conjuga dominio con propiedad y lo conceptualiza en su artículo 599 así: *“El dominio, que se llama también propiedad, es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, conforme a las disposiciones de las leyes y respetando el derecho ajeno, sea individual o social.”*¹⁴

Se puede clasificar a la propiedad en dos grupos: propiedad privada y propiedad pública. En cuanto a que es la propiedad privada Max Weber menciona que *“La propiedad es un conjunto de derechos, adquiridos por individuos o por grupos, libre en la medida en que esos derechos son enajenables en determinadas condiciones”*¹⁵. Como propiedad pública se la define como aquella que tiene como fin dar un servicio público, es aquella que pertenece al Estado.

Una de las características más importantes que se le da a la propiedad es que ésta debe cumplir con una función social, pero ¿qué significa esto?, ¿es acaso un concepto de tipo socialista o puede también ser un concepto adaptado al capitalismo?

¹³ Bobbio, Norberto, Matteuci, Nicola y Pasquino, Gianfranco. Diccionario de Política. Décimo Tercera Edición. Siglo Veintiuno Editores. México. 2002.

¹⁴ Art. 599. Código Civil. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2005.

¹⁵ Diccionario de Política. Ob. Cit. Pág. 1305.

La función social de la propiedad, es aquella en la que el Estado tiene la obligación de proveer a la sociedad de medios para que ésta pueda acceder a este derecho. Con esto no se quiere decir que el Estado debe ser un Estado paternalista como está sucediendo y ha sucedido en el Ecuador, sino que a los medios a los que se hace referencia pueden ser incentivos al ahorro, préstamos, sobre todo incentivos para los microempresarios porque ellos podrían llegar a dar empleo a otras personas y éstas obtener la propiedad a través de su trabajo.

La función social de la propiedad también significa que los sujetos del derecho a la propiedad muchas veces tienen que renunciar a éste por cuestiones del bienestar común, como ocurre muchas veces con las expropiaciones para la construcción de una obra pública de gran importancia, es decir, cuando prevalezca el interés general.

Otro de los derechos importantes establecidos en la Constitución que se está analizando, se refiere al Derecho al Trabajo. El Estado entre otras cosas debe proveer de los medios necesarios para eliminar el desempleo y la subocupación y creo que la mejor forma de hacerlo es a través de la creación de créditos para que se constituyan microempresas, incentivos a la inversión, etc.; de esta manera no sólo se crean más fuentes de trabajo sino que se fomenta la producción.

Aparte del análisis de Principios económicos contenidos en la Constitución de 1998, lo más importante aquí es mencionar el tipo de Economía porque desde ahí parten muchas de las decisiones estatales y en esta Constitución, aquella es la de la Economía Social de Mercado.

Como Economía Social de Mercado se entiende a aquella economía en la cual los precios de los productos están dados por la oferta y la demanda, el mercado es manejado por los entes privados y no existe en este aspecto ningún tipo de intervención por parte del Estado; su función estaría más bien

encaminada a proteger intereses sociales como por ejemplo: restricción de monopolios, subsidios, seguridad social, etc.

El artículo 244 de la Constitución de 1998 señala cuales son las obligaciones que tiene el Estado dentro del Sistema de Economía Social de Mercado tales como:

- *“Garantizar el desarrollo de las actividades económicas, mediante un orden jurídico e instituciones que las promuevan, fomenten y generen confianza;*
- *Garantizar la inversión nacional y extranjera en iguales condiciones;*
- *Formular, en forma descentralizada y participativa, planes y programas obligatorios para la inversión pública y referenciales para la privada;*
- *Promover el desarrollo de actividades y mercados competitivos. Impulsar la libre competencia y sancionar, conforme a la ley, las prácticas monopólicas y otras que la impidan y distorsionen;*
- *Vigilar que las actividades económicas cumplan con la ley, regularlas y controlarlas en defensa del bien común. Se prohíbe el anatocismo en el sistema crediticio;*
- *Crear infraestructura física, científica y tecnológica; y dotar de los servicios básicos para el desarrollo;*
- *Emprender actividades económicas cuan lo requiera el interés general;*
- *Explotar racionalmente los bienes de su dominio exclusivo, de manera directa o con la participación del sector privado; proteger los derechos de los consumidores, sancionar la publicidad engañosa, la adulteración de los productos, la alteración de pesos y medidas, y el incumplimiento de las normas de calidad;*
- *Mantener una política fiscal disciplinada; fomentar el ahorro y la inversión; incrementar y diversificar las exportaciones y cuidar que el endeudamiento público sea compatible con la capacidad de pago del país;*
- *y,*
- *Incentivar el pleno empleo y el mejoramiento de los salarios reales, teniendo en cuenta el aumento de la productividad, y otorgar subsidios específicos a quienes los necesite.”¹⁶*

Como se puede ver, esta Constitución cumplía a través de la enunciación de éstas obligaciones o derechos dependiendo del lado en el que sean vistos, se cree que el verdadero rol que el Estado debe cumplir. Es decir, un Estado lo suficientemente protector del bien común, pero dando la libertad de empresa

¹⁶ Art. 244. Constitución Política del Ecuador. 1998.

que es tan necesaria en estos tiempos. En este caso el Estado solo hace lo que le compete como tal, lo demás está a cargo del sector privado, que es lo que se espera que exista en un país en vías de desarrollo y que existe en los ya desarrollados, ya que se cree que la teoría del Estado paternalista, proteccionista, es completamente caduca ya que su obligación está en intervenir en los problemas privados en el momento en que éstos afecten al bien común.

Al concluir con este análisis y luego de haberse esbozado de manera breve los Principios económicos y el tipo de economía establecido en esta Constitución; se puede decir, que se encuentra frente a una Constitución Económica, término que se lo analizará a continuación.

A decir de Norbet Reich citado por Alfredo Mancero Samán “Se entiende por Constitución económica del Estado el ordenamiento político y jurídico de un sistema económico nacional, que delimita los ámbitos de los sectores privado y público, estipula las reglas del juego a las que deben someterse las personas en sus actividades económicas, y fija algunas normas generales acerca del uso, el usufructo, el intercambio y la disposición de los derechos de propiedad sobre la riqueza”¹⁷

Para Menéndez y Duque citados por Carlos Zúñiga Romero, la Constitución Económica “es el conjunto de normas que, con rango constitucional, establecen la legitimación para ejercer la actividad económica, el contenido de las libertades y de los poderes que se derivan de esta legitimación, las limitaciones que afectan a los mismos y la responsabilidad que grava su ejercicio, así como los instrumentos a través de los cuales el Estado puede actuar o intervenir en el proceso económico”¹⁸

Con esto se quiere insistir en el análisis que se hizo a la Economía Social de Mercado; ya que, como se ve en los conceptos de Constitución Económica citados, y la economía social de mercado van de la mano ya que delimitan el papel del Estado en el proceso económico, es decir, el grado en el que éste

¹⁷ Mancero Samán, Alfredo. La Constitución Económica del Estado Ecuatoriano y las Nuevas Condiciones de la Economía Mundial. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito. 1997.

¹⁸ Zúñiga Romero, Carlos. Manual de Derecho Económico. Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica de Guayaquil. Guayaquil. 2008.

interviene en la economía pública pero sobre todo hasta qué punto llega su intervención en la economía privada.

1.1.2. Análisis de los Principios Económicos de la Constitución de 2008

La nueva Constitución materia de análisis de este trabajo trae consigo cambios considerables en cuanto a la economía, es así que haciendo una diferenciación somera con la anterior Constitución, por ejemplo, se encuentra con que uno de los mayores cambios es el sistema que se refiere a la economía social de mercado por el de economía solidaria, entre otros. A continuación se realizará un breve análisis sobre los Principios económicos que rigen en la nueva Constitución.

De acuerdo al Artículo 283 de la Constitución de Montecristi “El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir.

El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios”¹⁹

Dentro del Artículo antes mencionado se puede encontrar dos puntos claves: que son: la economía es social y solidaria; y, la relación dinámica entre la sociedad, el Estado y el mercado.

La economía social y solidaria nace como una alternativa al capitalismo y a las economías dominantes, coloquialmente hablando significa quitarle beneficios al que más tiene para darle al que menos tiene con el afán de que éste logre progresar económicamente.

¹⁹ Constitución de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2005.

¿Pero qué es en realidad la Economía Solidaria? En la décima primera jornada de Economía Crítica de Bilbao se dice que:

“La Economía Solidaria nace del tronco común de la Economía Social, y supone un intento de repensar las relaciones económicas desde unos parámetros diferentes. Frente a la lógica del capital, la mercantilización creciente de las esferas públicas y privadas, y la búsqueda de máximo beneficio, la Economía Solidaria persigue construir relaciones de producción, distribución, consumo y financiación basadas en la justicia, cooperación, la reciprocidad, y la ayuda mutua. Frente al capital y su acumulación, la economía solidaria pone a las personas y su trabajo en el centro del sistema económico, otorgando a los mercados a un papel instrumental siempre al servicio del bienestar de todas las personas y de la reproducción de la vida en el planeta.”²⁰

Al respecto se cree que sigue siendo una falacia al pensar en la igualdad económica, en la ayuda mutua, en la reciprocidad; ya que el hombre como bien lo dijo Hobbes “El hombre es el lobo del hombre”, los hombres de naturaleza egoístas, competitivos, siempre desean tener cada vez más y por eso trabajan, se preparamos, para surgir para ser mejores cada día. No cabe pensar en el hecho de que tengan que trabajar en beneficio de otros sino solamente en el beneficio personal.

Uno de los conceptos que se toman mucho en cuenta dentro de la economía social y solidaria es el del cooperativismo, el cual es un medio para que una comunidad o un grupo organizado trabajen por un fin común siendo este justo e igualitario. Concepto que en el Ecuador de una u otra forma se lo ha llevado a la práctica y que ha sido de gran beneficio para sus socios o miembros.

En cuanto a la relación dinámica entre la sociedad, el Estado y el mercado se puede decir que en el Ecuador y con todas las trabas que el gobierno ha puesto por ejemplo: a la importación de productos, a los negocios entre Estado y particulares, al aumento de impuestos, no existe. Una relación dinámica entre

²⁰ XI Jornadas de Economía Crítica. Bilbao. 2008. URL:

http://www.economiasolidaria.org/files/Economia_social_y_solidaria_concepto_nociones.pdf

el Estado, la sociedad y el mercado existe tanto en cuanto el Estado facilite a los agentes del mercado producir y realizar negocios, y la sociedad a su vez aporte con sus conocimientos y su fuerza de trabajo al crecimiento de la industria.

Lo anteriormente dicho se cumple solamente cuando se garantiza el libre mercado, la inversión extranjera, la eliminación de la burocracia, etc.; no con medidas como prohibir realizar negocios entre Estado y particulares cuando éstos en sus empresas tienen como accionistas a compañías establecidas en el extranjero con acciones al portador, subiendo los aranceles de importación a productos que ni siquiera son producidos en el país, aumentando el porcentaje de impuestos a “productos suntuarios” cuando en realidad éstos forman parte de la canasta básica. Es realmente penoso lo que ocurre en el Ecuador al momento, cuando en países que tienen una buena economía, lo primero que el Estado propende es a abrir sus mercados y a dar facilidades y garantías a la industria y a la libre empresa.

CAPÍTULO III

3.1 Principios del Régimen Tributario en la Nueva Constitución

En este Capítulo se analizarán cada uno de los Principios del Régimen Tributario contenidos en la Constitución de Montecristi, además se realiza un análisis histórico de cómo estos han estado reflejados en las diferentes Constituciones de del Ecuador y como se encuentran éstos Principios delimitados en el Derecho Comparado.

De acuerdo al artículo 300 de la Constitución actual el *“El régimen tributario se regirá por los Principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”²¹

Muchos de estos Principios han estado dentro de las distintas Constituciones de del Ecuador y en el Derecho Comparado, pero el legislador ha tomado a otros como Principios cuando estos en realidad no son Principios sino meramente prerrogativas administrativas.

3.1.1 Antecedentes Históricos

Desde el establecimiento de la Republica cuando asumió el poder Juan José Flores hasta 1963 con la expedición del Código Fiscal, el Ecuador no contaba con una normativa en el plano tributario; hasta esa época no eran de mucha

²¹ Constitución Política de la República del Ecuador

importancia los ingresos por impuestos dentro del Presupuesto del Estado; de hecho importaban más los ingresos por la exportación del caucho y del café.

El antecedente para la creación del Código Fiscal es la Ley de Creación del Tribunal Fiscal en 1959, que entre otras cosas trató de “unificar el sistema de legalidad de los actos tributarios administrativos.”²²

En el Código Fiscal expedido en 1963, se empieza a organizar y establecer ciertas directrices en el ámbito tributario, desde entonces se cuenta con un Director General de Rentas. Este código estuvo vigente hasta 1975 cuando se expidió el Código Orgánico Tributario, el cual “unificó los procedimientos y los sistemas tributarios del Ecuador”²³

Desde 1989 hasta el 2009 se realizaron 40 reformas al Código Orgánico Tributario, hasta llegar a la reforma de 2009 llamada Ley para la Equidad Tributaria.

En cuanto al plano del Derecho Constitucional, los Principios del régimen tributario fueron recién incorporados en la Constitución de 1967, la cual en su Artículo 97 consagra el Principio de Igualdad y generalidad, exigiendo a quienes más tienen y equiparando el pago a quienes estén dentro de las mismas condiciones económicas.

Dentro de las Constituciones Ecuatorianas desde 1979 hasta la de 1998, no ha existido ningún cambio en lo que se refiere a los Principios del Régimen Tributario, y de hecho todas o casi todas tienen exactamente el mismo texto. En todas se reconoce a los Principios de Igualdad, Proporcionalidad y Generalidad. Es en la Constitución actual en la que se incluyen Principios como el de Simplicidad Administrativa y Eficiencia recaudatoria que como más

²² Murillo Fierro, Fausto. El Sistema de Revisión de los Actos Tributarios en la Legislación Ecuatoriana. URL: [www.eurosocialfiscal.org/.../20090717_110743_Ecuador - Dr. Fausto Murillo Fierro - Presentacion, Junio 2009.doc](http://www.eurosocialfiscal.org/.../20090717_110743_Ecuador_-_Dr._Fausto_Murillo_Fierro_-_Presentacion,_Junio_2009.doc)

²³ Murillo Fierro, Fausto. Ob. Cit. Pág. 3.

adelante se verá, no son considerados Principios constitucionales sino administrativos.

Las medidas tomadas por el actual gobierno, la Asamblea Nacional Constituyente y la Asamblea Nacional del Ecuador, buscan mejorar la recaudación de impuestos, crear una verdadera cultura tributaria en los contribuyentes, etc.; pero como se ha visto históricamente el Ecuador es un país que nunca ha tenido antecedentes notorios en el plano tributario y que es muy difícil conseguir a estas alturas que entre los contribuyentes exista una cultura tributaria tal, que logre por lo menos cubrir la expectativa de ingresos del Estado por conceptos de tributos, y mucho menos se logrará por ejemplo que ahora, los contribuyentes presenten su declaración patrimonial.

El Servicio de Rentas Internas, al igual que los Organismos Seccionales Autónomos deben regirse bajo los principios del Régimen Tributario establecidos en el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y estos son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Según el artículo 40 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se obliga a las personas naturales a realizar una declaración de su patrimonio.

Si se toma en cuenta los conceptos de los Principios del Régimen Tributario, materia del presente traba, el Servicio de Rentas Internas como organismo determinador y recaudador de impuestos, bajo lo establecido en la Constitución no tiene la facultad de recabar información de los contribuyentes a menos que sea con el objetivo de determinar y recaudar impuestos. Cabe anotar que dentro de la normativa vigente no existe ningún impuesto al patrimonio y al realizar la declaración patrimonial, lo que se está haciendo es entregar información con el objetivo de informar al SRI sobre el patrimonio que posee una persona natural y no para que éste precisamente determine tal o cual impuesto. Por lo tanto, el SRI esta atribuyéndose funciones que no existen dentro de los preceptos establecidos dentro de la Constitución, con lo cual se

llegaría a la conclusión de que la obligación de presentación de la declaración patrimonial es completamente inconstitucional.

De acuerdo a las resoluciones tomadas por el Servicio de Rentas Internas, la declaración patrimonial se realizará a través de un formulario que se encuentra dentro de un software especial y que se lo enviará electrónicamente.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Comercio Electrónico, para la elaboración, transferencia o utilización de bases de datos, obtenidas directa o indirectamente del uso o transmisión de mensajes de datos, se requerirá el consentimiento expreso del titular de éstos, quien podrá seleccionar la información a compartirse con terceros. Por lo tanto, no existe la obligación de presentar la declaración patrimonial por la vía propuesta en el Reglamento expedido por el SRI a este respecto, ya que no existe un documento que avale el consentimiento de una persona para presentar dicha declaración vía electrónica.

Además del consentimiento en el envío de un mensaje de datos como es el caso de la declaración patrimonial, este debe tener cierto tipo de identificación de quien lo envía. En el caso del software en el que se realiza dicha declaración podría como no tenerse la certeza de quien realmente está enviando la información patrimonial pero sobre todo si esta es verídica. Para lo cual de acuerdo a la Ley de Comercio Electrónico la manera para verificar esta información es enviándola con una firma electrónica; a diferencia de esto, lo único que es necesario para enviar esta información a través del Internet es mediante una clave, clave que también se la usa para la declaración de impuesto a la renta; creando sobre todo incertidumbre no solo de quien envía la información sino de quien la recibe y la maneja.

El artículo 40 A del Régimen Orgánico Tributario Interno, al referirse sobre la información sobre patrimonio indica que las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento a la Ley Orgánica de

Régimen Tributario Interno, se establecen las condiciones para presentación de esta declaración.

El Reglamento que emite el Servicio de Rentas Internas, aparte de no provenir de la autoridad competente, nada dice sobre la información de la declaración patrimonial puesto a que éste se refiere exclusivamente a declaración de activos; y el patrimonio es un concepto contable cuya definición es la siguiente: Conjunto de derechos subjetivos y obligaciones de una persona considerados como una universalidad de derecho, una universalidad jurídica. Pueden ser apreciables pecuniariamente.

Entre los bienes se pueden citar: edificios, solares, bienes mobiliarios entre otros; los derechos crediticios contra terceros que la persona tenga a su favor. Entre las obligaciones a las que debe hacer frente la persona se pueden señalar las deudas, créditos bancarios, etc.

A la diferencia entre los bienes y derechos de un lado y las obligaciones de otro se denomina patrimonio.

El Servicio de Rentas Internas alrededor del mes de julio de 2009, envió un oficio a todas personas que según la información contenida en su base de datos cumple con las condiciones previstas para la presentación de la declaración patrimonial. Este documento se encuentra dentro de los anexos del presente trabajo.

Cabe anotar y como se ha mencionado anteriormente, que el Servicio de Rentas Internas, dentro del documento referido, menciona que se puede presentar una justificación a la no presentación de la declaración patrimonial. Pero en ninguna ley o reglamento, existe un plazo o término para que el SRI, responda o resuelva sobre dicha justificación.

Se cree sin temor a equivocarse que las 100.000 personas que fueron notificadas por el Servicio de Rentas Internas a presentar su declaración patrimonial solo el 15% de éstas lo hizo; las demás o presentaron justificativos que de hecho no tienen plazo ni término para ser resueltos por la administración, o simplemente no realizaron su declaración sin importar las multas y sanciones que conlleva esto.

3.1.2 Principio de Generalidad

Dentro de la introducción al presente trabajo se ha conceptualizado al Principio de Generalidad como aquel que va de la mano con el Principio de Equidad. Significa que los tributos deben ser aplicados a todos los contribuyentes, no solo a una parte de ellos, sin tomar en cuenta su raza, su nacionalidad, su condición social, etc.

Este principio a más de ser acogido por el Artículo 300 de la Constitución, también se encuentra expresado en el Artículo 5 del Código Orgánico Tributario.

Para Rodolfo Spisso “la obligación de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendida como condicionada a la existencia de capacidad contributiva y en la medida de dicha capacidad.”²⁴

Este concepto lleva a determinar que existen dos características importantes: por un lado se encuentra la obligación del sujeto pasivo a tributar y por otro lado está el derecho a que este tributo esté condicionado a la capacidad jurídica del contribuyente.

Para Héctor Belisario Villegas, el principio de generalidad *“significa que cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir,*

²⁴ Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Lexis Nexis. Tercera Edición. Buenos Aires. 2007.

*debe tributar, cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica*²⁵.

Al respecto, se cree que mientras una persona tenga la capacidad necesaria para tributar debe hacerlo, sin importar su raza, categoría social, sexo, etc.

Fritz Newmark citado por José Osvaldo Casás dentro de la obra Derecho Constitucional Tributario de Víctor Uckmar señala que:

*“el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales o jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etc.- sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria.”*²⁶

Para Catalina García Vizcaíno, la generalidad *“Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad"”*²⁷

Es sumamente claro luego de haber analizado lo anteriormente manifestado que el Principio de Generalidad va estrechamente de la mano con el Principio de Igualdad y que además una de las reglas para que éste se dé es que debe ser aplicado de igual manera sin importar sexo, raza, nacionalidad, condición económica; mientras el sujeto pasivo tenga la capacidad económica para pagar tal o cual impuesto, es decir, de la capacidad contributiva, de ahí que el

²⁵ Zúñiga Romero, Carlos. Ob. Cit. Pág. 264.

²⁶ Uckmar, Víctor. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Temis. Bogotá. 2002.

²⁷ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1996.

legislador pueda llegar a establecer exenciones o disminución en los porcentajes a pagarse.

Es así como lo menciona Vicente Cevallos Delgado, citado por el Doctor José Javier Jarrín Barragán en su Tesis Doctoral "... La única salvedad para no pagar tributo es la carencia de capacidad contributiva; ninguna otra circunstancia pretexto o condición de personas, credo político, o raza o religión o situación general, puede constituir pretexto para quedar al margen de la tributación." ²⁸ Es decir que una persona solamente se encuentra exenta de pagar un impuesto cuando carece de capacidad económica.

Se cree que uno de los incumplimientos al principio de generalidad se origina precisamente en el Estado y es aquel en que la Administración Tributaria a través de una resolución decide quién es y quien no es contribuyente especial, a pesar de que dicho contribuyente especial esté en la capacidad de contribuir con el pago de sus impuestos al Estado. Es así como dentro del Juicio de impugnación que siguió Belisario Javier Chiriboga Torres, representante legal de la Empresa Servicios Internacionales y Comercio SERCOIN CIA. LTDA., contra la Directora General del Servicio de Rentas Internas, la Sala de lo Fiscal de la aquella entonces Corte Suprema de Justicia se refiere a que:

"Resoluciones con características y efectos de Reglamento y que con estos instrumentos se ha modificado la Ley, violando el Art. 67 del Código Tributario que prohíbe ese hecho y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que se ha pronunciado sobre la inaplicabilidad; por inconstitucional, de los Reglamentos con los cuales se reforma una Ley y que al ser el principio Constitucional, aplicable al relacionado, con la obligación de que todos los actos administrativos se expedirán con las formalidades legales por la autoridad competente el establecimiento de Contribuyentes Especiales hace que algunos de los contribuyentes, así calificados hayan sido colocados en mejor o peor categoría que la generalidad, lo cual significa que se ha violado la Constitución y que en el

²⁸ Jarrín Barragán, José Javier. Principios e Instituciones del Derecho Tributario Formal Ecuatoriano Tesis Doctoral. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Quito. 1989.

caso de la empresa de su representación es una decisión administrativa Especial.”²⁹

3.1.2.1 Derecho Comparado

Al Principio de Generalidad se lo encuentra en la Constitución Argentina en el artículo 16, la cual equipara a este principio por así decirlo con el de igualdad en los siguientes términos: *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”³⁰*

La Constitución Española habla del principio de generalidad en su artículo 31 al decir que todos deben contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

La enmienda décimo sexta de la Constitución de Estados Unidos menciona que los impuestos deben ser recaudados sobre los ingresos sin tomar en cuenta la fuente de éstos.

3.1.3 Principio de Progresividad

Este es un Principio que va de la mano con el Principio de Capacidad Contributiva, es decir, que el impuesto que una persona pagará se establecerá progresivamente de acuerdo a su capacidad contributiva; por ejemplo, este es el caso de las tarifas para el pago de impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas tal como lo muestra el siguiente cuadro establecido en el Artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

²⁹ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Juicio 130-2000.

³⁰ Constitución Nacional Argentina.

Cuadro # 1

| Fracción básica | Exceso hasta | Impuesto Fracción Básica | % Impuesto Fracción Excedente |
|-----------------|--------------|--------------------------|-------------------------------|
| 0 | 8.570 | 0 | 0% |
| 8.570 | 10.910 | 0 | 5% |
| 10.910 | 13.640 | 117 | 10% |
| 13.640 | 16.370 | 390 | 12% |
| 16.370 | 32.740 | 718 | 15% |
| 32.740 | 49.110 | 3.173 | 20% |
| 49.110 | 65.480 | 6.447 | 25% |
| 65.480 | 87.300 | 10.540 | 30% |
| 87.300 | en adelante | 17.086 | 35% |

Res. No. NAC-DGER2008-1467 de 12 de diciembre de 2008

Como se puede ver en este cuadro se cumpliría con el establecimiento del Principio de Progresividad, ya que mientras más alta es la capacidad contributiva de una persona, más alto es el porcentaje a pagarse.

Roberto Spisso dice que *“la proporcionalidad y la progresividad, más que Principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el Principio de Igualdad como inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho.”*³¹

Tomando en cuenta lo mencionado por Spisso se entiende que tanto la proporcionalidad como la progresividad no son principios y van de la mano del Principio de Igualdad, pero no se concuerda con el hecho de que la proporcionalidad y la progresividad no sean principios, éstos los son ya que del Principio de Progresividad y del Principio de Proporcionalidad depende el Principio de Igualdad.

³¹ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 334.

Del Principio de Proporcionalidad se hablará más adelante pero se adelantará que es sorprendente que a pesar de que este principio estuvo dentro de la Constitución de 1998 y que se encuentra analizado por la doctrina, no se lo haya incluido dentro de la Constitución actual.

A la Progresividad se la puede encontrar además en los considerandos de la Ley de Equidad Tributaria que como bien se sabe reformó al Código Orgánico Tributario y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en los siguientes términos: *“Que la Progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo.”*³²

De ahí que se considera importante mencionar que son los impuestos directos y los indirectos. Como impuesto directo se puede decir que es aquel en el que la carga tributaria no puede ser trasladada a otra persona, como por ejemplo el Impuesto a la Renta. Impuesto indirecto a su vez es aquel en el que la carga tributaria puede ser trasladada a otra persona como es el caso del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Consumos Especiales.

3.1.3.1 Derecho Comparado

Entre los Principios reconocidos por la Constitución Colombiana se encuentra el principio de progresividad en el artículo 363.

Dentro de la legislación argentina se puede encontrar a este principio en la Constitución del Chaco en su artículo 55, en la Constitución de Salta en su artículo 66, en la Constitución de Santa Fe en su artículo 5, entre otras.

La Constitución Española reconoce al principio de progresividad, dentro de la sección de los derechos y deberes de los ciudadanos en el artículo 31.

³² Ley para la Equidad Tributaria. Enero. 2008.

3.1.4 Principio de Eficiencia

El Principio de Eficiencia se refiere como lo se había mencionado antes a la capacidad de la Administración Tributaria en invertir menos recursos en la recaudación de impuestos, lo que permite que los beneficios económicos para el Estado sean mayores.

La Abogada Corina Navarrete en un análisis realizado para la Universidad Católica de Guayaquil menciona que *“El cumplimiento del principio de la eficiencia implica que se cumplan los fines puramente fiscales de la tributación, como la recaudación, y también los extra fiscales, como los económicos y sociales.”*³³ Es decir, que los procesos creados por la Administración Tributaria deben ser eficientes.

Para Juan Rafael Bravo el Principio de Eficiencia tiene repercusiones dentro de las finanzas públicas y la economía privada. Y es así como menciona que *“en el caso de las finanzas públicas el Principio de Eficiencia tiende a establecer un sistema tributario que produzca los recursos necesarios para tender los gastos e inversiones públicos con el menor costo posible”*³⁴

Para Roberto Dromi, la eficiencia significa que: *“la sociedad sabe que no puede volver a un Estado ineficiente, aspira, con legítima pretensión, a asegurar la eficacia del accionar de toda la organización económica para la eficacia de la concertación (de los planes), de la regulación (de las contrataciones y servicios), de la descentralización (privatización, competencia y desmonopolización), de la fiscalización (de todo), de la estabilización (conversión y consolidación) y de la promoción (fomento, inversión reconversión, transmisión tecnológica y financiación). Aspira a la eficacia de la organización administrativa, a efectos de lograr una administración racional del bienestar general, no a una administración pasional del malestar común, acosada de legalismo y burocratismo con estructuras excesivas y obsoletas. Exige una racionalización en pro de la incorporación tecnológica; una simplificación en pro de la sencillez, eficacia*

³³ Navarrete, Corina. Análisis del Proyecto Nueva Constitución. Universidad Católica de Guayaquil. Guayaquil. 2008.

³⁴ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Derecho Tributario. Escritos y Reflexiones. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá. 2008.

y economía de trámites; una modernización en pro de los nuevos cometidos estatales, para librar la batalla definitiva por la sencillez y la simplicidad jurídicas.”³⁵

Se está de acuerdo a lo manifestado por Dromi, porque se cree que la administración debe dar apertura y facilidad a los usuarios al momento de utilizar los servicios que ésta presta. No es posible que se siga tratando con una administración ineficiente, ineficaz y que en vez de simplificar sus procesos cada vez los complica más al punto de que muchas veces se imposibilita al usuario de realizar un trámite.

Se piensa que éste, más que ser un principio constitucional es un principio administrativo y hasta cierto punto técnico, que debe ser cumplido por la administración tributaria, lamentablemente y a pesar de los “esfuerzos” que se han hecho por ser más eficientes a la hora de recaudar impuestos, esto no se cumple por falta de capacitación a los empleados del SRI, a los contribuyentes, por un mal manejo y fallas en los recursos tecnológicos, costos de recaudación altos; y, sobre todo porque los contribuyentes seguimos siendo víctimas de la burocracia.

Se quiere señalar a manera de ejemplo, que cuando una persona natural o jurídica desea obtener la autorización para imprimir y emitir facturas y comprobantes de retención por parte del SRI, ésta tiene que estar en la llamada “Lista Blanca”, que de acuerdo a la información dada en la página web del Servicio de Rentas Internas significa que *“En la lista blanca se encuentran los contribuyentes que están al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias: como presentar declaraciones, pagar impuestos, multas u obligaciones tributarias firmes y mantener la información del RUC actualizada.”*

36

³⁵ Dromi, Roberto. Ob. Cit. Pág. 41.

³⁶ Servicio de Rentas Internas. URL:

<http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=32&external=#anchor10>

Pero que ocurre en los casos en los que no ha existido movimiento contable alguno; se presentan las declaraciones en cero, ya sea por internet o por medio magnético, medio que a pesar de que en la información dada por el SRI es aceptada, éste no la acepta al momento de la presentación, incluso muchas veces parecería que la falta de capacitación a los funcionarios hace que se cometan errores graves como por ejemplo solicitar las declaraciones de una compañía desde el momento en que una notaría pública cerró la escritura de constitución, cuando claramente la Ley de Compañías menciona en su artículo 96 que una compañía existe desde el momento en que el contrato social es registrado por el Registrador Mercantil.

Con esto nos preguntamos ¿El Servicio de Rentas Internas cumple con el Principio de Eficiencia?, parece que no, una mayor capacitación a sus funcionarios, un mejor aprovechamiento de los recursos tecnológicos y un mejor manejo institucional en cuanto a la cantidad de empleados, direcciones y departamentos y sobre todo un mejor trato al contribuyente son claves para que este principio se cumpla; solamente de esta manera se logrará que el SRI “le haga bien al país”.

3.1.4.1 Derecho Comparado

La Constitución Colombiana reconoce al Principio de Eficiencia tomándolo en cuenta como un principio regulador de las finanzas públicas, en el artículo 350 se dice que *“En la distribución territorial del gasto público social se tendrá en cuenta el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población, y la eficiencia fiscal y administrativa, según reglamentación que hará la ley.”*³⁷ Pero es en su artículo 363 que menciona directamente al Principio de Eficiencia como uno de los que rige al sistema tributario.

³⁷ Constitución Política de la República de Colombia.

La Constitución Española también lo relaciona con las finanzas públicas al decir en su artículo 31 inciso segundo “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”³⁸

Cabe aclarar que en ninguna de las Constituciones que se han analizado hasta el momento el Principio de Eficiencia se encuentra dentro de los Principios que regula al régimen tributario, de hecho a pesar de que se encuentren dentro de las Constituciones no se lo trata como principio sino como criterio.

3.1.5 Principio de Simplicidad Administrativa

Este principio que se relaciona con el Principio de Eficiencia analizado anteriormente, se podría decir que se trata de que la Administración Tributaria debe dar facilidad y accesibilidad al contribuyente al momento de presentar sus declaraciones. No solo se refiere a decir del Doctor Javier Bustos a la tramitología sino también a la simplificación de la normativa existente.³⁹

En el plano del trámite siguen y seguirán existiendo falencias por parte de la Administración Tributaria al momento en el que un contribuyente realice el pago de sus impuestos ya sea por medio magnético o por internet. Es así como la publicación Doing Business citada por Javier Bustos:

“en un análisis sobre el tiempo que toma preparar declaraciones y pagar los tributos ubica al Ecuador en el puesto 165 (entre 181 países) atrás de Perú # 152, Colombia # 98, Chile # 126, Argentina # 157. Del análisis efectuado una empresa en promedio destina 600 horas al año para pagar sus impuestos: (IVA, ICE, Renta, Aportaciones al IESS); mientras que en los Estados Unidos se requieren de 187 horas y en Colombia de 256 horas. Y para quienes pensaban que en los paraísos fiscales se libran de trámites y liquidaciones engorrosas, el pago de impuestos para una empresa

³⁸ Constitución Española.

³⁹ Bustos, Javier. Agua y Aceite “La simplicidad administrativa en los tributos”. Revista Judicial Diario La Hora. [Revista Judicial DLH - Agua y aceite: La “simplicidad administrativa” en los tributos](#)

panameña –naturalmente con actividad económica en este país, no para una off-shore- requiere de 482 horas al año.”⁴⁰

En cuanto al plano normativo y citando nuevamente a Javier Bustos “la página web del Servicio de Rentas Internas aún mantiene en el módulo de Legislación, la Circular 263 sobre “Capitalización de Utilidades” la cual no ha sido derogada expresamente, pero que es inaplicable ya que el procedimiento de reinversión consta ahora en el Art. 47 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y que puede llevar a un equívoco a un contribuyente que considere como vigente esta Resolución para determinar el valor de reinversión por la cual aplica una tarifa de impuesto a la renta reducida.”⁴¹

Esto lleva a determinar que el SRI nuevamente incumple con un principio contenido en la Constitución, es necesaria una revisión de los procesos y no solo del SRI sino también de todas y cada una de las instituciones encargadas de recaudar impuestos tales como el Municipio y la Aduana. Se recalca en la falta de capacitación a los funcionarios, mayor aprovechamiento de los recursos tecnológicos, pero sobre todo una mejor atención al contribuyente; mayor análisis en las resoluciones tomadas por estas instituciones, éstas deben ser completamente claras porque muchas veces su ambigüedad no solo le perjudica al contribuyente sino a la misma administración.

Se quiere señalar a manera de ejemplo, que hasta hace no más de un año, el departamento de Gestión Tributaria del SRI realizaba las verificaciones de existencia y manejos de una compañía, esta labor paso a formar parte de las distintas tareas a cargo de los funcionarios que se encargan del servicio al público específicamente de aquellos que emiten el Registro Único de Contribuyentes, es decir, que cuando una persona jurídica en este caso solicitaba o actualizaba el RUC aparte de todos los documentos que el SRI solicita, luego de entregado el RUC temporal, el contribuyente tenía que llenar otra solicitud y entregar otros documentos muchos de los cuales ya se habían entregado al obtener el RUC temporal como por ejemplo: contratos de arrendamiento o una planilla de servicio básico, datos otorgados por la

⁴⁰ Bustos Javier. Ob. Cit.

⁴¹ Bustos, Javier. Ob. Cit.

Superintendencia de Compañías, certificado de poseer una cuenta en el sistema financiero (en estos casos no aceptaban ni siquiera la cuenta de integración de capital), etc.

Con esto se realizaba la verificación y luego de ésta recién se hacía llegar al domicilio de la compañía el RUC definitivo. Este mecanismo tan mal planificado por el SRI era hasta cierto punto absurdo, porque en la mayoría de casos sino en todos para obtener una cuenta en el sistema financiero se requiere tener el RUC definitivo de la compañía, y para qué se solicitaba información que ya había sido entregada a los mismos funcionarios anteriormente. Todo esto llevaba a un retraso en la finalización del trámite de Constitución de una compañía; de lo que por lo general se demora alrededor de 5 días hasta conseguir el RUC definitivo cuando es enviado al domicilio de la compañía, con este mecanismo tardaba alrededor de 10 a 15 días laborables.

Cabe aclarar que esto fue creado cuando la actual Constitución ya estaba en vigencia, así que se puede ver claramente que los primeros en faltar al Principio de Simplicidad Administrativa, fue la misma administración tributaria. Al momento el sistema para obtener el Registro Único de Contribuyentes ya no se da la verificación para obtener el RUC definitivo, el Departamento de Gestión Tributaria hace las verificaciones cuando el caso lo amerite, es decir, cuando a uno de los funcionarios se le ocurra hacerlo.

A partir del primero de noviembre de 2009, el Servicio de Rentas Internas, incumpliendo nuevamente con el Principio de Simplicidad Administrativa establecido en la Constitución, resolvió que para la obtención del Registro Único de Contribuyentes ya sea de una persona natural o jurídica ya no se puede presentar una autorización para que una tercera persona lo obtenga.

Ahora se requiere un poder notariado en el que expresamente se encuentre la autorización a una tercera persona para obtener el Registro Único de Contribuyentes. Es decir, que la persona natural o jurídica a través de su

representante legal deben acercarse en persona a las oficinas del Servicio de Rentas Internas para obtener el RUC, una tercera persona podrá hacerlo solamente a través de un poder notariado.

Esto lo único que produce es más dificultad a la hora de hacer este trámite y por supuesto mayores gastos, tomando en cuenta que generalmente un Notario en la actualidad cobra alrededor de 40 a 80 dólares por legalizar un poder, sin tomar en cuenta los gastos de apostillado y envío cuando la persona natural o el representante legal de una compañía se encuentran en el exterior.

Para concluir al igual que el Principio de Eficiencia el de simplicidad administrativa tampoco es un principio de carácter constitucional sino un principio administrativo, y no se encuentra en ninguna de las Constituciones consultadas.

3.1.6 Principio de Irretroactividad

De acuerdo al artículo 7 del Código Civil *“La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo,”*⁴² esto quiere decir que todas las leyes que el legislador cree solo podrán aplicarse para los casos que se presenten a futuro y que sólo se aplicarán en los casos en los que determine la ley como por ejemplo en el Derecho Penal al aplicarse el principio In dubio pro reo, en el cual se aplica la ley que favorezca al reo, y en el plano tributario en algunos casos que se tratarán más adelante como es el caso de la retroactividad impropia.

Para Marco Gerardo Monroy Cabra *“la retroactividad de la ley consiste en la prolongación de la aplicación de la ley a una fecha anterior a la de su entrada en vigor.”*⁴³ Merlin citado por Monroy Cabra menciona que *“la ley nueva no debe afectar los derechos que han sido adquiridos regularmente bajo el imperio*

⁴² Código Civil. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2005.

⁴³ Monroy Cabra, Marco Gerardo. Introducción al Derecho. Undécima Edición. Editorial Temis. Bogotá. 1998.

de la ley antigua.”⁴⁴ Sobre esto se concuerda en que la ley anterior solo debe ser aplicada hasta el momento en que la nueva ley entró en vigencia.

Para Giuliani Fonrouge citado por Catalina García Vizcaíno la retroactividad solo podría ser aplicada en materia tributaria en casos de evasión fiscal, entre el tiempo de la promulgación y la puesta en vigencia de la nueva ley.

Uno de los autores que estaría por así decirlo de acuerdo en la retroactividad de la ley es Norberto Godoy citado por Catalina García Vizcaíno quien menciona que *“desde un riguroso punto de vista jurídico, no puede desecharse en el derecho positivo, la posibilidad de la sanción de normas jurídicas retroactivas, circunstancia que, salvo en el derecho penal, debido a la existencia de disposiciones constitucionales que las prohíben, puede darse en todas las ramas jurídicas, incluido el derecho tributario.”*⁴⁵

Se cree que no solamente las normas del Derecho Penal o del Derecho Tributario deben ser irretroactivas, de hecho se piensa que todas las normas deben tener esta característica; sino se estaría yendo en contra de la Seguridad Jurídica.

A decir de Rodolfo Spisso *“el principio de la no retroactividad de las leyes, es meramente legislativo, y por ende, no impide que el legislador pueda dictar leyes que lo deroguen. En este sentido, una ley que prohíba ciertos contratos en materia de juego puede extender la nulidad a los contratos concluidos con anterioridad a su sanción.”*⁴⁶ Es decir, que solamente si el legislador así lo manifiesta se puede aplicar la nueva ley a casos anteriormente dados. A su vez menciona que *“el legislador podrá hacer que la nueva ley destruya o modifique un mero interés, una simple facultad, o un derecho en expectativa ya existente; los jueces investigando la intención de aquél podrán, a su vez, atribuir a la ley ese mismo efecto. Pero, ni el legislador, ni el juez pueden, en virtud de una ley nueva o de su interpretación arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior.”*⁴⁷

⁴⁴ Monroy Cabra, Marco Gerardo. Ob. Cit. Pág. 365.

⁴⁵ García Vizcaíno, Catalina. Ob. Cit. Pág. 194.

⁴⁶ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 303.

⁴⁷ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 304.

Al respecto se puede decir, que la retroactividad no puede aplicarse cuando ya existe un derecho adquirido al amparo de una ley anterior.

Como se mencionó anteriormente una de las excepciones que se da al principio de retroactividad se podría decir que es el de la retroactividad impropia, tema que se lo tratará a continuación.

3.1.6.1 Retroactividad Impropia

La retroactividad impropia se aplica en el tema tributario en casos en los que el hecho imponible no se ha constituido al momento en el que la nueva ley entra en vigencia, como se da por ejemplo en los casos de declaración de impuesto a la renta, impuesto que no es calculado sino hasta el final del ejercicio en donde realmente nace el hecho imponible; así por ejemplo si una nueva forma de cálculo entrara en vigencia en septiembre, a pesar de que el periodo fiscal empezó en enero, el impuesto será calculado de acuerdo a la nueva ley.

Es decir que “antes de que la situación jurídica quede constituida definitivamente, una nueva ley puede legítimamente ser aplicada en forma inmediata, no configurándose un caso de retroactividad propiamente dicho, aunque los efectos económicos de la nueva ley se proyecten sobre todo el ejercicio en curso a la fecha de su sanción.”⁴⁸

Para Catalina García Vizcaíno la retroactividad es impropia cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales no concluidas al momento de su entrada en vigor.⁴⁹

Por lo tanto para que la retroactividad impropia pueda ser aplicada es importante determinar el momento en el cual nace el hecho imponible y así aplicar la antigua o la nueva ley.

⁴⁸ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 309.

⁴⁹ García Vizcaíno, Catalina. Ob. Cit. Pág. 196.

Se puede decir que este principio tiene mucho que ver con la seguridad jurídica, al respecto Rodolfo Spisso al referirse al principio de irretroactividad menciona que *“este principio no se agota o circunscribe a una mera legitimación formal, sino que comprende la necesaria consideración del contenido de la ley, que debe comulgar con los Principios de certeza y seguridad jurídica, que se integran como contenidos del principio de legalidad.”*⁵⁰ Es decir, que la ley debe ser cierta y precisa para que pueda existir seguridad jurídica y se cumpla a cabalidad con el principio de legalidad.

3.1.6.2 Principio de Seguridad Jurídica

Se cree importante mencionar a la seguridad jurídica en este punto, porque tiene mucho que ver con la irretroactividad de la ley, pero se quiere aclarar que este tema será analizado con más profundidad cuando se analice al Principio de Legalidad.

Al respecto Héctor Belisario Villegas dice que *“el principio de seguridad jurídica está dado por las garantías que la sociedad asegura a las persona, bienes y derechos. Estas garantías deben ser estables en cuanto a ellas no puede haber cosas impensadas”*⁵¹

Este principio se rige por tres aspectos: confiabilidad, certeza e interdicción de la arbitrariedad.⁵²

3.1.6.2.1 Confiabilidad

Se da en el momento en que la sociedad se siente segura al cumplirse los Principios de Legalidad e Irretroactividad de las Leyes.

⁵⁰ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 307.

⁵¹ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 284.

⁵² Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 284.

3.1.6.2.2 Certeza

Existe cuando se tiene la confianza de que las leyes serán aplicadas para lo venidero.

3.1.6.2.3 No Arbitrariedad

Esto se manifiesta cuando la justicia es imparcial y las interpretaciones a la ley no son distorsionadas.

La ex Corte Suprema al referirse a la irretroactividad menciona: “De este modo, el Art. 14 en cuestión, estableció una norma particular aplicable al ejercicio 1998, que difiere de la disposición constante en el Art. 10 del Código Tributario, en la cual se estatuye que cuando se trate de impuestos de período se ha de aplicar las reformas desde el primer día del siguiente año calendario. Es evidente que el Art. 14 por ser de fecha posterior, y para el caso en el regulado, prevalece sobre el Art. 10 del Código Tributario. Sin embargo de ello es necesario tener en cuenta la previsión del Art. 257 de la Constitución Política que manda no expedir leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Es evidente que una reforma expedida el 1o. de diciembre de 1998 que se aplique a ese propio ejercicio iniciado el 1o. de enero, produce un efecto retroactivo, así como también es evidente que la reforma al disponer que no se reconozcan intereses causa perjuicio a los contribuyentes. De lo dicho se concluye que el Art. 14 en mención riñe con el Art. 257 de la Constitución Política. Por ello esta Sala facultada por el Art. 274 de la propia Constitución debe inaplicar como efectivamente inaplica al caso concreto las disposiciones del Art. 14 en la medida en que ordena que las devoluciones que deban hacerse por el impuesto a la renta del ejercicio 1998, basadas en retenciones y anticipos excesivos, no deben causar intereses.”⁵³

No se está de acuerdo con la Jurisprudencia anotada, se cree que si se llegare a crear una nueva ley o se realizaren reformas, éstas deben ser aplicadas sin carácter retroactivo excepto en aquellos casos en los que no se ha determinado todavía el hecho imponible, así por ejemplo como se mencionó anteriormente, en el cálculo del Impuesto a la Renta cuyo hecho imponible

⁵³ Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 118-93. Publicada en el Registro Oficial No. 448.

solamente se determina al final del ejercicio económico, si para su cálculo se llegara a aplicar una norma creada antes de determinar el hecho imponible, no existiría en realidad una violación al Principio de Irretroactividad sino que se estaría ante una retroactividad impropia.

3.3.1 Derecho Comparado

Sobre la irretroactividad de las leyes varias Constituciones se pronuncian de la siguiente manera:

El artículo 9 de la Constitución Española menciona que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.⁵⁴

La Constitución de Estados Unidos en la sección décima del Artículo 1 prohíbe al Congreso a dictar leyes retroactivas.

El artículo 3 del Código Civil Argentino manifiesta que las leyes no tienen efecto retroactivo, salvo disposición en contrario.

3.4 Principio de Equidad

Por Principio de Equidad se puede entender a aquel que refiere a que la Administración Tributaria no puede discriminar a los contribuyentes ni a las diversas fuentes de enriquecimiento lícito, es decir, no puede existir desigualdad al exigir el pago de las obligaciones; además, no debe existir cargas tributarias excesivas o beneficios exagerados.

Para García Belsunce, “si la equidad es sinónimo de justicia; es el fin del derecho, es una idea, que consiste en una armonía, conforme a la cual

⁵⁴ Constitución Española.

ordenamos la materia jurídica, en cuya virtud el derecho positivo se orienta a ese ideal de justicia constituyendo lo que se llama el derecho justo.”⁵⁵

En cambio Héctor Belisario Villegas, no concuerda con lo manifestado por García Belsunce al decir que *“la equidad se confunde con la idea de justicia, y en tal carácter pasa a ser el fin del derecho. Consiste en una armonía conforme a la cual debe ordenarse la materia jurídica, y en virtud de la cual el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia.”⁵⁶*

Se cree que la equidad es un sinónimo de justicia y ésta a su vez es uno de los fines del Derecho, por lo tanto, el ordenamiento jurídico debe estar establecido bajo este fin, es decir, debe ser justo.

De acuerdo a lo mencionado por Mauricio Alfredo Plazas Vega en La Obra de Uckmar y el Principio de Equidad *“la condición de equidad impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales. En términos hacendísticos, son las exigencias de equidad horizontal y vertical las que han de informar la estructura del conjunto armónico de los tributos. Al fin y al cabo, según su etimología, la equidad deriva del latín *aequitas* y significa sin desigualdades; esto es de forma horizontal, que no se inclina hacia ningún lado”⁵⁷*

Se cree luego de lo analizado que el Principio de Equidad debe ser visto más como que como un Principio como una característica esencial del Principio de Igualdad, el cual no se encuentra en la actual constitución como Principio rector del Régimen Tributario, pero que será tratado a profundidad más adelante.

Para la Abogada Corina Navarrete *“El Principio de Equidad está relacionado con la justicia tributaria, y se lo asimila con el principio de no confiscatoriedad. Es un principio muy amplio que puede llegar a ser mal interpretado y en consecuencia mal aplicado, tanto por parte de los contribuyentes como de la Administración Tributaria.”⁵⁸*

⁵⁵ García Belsunce, Horacio. Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1982.

⁵⁶ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 276.

⁵⁷ Uckmar, Víctor. Ob. Cit. Pág. XIX.

⁵⁸ Navarrete, Corina. Ob. Cit. Pág. 237.

Es decir, que los impuestos deben ser justos o si no se estaría frente a una violación al Principio de No Confiscatoriedad

Además se debe tomarlo en cuenta mas como una garantía que no se refiere tanto al ámbito tributario, sino más al económico como la distribución equitativa de la riqueza o de los recursos públicos.

3.4.1 Derecho Comparado

A la equidad se la encuentra en el Artículo 4 de la Constitución Argentina cuando menciona que *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”*

El artículo 363 de la Constitución Colombiana menciona que el sistema tributario se regirá por los Principios de Equidad, Como se ha mencionado anteriormente, uno de las mayores fuentes de ingresos del Estado es la obtenida de la recaudación de impuestos, por esta razón, es importante la introducción de este Principio en la Constitución ya que se refiere a que la administración no solamente está para recaudar impuestos sino para justificar el destino de éstos. Uno de sus objetivos es el de obtener ingresos internos sin necesidad de recurrir a préstamos internacionales y por lo tanto generar un ahorro en la economía estatal, a través de crear una cultura tributaria en donde prime el interés general y no el particular y progresividad.

3.5 Principio de Transparencia y Suficiencia Recaudatoria

Se puede decir que el principio de transparencia y suficiencia recaudatoria, se refiere a que la administración tributaria no solamente tiene como tarea la de recaudar impuestos sino que al hacerlo se debe tomar en cuenta el costo

versus el beneficio de la recaudación. Además se cree necesario que la Administración Tributaria rinda cuentas claras sobre los las recaudaciones y gastos que realiza, ya que son dineros del sector público obtenidos por el pago de tributos por parte de los contribuyentes

Roberto Dromi, al hablar de la transparencia dice: *“importa establecer procedimientos que garanticen la diafanidad del obrar público respecto del manejo de fondos públicos, de la administración del patrimonio público, de los mecanismos de actuación y decisión gubernativa y por ello no puede estar ausente en el derecho.”*⁵⁹

Al respecto se cree que el Principio de Transparencia debe ser un principio que rija a la administración pública como tal, es decir, debe encontrarse entre los valores institucionales de cada una de los estamentos estatales para que por ejemplo no se den casos de corrupción.

En la actualidad y con la creación de la Ley para la Equidad Tributaria, y las reformas que el Director del Servicio de Rentas Internas realizó y que fueron enviadas por el Ejecutivo el 26 de Agosto de 2009, se trata tal como lo dice el justificativo de estas reformas que:

“El régimen tributario es un invaluable y legítimo instrumento para impulsar la superación de la pobreza, sustentado en la redistribución del ingreso para reducir las desigualdades sociales y económicas. Por eso, a la hora de establecer o modificar tributos, el legislador no puede olvidar que es su deber otorgar tratamientos iguales a los iguales y desigual a los desiguales, pues cuando desconoce ese principio elemental de las cargas tributarias, crea paridades irrazonables y desproporcionadas que a todas luces desconocen los Principios de equidad y justicia.

Recaudar para crecer implica contar con un sistema tributario suficiente y eficiente y sobre esta premisa se justifica plenamente reformar la tributación del país, procurando no solamente que el conjunto de tributos

⁵⁹ Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Editorial Ciudad Argentina. Buenos Aires. 2001.

sea suficiente sino que además sea progresivo, teniendo como contraparte un gasto público justo y redistributivo.”⁶⁰

Claramente se puede ver que el proyecto al que se ha referido, tiene como objetivo una mejor recaudación de impuestos y que éstos a su vez sirvan como ingresos del Estado y que luego sean transformados en gasto público.

Es importante señalar que de acuerdo al Servicio de Rentas Internas hasta junio del año 2009 la recaudación del impuesto a la renta en miles de dólares ha crecido en \$ 1.412,1, el impuesto al valor agregado en \$ 1.668,5 y el impuesto a los consumos especiales en \$ 215,3. Con la reforma presentada a la Asamblea se quiere lograr que la base de contribuyentes crezca a 350.000 personas, esto es cerca de 300 millones de dólares adicionales a los ingresos por concepto de impuestos.

Entre las reformas más importantes se encuentran:

- Gravar con impuestos a los dividendos de accionistas de una compañía nacional ya sean estas personas naturales o jurídicas.
- Incrementar el ICE a bebidas alcohólicas y cigarrillos
- Incrementar al 2% el impuesto a la salida de divisas
- Gravar a la cesión de derechos cuando un bien inmueble pasa a formar parte de un fideicomiso, cuyo hecho imponible es el valor del bien más todos los gastos incurridos para la transferencia.

Se cree importante que el Estado quiera recaudar más impuestos e incrementar el número de contribuyentes, tomando en cuenta que es una de las fuentes más importantes de ingresos que tiene el Estado. Pero resulta ilógico que en algunas de las reformas se quiera cobrar un impuesto sobre otro impuesto o que exista doble tributación interna

⁶⁰ Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.
<http://documentacion.asambleanacional.gov.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/0ea9e9d5-64e5-425f-82d1->

El hecho de gravar con impuestos a los dividendos de los accionistas es una clara violación a Tratados Internacionales que han sido firmados por el Ecuador para evitar la doble tributación, como aquel desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o como el Tratado de Viena. Se debe aclarar que éstos tratados se firmaron como se mencionó anteriormente con el fin de evitar la doble tributación a nivel internacional, pero a pesar de esto es importante que también se evite la doble tributación a nivel nacional.

Se concuerda con Javier Bustos cuando en su artículo Los Dividendos y la Doble Tributación se manifiesta así:

“si la sociedad que obtuvo una utilidad y por la cual pagó impuesto a la renta; se grava nuevamente con impuesto a la renta el solo hecho de su distribución a los socios generaría una “doble tributación” económica. Esto es, gravar con impuesto el beneficio en cabeza de la sociedad y luego imponer el mismo tributo a los socios a quienes se distribuye las utilidades por las cuales ya tributó la empresa.”⁶¹

Se entiende por ejemplo que en el caso de gravar con un impuesto a la cesión de derechos de un bien inmueble, hacia un fideicomiso tomando en cuenta el valor del bien mas todos los gastos incurridos, significa que el valor del bien se incrementa por impuestos pagados al municipio por transferencia de dominio, valores cobrados por los notarios por elevar a escritura pública dicha transferencia, etc. Lo que lleva a determinar que en este caso se estaría calculando el hecho imponible de un impuesto sobre otro.

Sobre el incremento al Impuesto a los Consumos Especiales a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas, lo único que se logrará es incrementar el contrabando. Y sin temor a equivocarse se diría que el Estado se convertiría en un cómplice de este delito.

⁶¹ Bustos, Javier. Los Dividendos y la Doble Tributación. URL: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=5111&Itemid=134

En cuanto al incremento al 2% a la salida de divisas las personas crearán otras formas de enviar su dinero al exterior. Además lo que se logra con este incremento es que los negocios internacionales se vuelvan en muchos casos imposibles de realizarse, lo que produce menos inversión extranjera e incluso nacional.

El Estado debe propender a crear una verdadera cultura tributaria, no con la creación de más impuestos, sino, con una campaña de educación a los contribuyentes existentes; por ejemplo, muchos no saben sin la ayuda de un contador o un auditor calcular el impuesto a la renta, lo cual lleva a realizar un gasto adicional a sus actividades.

También es importante que se cumpla verdaderamente con la devolución de impuestos por ejemplo a la tercera edad y discapacitados, simplificando los trámites que se realizan para esto, como es posible que se tenga que esperar 90 días para que se devuelvan estos valores. Pero más importante es que exista un verdadero mecanismo de resolución de conflictos administrativos como es en el caso de reclamos por pagos en exceso y pagos indebidos, nuevamente como ya se mencionó la administración solicita documentación y datos que ya le fueron entregados, las resoluciones no son verdaderamente analizadas y en mucho de los casos se realiza el famoso copiar y pegar y solo se cambian los nombres del contribuyente.

Entonces, con todo esto cómo quiere el Estado fomentar la cultura tributaria, si se sabe que los derechos como contribuyentes no se cumplen o se cumplen a medias. Y tal como se mencionó en la introducción al presente trabajo, si el Principio de Suficiencia Recaudatoria tiene como objetivo a más de la recaudación de impuestos el suministrar información del destino de éstos, se deberían crear mecanismos de información claros, para que todos sepan a donde van a parar los valores que por impuestos pagamos y ver si realmente se cumple con los objetivos propuestos por la administración tributaria, es decir calificar el gasto público.

Al igual que los Principios de Eficiencia, Simplicidad Administrativa, éste de Transparencia y Suficiencia Recaudatoria, no son Principios constitucionales sino Principios o criterios administrativos. Los cuales en su mayoría no se encuentran dentro de las Constituciones Políticas sino en la misión y visión de las distintas Administraciones.

CAPÍTULO IV

1. Principios que carece y que deberían constar dentro de la Constitución de la República del Ecuador

Como se ha analizado en el Capítulo anterior, existen Principios a los cuales se les ha dado el carácter de Constitucionales, cuando éstos en realidad son de carácter administrativo. En este Capítulo se verán aquellos Principios que no están contenidos en la Constitución y que por su importancia y trascendencia deberían estarlo.

Como son:

- Principio de Legalidad
- Principio de Proporcionalidad
- Principio de No Confiscatoriedad
- Principio de Igualdad
- Principio de Capacidad Contributiva

1.1. Principio de Legalidad

Para analizar al Principio de Legalidad no solo se tiene que mencionar su concepto y características, sino también se debe mencionar a la Reserva de Ley y a la Seguridad Jurídica.

El Principio de Legalidad supone en materia tributaria, que un impuesto, una tasa o una contribución especial, no puedan existir si éstos no se encuentran establecidos en la ley.

De acuerdo a lo manifestado por Rafael Oyarte Martínez, *“la ley es el acto normativo aprobado por el órgano legislativo competente, mediante el procedimiento de creación previsto en el texto constitucional.”*⁶²

Para Rodolfo Spisso *“la razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley de acuerdo con sus prescripciones.”*⁶³

Se ve a lo mencionado anteriormente como algo muy importante, porque los gobernantes al ser mandatarios del pueblo, lo primero que deben hacer es respetar la ley para que sus mandantes también la respeten, dentro de un marco de seguridad y certeza jurídica; entendiéndose como certeza jurídica a que las normas deben ser claras, precisas y completas y como seguridad jurídica a que la sociedad debe saber que es lo que la ley le permite y que no le permite hacer, es decir, el conocimiento de la ley.

Este principio se basa en la regla del Derecho Tributario, *No taxation without representation*, esto significa que no pueden existir impuestos sin Ley.

A decir de Horacio García Belsunce *“el principio de legalidad requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución la sanción a las leyes y que contiene una norma jurídica.”*⁶⁴

Concepto que concuerda con lo manifestado por Víctor Uckmar cuando menciona *“que la primera exteriorización del principio de que ninguna prestación pecuniaria puede ser impuesta si no es deliberada por los órganos legislativos.”*⁶⁵

⁶² Oyarte Martínez, Rafael. Curso de Derecho Constitucional. Tomo II. La Función Legislativa. Fundación Andrade & Asociados. Quito. 2007.

⁶³ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 259.

⁶⁴ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 78.

⁶⁵ Uckmar, Víctor. Ob. Cit. Pág. 9.

Todo esto lleva a determinar que los tributos solo pueden ser impuestos por ley y que ésta debe emanar solamente de la función legislativa, con lo cual se llega a decir que la ley tributaria está amparada por la reserva de ley.

El Principio de Legalidad se funda además por el principio *nullum tributum sine lege*, que para Locke se funda en el principio de la auto imposición. Citado por Rodolfo Spisso, Locke sostiene que:

“es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque, ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”⁶⁶

De ahí que interpretando lo que Locke manifiesta se puede decir que mientras la ley tributaria emane del poder legislativo, es decir, de los representantes del pueblo, éstas deben ser respetadas y cumplidas, que en cambio, si las normas tributarias no emanan por el legislativo se estaría atentando contra el Derecho a la Propiedad. Con esto no se quiere decir que todas las normas emanadas por el poder legislativo son legales o constitucionales, muchas de ellas a pesar de ser creadas de acuerdo a la ley y en el ámbito del Derecho Tributario cumpliendo con la Reserva de Ley, se contraponen con otras normas o con la misma norma suprema como es la Constitución.

Sobre lo mencionado anteriormente, Horacio García Belsunce se manifiesta en los siguientes términos: *“el principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho ya que en virtud se sustrae a favor del*

⁶⁶ Spisso, Roberto. Ob. Cit. Pág. 265.

Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular.”⁶⁷

Otro de los doctrinarios que están de acuerdo con el hecho de que un impuesto al ser prestaciones de carácter patrimonial deben crearse siempre por el poder legislativo es Andrea Fedele dentro de la Obra Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci, cuando menciona que

“asumiendo, por tanto, la necesidad de que medie un acto de autoridad que sea expresión del poder público, para estar ante prestaciones impuestas de carácter patrimonial, es preciso que el resultado, la disminución patrimonial que experimenta el particular, derive directamente de una intervención en ejercicio de la autoridad. Esta derivación resulta evidente cuando el acto de autoridad establece la regulación completa de la prestación, pero también puede resultar de un régimen parcial –de manera que en lo demás la relación jurídica se rija por el ejercicio de la autonomía negocial., con tal que el acto autoritativo determine íntegramente la parte del régimen jurídico de la cual resulta la disminución patrimonial.”⁶⁸

Según Dino Jarach, cuando se interpreta al Principio de Legalidad se llega a las siguientes conclusiones⁶⁹:

- La Ley Tributaria debe emanar del poder legislativo,
- La creación, modificación o extinción de un impuesto es una tarea indelegable del poder legislativo,
- La Ley debe definir todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria,
- La Ley Tributaria debe ser interpretada restrictiva y literalmente,
- La administración no puede hacer uso de la facultad discrecional cuando se trate de impuestos, y;
- No es posible la derogatoria de un impuesto por acuerdo de las partes.

⁶⁷ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 79.

⁶⁸ Amatucci, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Tomo I. El Derecho Tributario y sus Fuentes. Editorial Temis. Bogotá. 2001.

⁶⁹ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo - Perrot. Buenos Aires. 1999.

La ex Corte Suprema de Justicia en la Resolución s/n, publicada en el Registro Oficial No. 55 del 7 de julio de 2005, se refiere al Principio de Legalidad de la siguiente manera:

“En materia tributaria rige a plenitud el principio de legalidad, de amplio contenido que, en su aplicación al caso que se analiza, cabe destacar lo siguiente: a) El Art. 119 de la Constitución Política ordena que las instituciones del Estado, sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y en la ley; y en la materia específica tributaria, el Art. 9 del Código Tributario dispone que el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley. En concordancia con estas normas que consagran los principios generales sobre la materia, el Art. 1 del Decreto Supremo No. 869, que se publica en el Registro Oficial No. 99 de 17 de agosto de 1966, establece: ‘La Oficina Nacional de Avalúos y Catastros, deberá efectuar el avalúo de la propiedad rural, realizar las liquidaciones, confeccionar catastros, emitir los correspondientes títulos de crédito luego de aprobadas las liquidaciones practicadas y cumplir con los demás deberes relativos a su función de conformidad con lo establecido para estos fines, en este Decreto, en la Ley de Fomento Agropecuario y Forestal, de Régimen Municipal, Código Fiscal y demás leyes aplicables, en su orden’; b) Las disposiciones transcritas implican la atribución de facultades a la Oficina Nacional de Avalúos y Catastros, hoy, Dirección Nacional de Avalúos y Catastros (DINAC), en materia tributaria; y de entre ellas, la facultad determinadora definida por el Art. 68 del Código Tributario, en cuanto se relaciona con el impuesto predial rústico, a nivel nacional. Conforme al Art. 75 del código, ello implica la atribución de competencia para el efecto, que dicho artículo lo define así: ‘La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la Ley a determinada Autoridad o Institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario’, y la complementa con el Art. 76 que previene: ‘La competencia administrativa en el ámbito tributario, es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o sustitución, previstos por las leyes’. Y este panorama legislativo se complementa con la norma del Art. 132 del propio cuerpo legal, conforme al cual, ‘Los actos administrativos serán nulos y la Autoridad competente los invalidará de oficio o a petición; de parte, en los siguientes casos: 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por Autoridad manifiestamente incompetente’; c) Si la competencia nace de la ley, es preciso reconocer que ella la ha atribuido a la Dirección Nacional de Avalúos y Catastros en cuanto a avalúo de la propiedad rústica, elaboración del catastro, liquidación del impuesto y

emisión de títulos de crédito, quedando en los municipios, como entidades acreedoras del tributo, la competencia para el ejercicio de la facultad recaudadora. No existe ley que haya modificado esta competencia legalmente establecida, por lo que hay que concluir que ella se encuentra vigente; y, d) Si la ley ha conferido a las municipalidades la facultad meramente reglamentaria, mediante la expedición de ordenanzas, con observancia de las formalidades y más requisitos de forma que exigen los Arts. 7 y 67 (-) del Código Tributario, es obvio que, refiriéndose la ordenanza que se analiza a la aplicación del impuesto predial rústico, no podía conferir competencias para el ejercicio de la facultad determinadora a entidad distinta de la señalada por la ley, por lo que la ordenanza carece de valor alguno.”⁷⁰

Dentro de esta Jurisprudencia, la ex Corte Suprema de Justicia se refiere a la Legalidad en el sentido de que entre las facultades otorgadas a los Organismos Seccionales Autónomos se encuentra la facultad reglamentaria pero no se puede otorgar competencias a través de reglamentos como por ejemplo el ejercicio de la facultad determinadora a entidades que no sean previstas en la ley.

Una de las excepciones que se dan generalmente dentro del Principio de Legalidad, se refiere a aquellas situaciones en las que el Estado por necesidad pública se ve en la obligación de tomar medidas para salvaguardar el interés general, como por ejemplo cuando se declara el estado de excepción. Es así como en estos momentos se pueden tomar medidas como postergarse el cumplimiento de obligaciones, establecerse exenciones o en muchos casos crearse impuestos temporales. Se dice que se da una excepción al Principio de Legalidad porque el Presidente durante este tiempo puede por ejemplo pedir el pago anticipado de impuestos simplemente firmando un decreto, es decir, lo hará sin la necesidad de que esto sea sancionado por el legislativo.

⁷⁰ Corte Suprema de Justicia. Resolución s/n, publicada en el Registro Oficial No. 55 del 7 de julio de 2005.

1.1.1 Reserva de Ley

De acuerdo al Artículo 301 de la Constitución en materia tributaria *“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones.*

*Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”*⁷¹

De ahí que la actual Constitución, hace referencia a la Reserva de Ley en materia Tributaria, al decir, que solamente la Función Ejecutiva mediante ley que debe ser aprobada por la Asamblea Nacional puede crear impuestos. Si se habla de Función Ejecutiva, se puede hablar no solo del Presidente de la República, sino de todos los funcionarios que la componen, tal como lo manifiesta el Artículo 141 inciso segundo de la Constitución, así: *“la Función Ejecutiva está integrada por la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los Ministros de Estado y los demás organismos e instituciones necesarios para cumplir, en el ámbito de su competencia, las atribuciones de rectoría, planificación, ejecución y evaluación de las políticas públicas nacionales y planes que se creen para ejecutarlas.”*⁷² Lo anteriormente manifestado quiere decir por ejemplo ¿qué el Ministro de Recursos No Renovables, por pertenecer a la Función Ejecutiva, puede enviar a la Asamblea un Proyecto de Ley reformativa al Código Tributario; parecería que sí. Pero esta cuestión es aclarada en el artículo 135, en el que se dice que solo la Presidenta o el Presidente pueden presentar proyectos de ley para crear, modificar o extinguir impuestos.

Para Andrea Fedele, dentro de la Obra Tratado de Derecho Tributario dirigida por Andrea Amatucci, la Reserva de Ley en la teoría clásica se la concibe

⁷¹ Art. 301. Constitución Política de la República del Ecuador. 2008.

⁷² Art. 141. Constitución Política de la República del Ecuador. 2008.

“como un instrumento de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los intereses que tienen tanto el ejecutivo como el legislativo solo son objeto de tutela en la medida en que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional hallándose, por tanto, subordinados al interés general.”⁷³

Siendo los miembros de la Función Ejecutiva y de la Función Legislativa los representantes del pueblo, deben decidir en función del interés general, es decir, que deben favorecer a todos y no a un grupo en concreto.

A decir de Rodolfo Spisso, existen dos modalidades al principio de reserva de ley: el de reserva absoluta de la ley y la reserva relativa o atenuada. Como reserva absoluta se entiende que “las normas en su totalidad deben ser reguladas por la ley; y como reserva relativa que la exigencia de la ley solo es tan solo con respecto a los elementos fundamentales.”⁷⁴

Otro de los aspectos importantes dentro de la Reserva de Ley es que ésta se encuentra ligada a la división de poderes, entendida ésta como la distribución de las funciones del Estado. La división de funciones ayuda a que no exista concentración de poder y que tanto los derechos y las libertades individuales sean reconocidos.

Según Rafael Oyarte Martínez, en su obra Curso de Derecho Constitucional *“la división o separación de poderes se configura como una de las garantías principales de los derechos fundamentales de la persona humana si no es la principal, pues mediante esta técnica se establece el sistema de frenos y contrapesos que tienden a evitar la desviación y el abuso del poder... Sin este principio de separación de poderes, del que se desprenden los de control y de responsabilidad, la protección y vigencia de los derechos fundamentales se encontraría sometida al arbitrio de quien detenta, como individuo o como entidad, el poder soberano.”⁷⁵*

⁷³ Amatucci, Andrea. Ob. Cit. Pág. 159.

⁷⁴ Spisso, Roberto. Ob. Cit. Pág. 261.

⁷⁵ Oyarte Martínez, Rafael. Curso de Derecho Constitucional. Tomo I. Fuentes del Derecho Constitucional, Poder Constituyente, Derechos Políticos. Fundación Andrade & Asociados. Quito. 2007.

Se concluye diciendo, que la Constitución permite la creación de tasas y contribuciones especiales a los Organismos del Régimen Seccional; esto se encuentra manifestado en los Artículos 301 y 263 numeral 5. De esta manera se puede ver que la Reserva de Ley existente en la Constitución no es rígida, es decir, que solamente los impuestos deben ser creados por el Ejecutivo y sancionados por el Legislativo, y que dentro de un marco de descentralización se permite a los organismos seccionales autónomos a crear tasas y contribuciones dentro del ámbito de su jurisdicción; lo cual no vulnera el Principio de Reserva de Ley.

1.1.2 Principio de Seguridad Jurídica

En una sola frase se puede decir que el Principio de Seguridad Jurídica es, saber a qué atenerse. Y para saber a qué atenerse, debe existir estabilidad de los derechos, previsibilidad de la actuación del Estado, certeza, es decir, el contenido de las leyes debe ser claro, completo y preciso. Todo esto es la seguridad jurídica.

*Ataliba y Xavier citados por Belisario Villegas, la seguridad jurídica es "la susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares, de sus propias situaciones jurídicas, de modo tal que puedan tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes, de los beneficios que serán acordados o de las cargas que deberán soportar."*⁷⁶

Es decir, que al crearse un impuesto los derechos y obligaciones del contribuyente deben ser claros y precisos para que éstos sepan cuáles exactamente son las cargas a las que se ven impuestos.

Héctor Belisario Villegas menciona a la seguridad jurídica en dos sentidos el objetivo y el subjetivo así:

"En un sentido objetivo, el principio de seguridad jurídica está dado por las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos. Estas

⁷⁶ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 283.

garantías deben ser estables y en cuanto a ellas no puede haber cosas impensadas.

En sentido subjetivo, la seguridad jurídica consiste en la convicción que tiene la persona de que está exenta de peligros, daños y riesgos tributarios. Sabe a qué atenerse y está dominada por un sentimiento de confianza. Siente que hay paz jurídica. Ese sentimiento es lo que le permite proyectar el porvenir, trabajar, ahorrar e invertir productivamente para el país.”⁷⁷

Con esto se quiere manifestar, que la seguridad jurídica es tan importante, ya que ayuda a planificar el futuro, de tal manera y en el plano comercial se podrán hacer negocios más fácilmente porque se sabe a lo que se atiene, se sabe que cargas tributarias se tiene, como calcular el hecho imponible; incluso así se podrá prevenir cualquier tipo de incumplimiento, etc.

Un aspecto importantísimo de la seguridad jurídica es que la norma debe ser aplicada en términos igualitarios, no debe existir una interpretación o aplicación arbitraria y sobre todo la aplicación de la norma por parte de los jueces debe ser de manera eficiente e imparcial.

1.2 Principio de Proporcionalidad

El Principio de Proporcionalidad va de la mano con el de Capacidad Contributiva, ya que los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; es decir, no se trata de que los impuestos sean proporcionales al número de habitantes sino a la riqueza de éstos.

A diferencia del Principio de Progresividad, el Principio de Proporcionalidad consiste en que un impuesto no va aumentando mientras la capacidad contributiva del sujeto pasivo aumenta, sino que se estandariza en una tarifa única. De aquí que es importante definir cuáles son los impuestos proporcionales y cuáles los progresivos.

⁷⁷ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 284.

Como impuestos proporcionales se entiende a aquellos que tienen relación entre la cuantía y el valor de la riqueza gravada⁷⁸, es decir, el porcentaje para determinar el hecho imponible es igual para todos los contribuyentes pero el impuesto como tal aumenta o disminuye de acuerdo al valor sobre el que se lo está calculando; un ejemplo claro de impuesto proporcional es el Impuesto al Valor Agregado.

Impuesto progresivo es aquel que aumenta a medida que la capacidad contributiva del sujeto pasivo también aumenta, es decir, que mientras mayor sea la riqueza del sujeto pasivo, mayor será el impuesto; esto se da particularmente en el Impuesto a la Renta.

Según una publicación de la Universidad de las Américas de Puebla, México:

“el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes del ciudadano.

Para Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad implica que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos. Por esto se sostiene que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad son los que se determinan por medio de tarifas progresivas.”⁷⁹

De acuerdo a lo manifestado anteriormente, la creación de impuestos para que éstos sean progresivos, es decir, quien más tiene más tributa; pero también deben ser justos ya que si no se estaría hablando de una confiscación por parte del Estado.

⁷⁸ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 160.

⁷⁹ Universidad de las Américas de Puebla.

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/capitulo3.pdf

Para Horacio García Belsunce, el principio de proporcionalidad es *“una garantía constitucional remitida a un concepto de base económica, pero de apreciación subjetiva de mediación prácticamente imposible, inexistente respecto de cierta clase de gravámenes, porque consideramos que la capacidad contributiva puede medirse con bastante exactitud en los impuestos personales y directos, pero no en los impuestos indirectos ni en los reales.”*⁸⁰

Se está de acuerdo en que la capacidad contributiva puede medirse solamente en aquellos impuestos directos, pero se cree importante el hecho de que también se puede medirla en los impuestos indirectos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado porque por ejemplo, una persona de clase alta comprará un artículo al que se le gravará con el 12% del IVA al igual que una persona de clase baja pero con la diferencia de que la persona de clase alta estará en la capacidad de pagar un mayor impuesto por el hecho de comprar artículos de mayor cuantía.

La ex Corte Suprema de Justicia, dentro del Expediente No. 23-94, publicado en el Registro Oficial No. 572 del 22 de noviembre de 1994, se expresa sobre el Principio de Proporcionalidad en los siguientes términos:

“Para la fijación de las tarifas de las tasas cuyas características lo permitan se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas, lo cual pone de manifiesto que la evolución de la conciencia social de los pueblos bloquea o restringe el ámbito de la 'justicia conmutativa', propia de las relaciones interindividuales directas y amplía la esfera de acción de la 'justicia distributiva', propia de las relaciones interindividuales indirectas.- Lo dicho se identifica con uno de los tres principios que rige el régimen tributario ecuatoriano, el de proporcionalidad, que establece el Art. 52 (256) de la Constitución de la República, en virtud del cual se encuentra inmerso el principio de capacidad contributiva, coherente esto, con lo dispuesto en el Art. 5 del Código Tributario, que dice 'Régimen Tributario'.- El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.'; que como se conoce por disposición del Código citado, el régimen tributario ecuatoriano en

⁸⁰ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 107.

*cuanto a tributos se refiere a los impuestos, tasas y las contribuciones especiales; capacidad económica referida en la norma del Art. 5, que se identifica con la capacidad contributiva, que como dice el Profesor Sainz de Bujanda (Hacienda y Derecho Tomo IV) 'constituye el principio de distribución en que la Justicia no puede, en suma estar ausente en ninguna parcela de la tributación,' 'en ninguna categoría de tributo', cuyo criterio del reparto es para determinar la cuantitatividad de la deuda del contribuyente, de cada contribuyente y por cada obligación surgida a su cargo. Que es trascendente la cita del Profesor Sainz de Bujanda, respecto de la capacidad contributiva, sosteniendo además en lo que tiene que ver con la magnitud de la deuda tributaria, 'que no siempre se gradúa ni en el impuesto, ni en la tasa, según la magnitud económica del hecho imponible, sino en muchas ocasiones, mediante el empleo de hechos, índices o parámetros de diversa naturaleza, extraños al hecho imponible, pero indiciarios de la capacidad de pago.'*⁸¹

Según lo manifestado por la ex Corte Suprema, la proporcionalidad va de la mano con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a través de una justicia distributiva y conmutativa.

*De acuerdo a una publicación de la Compañía Ernst & Young de México "la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca."*⁸²

Se concuerda con lo mencionado anteriormente porque no solo basta que los impuestos sean proporcionales a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino que el reparto del gasto público debe también ser proporcional a las necesidades sociales.

⁸¹ Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 23-94, publicado en el Registro Oficial No. 572.

⁸² Ernst & Young. Proporcionalidad Tributaria. URL:

http://www.eyboletin.com.mx/tribunales/BFTribunales071221_2.pdf

1.3 Principio de No Confiscatoriedad

El artículo 323 de la Constitución manifiesta que *“Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.”*⁸³ Como se ve, la no Confiscatoriedad esta recocida dentro de la Constitución, pero este principio tan elemental en el Derecho Tributario no se encuentra dentro de aquellos que regulan al Régimen Tributario.

De aquí que se puede determinar, a pesar de que este precepto no se encuentra dentro del Régimen Tributario en la Constitución, que la no confiscatoriedad está estrechamente ligada incluso en materia tributaria, con la propiedad.

Se puede decir que el Principio de No Confiscatoriedad se refiere a aquellos casos, en los que los tributos deben estar acordes a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y en el caso de que éstos sobrepasen a dicha capacidad se estaría atentando contra el Principio de Propiedad.

A decir de Rodolfo Spisso, cuando se habla del Principio de No Confiscatoriedad:

“no se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello, debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra.

⁸³ Artículo 323. Constitución Política de la República del Ecuador.

*Este límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente a fin de aherrojar el derecho de propiedad, anteponiendo un valladar infranqueable a las demás fijas fiscales,...*⁸⁴

Se concuerda con Spisso al decir que es una obligación pagar impuestos para vivir en sociedad, pero tal como se mencionó anteriormente, debe existir un límite dado por la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que esta imposición no debe disminuir sustancialmente las rentas y el capital.

*Según Héctor Belisario Villegas, “el principio (de no confiscatoriedad) exige que la tributación se adapte a la capacidad económica del contribuyente. Por capacidad económica ha de entenderse la posibilidad de ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación.”*⁸⁵

Es decir, que mientras no exista una disminución importante al patrimonio del sujeto pasivo, la tributación cumplirá con el Principio de No Confiscatoriedad. Uckmar va más allá de que la Confiscatoriedad atenta en contra del Derecho de Propiedad al decir que:

*“el excesivo porcentaje de la alícuota de los impuestos progresivos sobre el rédito –aun sin importar en general un problema de derecho constitucional- determina graves preocupaciones por sus efectos sobre el ahorro, sobre las inversiones, sobre el trabajo y sobre iniciativas de inversiones en general.”*⁸⁶

Con esto se ve que cuando no se cumple con el Principio de No Confiscatoriedad, el dinero que se ha pagado en impuestos hubiese servido para incrementar los ahorros, las inversiones, la inversión en capital de trabajo; creándose nuevas fuentes de ingresos no solo para el sujeto pasivo sino para el sujeto activo en tanto y en cuanto se hubiese pagado más impuestos por las nuevas rentas obtenidas por el sujeto pasivo.

⁸⁴ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 407.

⁸⁵ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 277.

⁸⁶ Uckmar, Víctor. Ob. Cit. Pág. 74.

Es importante señalar que la confiscatoriedad no solo ocurre cuando se habla de un impuesto en singular, sino también puede existir cuando sumando todos los impuestos pagados éstos superan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Al respecto Héctor Belisario Villegas nos dice:

“Un contribuyente afectado por una presión insoportable de gravámenes debe poder defenderse argumentando que tal situación excede su capacidad de pago, menoscaba su patrimonio y le impide ejercer su actividad.

Empero, debe advertirse que la cuestión no se suscita por el solo hecho de la superposición impositiva. No se requiere la determinación de si ha existido una múltiple imposición, sino que se trata de la concurrencia de diversos gravámenes, los cuales, individualmente considerados, pueden resultar inobjetables. Lo que ocurre es que la suma de todos ellos directamente excluye al contribuyente del mercado.”⁸⁷

La mayoría de la doctrina consultada, no se centra en mencionar a la confiscatoriedad en un impuesto como tal, sino que también se analizan casos particulares como por ejemplo el impuesto a la renta, las contribuciones por mejoras, los impuestos al patrimonio, el impuesto a la herencia, etc. Este aspecto es muy importante ya que cada impuesto tiene una particularidad distinta y se debe determinar si cada uno de éstos cumplen o no con el Principio de No Confiscatoriedad.

En cuanto a los impuestos indirectos, se puede decir que no existiría ningún tipo de incumplimiento al Principio de Progresividad, ya que éstos pueden ser transmitidos a otro sujeto; así por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado, el impuesto pagado se lo transfiere al precio de venta. Al respecto Rodolfo Spisso manifiesta lo siguiente:

⁸⁷ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 278.

“No cabe alegar la confiscatoriedad respecto de impuestos indirectos, que por su propia estructura y característica son esencialmente trasladables, puesto que si el contribuyente recupera los importes abonados al fisco por vía del precio...

Partiendo de la hipótesis de que es el consumidor y no el comerciante quien en definitiva sufraga el gravamen, por efecto del fenómeno económico de la traslación del tributo, y que ello, además, no hace que las mercaderías dejen de ser requeridas o de suscitar interés entre los potenciales adquirentes, se considera inadmisibles la alegada confiscatoriedad de tales tributos.”⁸⁸

El Tribunal Constitucional dentro de la resolución No. 0037-2006, publicada en el Registro Oficial No. 60 del 10 de abril de 2007 refiriéndose al Principio de No Confiscatoriedad se manifiesta de la siguiente manera:

“El importe del peaje debe ser razonable y acorde con los principios constitucionales sobre tributación, legalidad, igualdad y no confiscatoriedad’. En el asunto que tratamos, se ha fijado un peaje en una vía que está en un área urbana, y liga barrios y parroquias urbanas, de muy distinta naturaleza de las vías inter-cantonales o inter-provinciales, Por lo anotado, también carece de justificación objetiva y razonable que quienes habitan en la zona rural de Nanegalito o Pacto tengan que pagar peaje en la vía pública urbana ‘Manuel Córdova Galarza’, y a unos pocos kilómetros, otro peaje en Calacalí, siendo este último potestad del Consejo Provincial de Pichincha. Adicionalmente, los ciudadanos residentes de las parroquias suburbanas, pagan una doble contribución, ya que en sus cartas de impuesto predial, al ser zonas suburbanas, se encuentran gravados con diversos impuestos, tasas y contribuciones, entre ellas, mejoras por arreglos de vías y utilización de las mismas, y el pago del peaje resulta una doble contribución que vulnera el Principio de Igualdad estipulado en la Constitución Política.”⁸⁹

De acuerdo a lo anotado por la ex Corte Suprema, en este caso se estaría violando el Principio de No Confiscatoriedad al existir personas que pagarían doble peaje en un área urbana, y en el caso de los habitantes suburbanos dentro del pago de sus impuestos, tasas y contribuciones ya cancelan los

⁸⁸ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 414.

⁸⁹ Tribunal Constitucional. Resolución No. 0037-2006. Publicada en el Registro Oficial No. 60 del 10 de abril de 2007.

valores para mejoras y utilización de las vías, logrando que esta contribución no sólo resulte una doble tributación sino que se convierta en confiscatoria.

Esto debe ser ligado con la capacidad ciudadana de auditar el gasto público, para que su contribución se vea reflejada en obras que le beneficien directamente y consecuencia no busque la evasión fiscal.

1.3.1 Impuesto a la Renta

La Ley de Régimen Tributario Interno en sus artículo 1, 2, 4, 16, 17 y 18 menciona lo siguiente:

“Art. 1. Objeto del impuesto. Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Art. 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; y

2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Art. 4. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Art. 16. Base imponible. En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

Art. 17. Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia. La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario que se encuentre sometido al impuesto, menos el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador, sin que pueda disminuirse con rebaja o deducción alguna; en el caso de los miembros de la Fuerza Pública se reducirán los aportes personales a las cajas Militar o Policial, para fines de retiro o cesantía.

Cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuesto.

Las entidades y organismos del sector público, en ningún caso asumirán el pago del impuesto a la renta ni del aporte personal al IESS por sus funcionarios, empleados y trabajadores.

La base imponible para los funcionarios del Servicio Exterior que presten sus servicios fuera del país será igual al monto de los ingresos totales que perciban los funcionarios de igual categoría dentro del país.”⁹⁰

El impuesto a la renta en el caso de sociedades se calcula tomando en cuenta la utilidad del ejercicio menos el 15% de utilidades a los trabajadores, y de este resultado se calcula el 25% que llega a convertirse en el impuesto a la renta causado.

En el caso de las personas en relación de dependencia el cálculo es distinto y se basa en una tabla en la cual los porcentajes del impuesto a pagar son proporcionales al ingreso. El cálculo es realizado de manera presuntiva por parte del empleador, y que al final del ejercicio fiscal se pueden realizar las deducciones que se encuentran permitidas por la ley.

Así el Artículo 10 numeral 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dice:

“Las personas naturales podrán deducirse, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependen del contribuyente.”⁹¹

Se cree que el impuesto a la renta de las sociedades no tendría el carácter de confiscatorio, porque las condiciones para el cálculo son las mismas para todas

⁹⁰ Arts. 1,2, 16,17 y18. Ley de Régimen Tributario Interno. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009.

⁹¹ Art. 10. Num. 16. Código Orgánico de Régimen Tributario Interno.

las personas jurídicas y sobre todo el pago al impuesto a la renta se lo hace en base a las utilidades.

En el caso del impuesto a la renta de las personas naturales en relación de dependencia se cree que es un impuesto que si atenta contra el Principio de No Confiscatoriedad, porque a pesar de que se lo calcula en base al sueldo neto y no tomando en cuenta las bonificaciones, décima tercera, décima cuarta remuneración y las aportaciones al IESS, se lo hace de un ingreso neto y no de una utilidad. Es decir, en este caso y a pesar de que el impuesto llegue a resultar muy bajo por ejemplo en una persona que gana 1200 dólares mensuales y su impuesto a pagar mensual es de 19,50 dólares aproximadamente; esos \$19,50 representan un monto que pudiera llegar a ahorrarse o acumularse de tal manera que se lo pueda invertir en un futuro.

Cabe aclarar que este impuesto es calculado por el empleador de manera presuntiva mensualmente, y que dentro de este cálculo no se toman en cuenta a las deducciones que por Ley corresponden. Es tan engorrosa la manera de cálculo del impuesto a la renta incluyendo a las deducciones que muchos trabajadores prefieren no realizarlas y simplemente pagar al fisco lo que presumiblemente se cálculo.

1.3.2 Impuesto al Patrimonio y Contribuciones por Mejores

Dentro de la legislación municipal se establece el pago del impuesto predial y contribución por mejoras y como es en el caso del Ilustre Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, el Impuesto de Obras en el Distrito.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal clasifica al Impuesto Predial como ingreso no tributario, es decir aquel que es exigido coactiva y unilateralmente. Esta es una de las fuentes más importantes de ingreso para la Administración Seccional, una vez al año todas las personas naturales o jurídicas que posean un bien inmueble, deben cancelar el Impuesto Predial.

Otro impuesto importante para los Municipios son aquellas contribuciones por mejoras y el impuesto de obras en el Distrito; estos se encuentran dentro de la categoría de Contribuciones Especiales y operan en tanto en cuanto exista cierta obra que beneficie a una o a varias personas dentro de un sector geográfico. Así por ejemplo, cuando el Municipio decide repavimentar una calle, esta obra no solo beneficia a quienes viven en ese lugar, sino que beneficia a toda la comunidad y por lo tanto no solo el beneficiario directo paga esta contribución sino todos. En otros casos cuando se hacen obras que solo benefician a una o varias personas en particular como por ejemplo la reconstrucción de los bordillos de la acera, solo los beneficiarios son quienes están obligados a pagar por tal contribución.

A diferencia de los tributos impuestos por la Administración Tributaria Central, en el caso de los impuestos o contribuciones especiales establecidos por los organismos seccionales; su destino es conocido y palpable, porque dentro de una ciudad se ve o no el trabajo de la administración municipal.

Existen impuestos como el de alcabalas y la contribución de obras en el distrito que básicamente se imponen al momento de realizar la transferencia de dominio de un bien. Al momento el Municipio de Quito, luego de que se realizó una auditoría por parte de la Contraloría General del Estado a todos los ingresos de la Administración Seccional, se llegó a la conclusión de que los valores pagados por los contribuyentes eran menores a los establecidos en la ley. Hoy por hoy, se hace un recargo adicional a la Contribución de Obras en el Distrito para recuperar los dineros que no habían sido cobrados anteriormente. Cabe recalcar que la Contribución de Obras en el Distrito no solo se paga al momento de realizar una transferencia de dominio de un bien inmueble, sino también junto con el impuesto predial.

Se cree que los impuestos, tasas y contribuciones especiales establecidos por los Organismos Seccionales Autónomos, no tendrían el carácter de

confiscatorios; ya que los valores cobrados corresponden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y como se mencionó anteriormente el destino de éstos son conocidos y palpables por todos los residentes de una ciudad o provincia.

1.3.3 Impuesto a la Herencia

Para empezar con el análisis al impuesto a la herencia se debe primero determinar el concepto de Herencia o como es en este caso de la sucesión por causa de muerte. Según el Código Civil, las formas de adquirir el dominio son; la adquisición, la accesión, la tradición, la sucesión por causa de muerte y la prescripción.

Para Somarriva, citado por IEspaña.com, en su artículo La Sucesión por Causa de Muerte, manifiesta que es *“la transmisión del patrimonio de una persona o de bienes determinados, en favor de otras personas también determinadas”*⁹²

Siempre la transmisión del patrimonio dentro de la sucesión por causa de muerte de una persona, va a estar determinada a favor de quién estos bienes serán transmitidos, sea siguiendo las reglas del Código Civil en el caso de que no exista testamento o en los casos que éste existiera, a las personas que el causante determinara.

El Impuesto a la Herencia ha sido eliminado de casi todas las legislaciones latinoamericanas, como en el caso de Argentina; en el Ecuador, con la Ley de Equidad Tributaria, se mantiene este impuesto y se cambia la forma de cálculo, haciéndolo igual al cálculo de Impuesto a la Renta. Cabe anotar que anteriormente el porcentaje a pagar era del 5% sea cual fuere el monto heredado.

⁹² IEspaña. La Sucesión por Causa de Muerte.

<http://asistentesjudiciales.iespana.es/doctrina/sucesion%20por%20causa%20de%20muerte.htm>

El impuesto a la herencia dentro de la legislación Ecuatoriana es un impuesto proporcional, ya que el porcentaje a pagarse depende del monto total del patrimonio a ser transferido.

Así el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno da las tarifas para el pago del Impuesto a la Herencia.

| Impuesto a la Herencia 2009 | | | |
|------------------------------------|---------------------|---------------------------------|-------------------------------|
| Fracción Básica | Exceso Hasta | Impuesto Fracción Básica | % Imp. Fracción Exenta |
| - | 54.570 | - | 0% |
| 54.570 | 109.140 | - | 5% |
| 109.140 | 218.280 | 2.729 | 10% |
| 218.280 | 327.420 | 13.643 | 15% |
| 327.420 | 436.560 | 30.014 | 20% |
| 436.560 | 545.700 | 51.842 | 25% |
| 545.700 | 654.840 | 79.127 | 30% |
| 654.840 | En adelante | 111.869 | 35% |

Se cree que este impuesto, viola el Principio de No Confiscatoriedad, porque como se sabe la transferencia del dominio en los casos de sucesión por causa de muerte es de carácter gratuito, y a pesar que el patrimonio de los herederos o legatarios según sea el caso aumenta, este aumento significa un ingreso extraordinario y por lo tanto no debe ser gravada con ningún impuesto.

Al respecto Rodolfo Spisso manifiesta que *“el impuesto a la herencia no constituye, en principio, un impuesto que incide sobre el patrimonio o capital del heredero, sino que para éste representa una ganancia denominada de capital, a punto tal que determinados autores propugnan su integración con el impuesto a los réditos o a las ganancias.”*⁹³

⁹³ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 423.

Horacio García Belsunce, menciona que el impuesto a la herencia al ser un impuesto a un bien de capital, *"debe pagarse con la renta que genera el capital, porque de lo contrario los mismos conducirían a la destrucción o extinción del capital"*⁹⁴

A su entender, esto quiere decir que el impuesto a la herencia como tal destruiría o extinguiría el capital, y que ya existen impuestos que ya han sido y serán pagados, por ejemplo, en los casos de bienes inmuebles el impuesto predial.

1.4 Principio de Igualdad

Para el presente análisis, se debe partir de un concepto muy importante dentro de la Ciencia Jurídica, el de la Igualdad ante la Ley, el cual se encuentra consagrado en la Constitución en los siguientes términos:

"Art. 11 numeral 2.- Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

*Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. El estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real a favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad."*⁹⁵

Por lo anotado anteriormente, se puede ver que el Estado garantiza a través de la Ley la protección de todo tipo de discriminación ya sea por sexo, edad, raza, estado migratorio, etc.

⁹⁴ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 110.

⁹⁵ Artículo 11, numeral 2. Constitución Política de la República del Ecuador.

Rodolfo Spisso al referirse a la igualdad ante la ley, dice que *“todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra.”*⁹⁶

Es decir, que el Estado debe garantizar que los derechos establecidos por la ley, sean aplicados sin tratamientos diferenciados.

De manera general se puede decir que el Principio de Igualdad es aquel que obliga, a que en la creación de impuestos o exenciones en materia tributaria se tomen en cuenta particularidades como la raza, el sexo, la situación económica, etc. También se debe anotar que bajo el Principio de Igualdad los impuestos creados deben ser tomados en cuenta de acuerdo a la Capacidad Contributiva del sujeto pasivo.

Según Rodolfo Spisso, *“se habla de igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. Decir que todos deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin ella no existe constitucionalmente obligación de tributar. Vemos, entonces, como generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del Principio de Igualdad”*⁹⁷

Con esto se quiere decir, que bajo el Principio de Igualdad los tributos deben ser una contribución obligatoria al Estado, tomándose siempre en cuenta por parte de éste a la progresividad, proporcionalidad, generalidad y capacidad económica del sujeto pasivo. De ahí que, para que exista una real igualdad, se crean exenciones de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

A decir de Horacio García Belsunce al referirse al Principio de Igualdad manifiesta que *“esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una*

⁹⁶ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 323.

⁹⁷ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 327.

*igualdad aritmética que supondría una imposición matemáticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino –por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley- la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias.*⁹⁸

Ernesto Lejeune Valcárcel dentro de la Obra Tratado de Derecho Tributario dirigida por Andrea Amatucci, concuerda con García Belsunce al decir que:

*“Pese a lo que pudiera parecer, la igualdad no es un fin en sí mismo, no se pretende la igualdad por el mero hecho de la igualdad, esta tiene un carácter instrumental y se presenta como un medio para lograr objetivos superiores... creemos sin embargo, que esta igualdad instrumental no se identifica con el igualitarismo, es decir, con la igualdad matemática. Pensamos que igualdad no puede significar que todos han de ser iguales, disponer de iguales medios y satisfacer iguales necesidades. En primer lugar, porque el ejercicio de la libertad, constitucionalmente protegida, supone la posibilidad de que los ciudadanos se sitúen en posiciones distintas unos respecto de otros, por lo cual el igualitarismo, la igualdad matemática provocada por los poderes públicos, supondría la negación misma de la libertad. De otro lado, porque si la Constitución admite y protege, entre otros valores, la iniciativa privada, la propiedad privada y el derecho a la herencia, está a la vez, e implícitamente, admitiendo la posibilidad de desigualdades económicas, y si ello es así, parece claro que la idea de igualdad ha de ser compatible con ciertas desigualdades relativas, siendo estas solo incompatibles con las que por lo común podemos denominar situaciones de discriminación, las cuales, estas sí, estarían proscritas.*⁹⁹

Se puede notar que al referirse a lo manifestado por García Belsunce y por Lejeune Valcárcel, que la igualdad en los tributos no se refiere a que éstos, deban ser impuestos de manera igualitaria a todos los sujetos pasivos, sino que el tratamiento se debe dar de manera igualitaria cuando las circunstancias o situaciones son iguales. Así por ejemplo, ocurre con el IVA que tiene el mismo porcentaje para todas las personas y que su valor aumenta o disminuye de acuerdo al precio del artículo adquirido. También se puede ver que existen derechos que a pesar de que pudieran ser desiguales económicamente, el

⁹⁸ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 89.

⁹⁹ Amatucci, Andrea. Ob. Cit. Pág. 226.

Principio de Igualdad debe ser compatible con estas desigualdades, pero nunca con aquellos que llevan implícito una situación de discriminación.

Para Ernesto Lejeune Valcárcel, dentro de la Obra Tratado de Derecho Tributario dirigida por Andrea Amatucci, *“en primer término, la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, clase, religión, raza o sexo. En segundo lugar, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias.”*¹⁰⁰

Dicha cuantificación debe hacerse de acuerdo a la capacidad económica o a la capacidad contributiva. Se cree importante que todos deban tributar porque todos reciben el apoyo del Estado, por tanto el Principio de Igualdad debe aplicarse en el sentido de que el mismo porcentaje se aplique a todos los contribuyentes.

Es importante citar a Uckmar ya que presenta dos maneras de comprender a la igualdad en materia tributaria, así:

“a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.

b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva.

Se cree que de esta manera se configura completamente el Principio de Igualdad en materia tributaria, ya que; primero no debe existir desigualdad en cuanto a raza, sexo, religión, etc., tal como se había mencionado anteriormente, y segundo, porque los cargas tributarias deben ser impuestas de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

¹⁰⁰ Amatucci, Andrea. Ob. Cit. Pág. 224.

Muchos doctrinarios citan a Adam Smith al hablar del Principio de Igualdad, se cree que es importante hacerlo también. Adam Smith nos decía que:

“una política que vulnere en cualquier grado el interés de cualquier otro orden de ciudadanos, sin más propósito que promover el de otro, es evidentemente contraria a esa justicia e igualdad de trato que el soberano debe a la totalidad de los diverso órdenes de sus súbditos.”¹⁰¹

De acuerdo a lo manifestado por Adam Smith, la igualdad deja de ser tal, al momento en que se superpone el interés particular sobre el interés general, es así que los que se encuentren encargados del poder deben velar por éste interés general ya que se deben a todos y no a una persona o grupo en particular.

La ex Corte Suprema de Justicia menciona al Principio de Igualdad así: *“Que en cuanto a la afirmación del M. I. Municipio de Guayaquil de que la observación del Tribunal de Garantías Constitucionales, es una simple valoración conceptual subjetiva de advertencia dada por dicho Tribunal, dicha opinión no toma en cuenta lo que dispone el Art. 140 (272) de la Constitución de la República (R.O. 183 de 05-V-93) que dispone: ‘No tendrán valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, disposiciones y tratados o acuerdos internacionales que, de cualquier modo estuvieren en contradicción con la Constitución o alteraren sus prescripciones’; Que el Art. 52 (256) de la Constitución Política del Estado determina que los principios básicos que rigen el sistema tributario ecuatoriano son los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Es decir estos principios orientan las leyes, reglamentos, ordenanzas, y resoluciones que regulan el sistema tributario ecuatoriano.”¹⁰²*

Así se afirma la idea de que las leyes, reglamentos, ordenanzas y resoluciones deben ser creados respetando el Principio Constitucional de Igualdad.

Se cree importante lo manifestado por José Manuel Estrada citado por Horacio García Belsunce, cuando al hablar del Principio de Igualdad decía:

¹⁰¹ Smith, Adam. Citado por Samuel Fleischacker, dentro del ensayo “Adam Smith y la Igualdad”. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2212621>.

¹⁰² Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 23-94. Publicada en el Registro Oficial No. 573.

“ningún concepto es más quimérico que el envuelto en la insidiosa pretensión de la demagogia moderna, de reducir todos los hombres a una igualdad perfecta y material. Si no es posible igualar las actitudes y las propensiones, tampoco es posible someter la masa de una sociedad a idénticas condiciones de vida, nivelando las fortunas, destruyendo el prestigio de las clases cultas y de las personas eminentes. Al contrario, obligada como está la autoridad social a proteger imparcialmente a todos los hombres, debe amparar a cada uno en su desarrollo y actividad, según sus propias direcciones y en la propensión y el goce de cuanto sea resultado y producto de su actividad y desarrollo; y como lo que es inicialmente desigual, ha de ser desigual en su mayor desenvolvimiento a la igualdad no puede ir discretamente más allá de obtener para todos la misma protección o reglas uniformes; y que la desigualdad jurídica en medio de la igualdad natural; la desigualdad natural presidida y armonizada por la igualdad jurídica, son conceptos racionales, fuera de cuyo radio ninguna intuición puede ser radicada, porque sería contraria a todo elemento experimental y especulativo de una política sana”¹⁰³

Al respecto, se comparte con la idea de José Manuel Estrada cuando dice que la igualdad no se refiere a que todas las personas sean iguales en conocimientos o situación económica, pero el Estado debe cuidar que el goce de los derechos y el cumplimiento de obligaciones deben ser iguales para todos. Además éste debe procurar al desarrollo de las personas de acuerdo a su actividad con reglas claras y racionales.

Una de las maneras para cumplir con el Principio es la creación de exenciones dentro de la normativa tributaria, las cuales se dan por asuntos económicos, sociales o públicos.

El Código Tributario en su Artículo 31 conceptualiza a la exención así: *“Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”*¹⁰⁴

¹⁰³ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 90.

¹⁰⁴ Artículo 31. Código Orgánico Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009.

Estas exentos del pago de impuestos todas las Instituciones del Estado, a las empresas mixtas en el porcentaje de participación del Estado, las Instituciones de Beneficencia o Educativas, Organismos Internacionales, a los bienes que mantienen en el Ecuador los Estados Extranjeros; y, los representantes, agentes consulares y diplomáticos de naciones extranjeras.¹⁰⁵

Horacio García Belsunce al referirse a las exenciones dice que éstas *“que la creación por vía legal de preferencias que impliquen tratamientos desiguales si ellas se conforman en base a motivaciones, situaciones o circunstancias razonables y lógicas que, además de adecuarse al principio de la capacidad contributiva, se fundamenten en la necesidad o conveniencia de cumplir con propósitos de interés nacional que conduzcan al bienestar general.”*¹⁰⁶

Se cree al respecto que las exenciones son necesarias, como se ha mencionado anteriormente dentro de la legislación Ecuatoriana, se reconocen exenciones generalmente a instituciones públicas o extranjeras. Pero también se prevén casos en los cuales personas como las de la tercera edad o los discapacitados, son beneficiarios de rebajas. Éstas se encuentran establecidas en el Artículo 9 numeral 12 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley;

*Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un cuarenta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales, de conformidad con los rangos que para el efecto establezca el CONADIS.”*¹⁰⁷

¹⁰⁵ Artículo 35. Código Orgánico Tributario.

¹⁰⁶ García Belsunce, Horacio. Ob. Cit. Pág. 100.

¹⁰⁷ Art. 9. Num. 12. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

1.5 Principio de Capacidad Contributiva

Se entiende como Principio de Capacidad Contributiva a aquel en el que la imposición tributaria debe ser proporcional a las rentas e ingresos del sujeto pasivo.

Para Sáinz de Bujanda citado por Héctor Belisario Villegas, *“la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.”*¹⁰⁸

Acorde con este concepto es el que manifiesta García Belsunce citado por Héctor Belisario Villegas al decir que *“la capacidad contributiva es la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje de ahorro y capitalización.”*¹⁰⁹

Lo mencionado anteriormente ocurre al realizarse en cálculo del impuesto a la renta al sumar todos los ingresos y restar todos los gastos para luego aplicar el porcentaje de impuesto establecido en la ley.

Los contribuyentes bajo el Principio de Capacidad Contributiva, tienen un deber y un derecho a la vez; el deber se encuentra en la obligación de pagar impuestos al Estado y el derecho en que el Estado debe cobrar impuestos a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva.

Al respecto, Rodolfo Spisso menciona: *“la causa jurídica del tributo, debe ser buscada en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Y la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria reside en la*

¹⁰⁸ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 263.

¹⁰⁹ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 263.

*existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho.*¹¹⁰

El Principio de Capacidad Contributiva a decir de Héctor Belisario Villegas tiene 4 implicancias trascendentales:¹¹¹

- a) Todas las personas en capacidad para contribuir con el Estado a través de impuestos deben hacerlo, mientras que las personas que no cuentan con una capacidad económica mínima no deben realizar o estarían exentos de cualquier contribución.
- b) Quienes tengan mayores ingresos o rentas deben tributar en mayor grado.
- c) Los hechos imposables deben estar acordes con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- d) En ningún caso los tributos deben superar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Los requisitos del Principio de Capacidad Contributiva a decir de Rodolfo Spisso son tres:

- a) Que el gravamen se aplique a rendimientos netos,
- b) Que no exista una total separación entre los diversos periodos impositivos, y;
- c) Que no se someta a tributación rendimientos ficticios.

Como rendimientos netos se entiende que son aquellos que se refieren a la riqueza disponible. Así, los impuestos deben estar acordes a esta riqueza.

Este es el caso del tan mencionado Impuesto a la Renta, que es determinado de acuerdo a las utilidades tanto de personas naturales como jurídicas, es decir, a la suma de todos los ingresos menos la sumatoria de todos los egresos.

¹¹⁰ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 351.

¹¹¹ Villegas, Héctor Belisario. Ob. Cit. Pág. 263.

Un tema importantísimo es el hecho de que la tributación debe someterse a rendimientos reales y no ficticios, ya que para que se establezca de manera clara y precisa la capacidad contributiva de un sujeto pasivo, ésta debe venir de datos reales.

Se concuerda con Rodolfo Spisso cuando manifiesta que “adoptar como criterio de capacidad contributiva una situación pasada, presumiendo su mantenimiento en la esfera patrimonial del contribuyente, sólo puede ser admitido a título de presunción relativa que permita prueba en contrario. De no ser así, la imposibilidad de comprobación de la magnitud de la capacidad económica vulnera el principio de capacidad contributiva.”¹¹²

Es importante señalar al respecto, que el Código Tributario, entre las facultades de la administración tributaria, se encuentra precisamente la de determinación tributaria. Así menciona el artículo 68:

“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”¹¹³

Sobre la determinación presuntiva el Código Tributario menciona en su artículo 92 lo siguiente:

“Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para

¹¹² Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 362.

¹¹³ Art. 68. Código Orgánico Tributario.

*acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.*¹¹⁴

El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en este sentido se expresa así: *“Dentro del plazo de caducidad y en las formas y condiciones que establece el Código Tributario y este Reglamento, la Administración Tributaria ejercerá la facultad determinadora, a fin de verificar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, y la determinación del tributo correspondiente. Para este efecto, se utilizarán todos los datos de que disponga la Administración Tributaria.*¹¹⁵

El Artículo 128 del Código Tributario al referirse a los medios de prueba manifiesta: *“En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*¹¹⁶

Con esto se ha querido demostrar que en la Legislación Ecuatoriana existe la determinación presuntiva por parte de la Administración Tributaria. Determinación que se la realiza “bajo la ley” y a pesar de que en la norma existen los medios de prueba; y por tanto estaría bajo las condiciones establecidas por la doctrina, ocurre y lo que es bastante incoherente por así decirlo es que la misma Administración Tributaria que determinó presuntivamente un hecho imponible, es la que resuelve si es o no legal dicha determinación. Es decir, la Administración Tributaria es juez y parte, así lo sostiene Rodolfo Spisso al decir que *“la determinación presuntiva debe ser una “capacidad efectiva y no meramente ficticia, verdad objetiva y no arbitrariedad y deslealtad procesal, principios que muchas veces son omitidos por un fiscalismo exacerbado”*¹¹⁷

¹¹⁴ Art. 92. Código Orgánico Tributario.

¹¹⁵ Art. 63. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009.

¹¹⁶ Art. 128. Código Orgánico Tributario.

¹¹⁷ Spisso, Rodolfo. Ob. Cit. Pág. 362.

La Jurisprudencia del Ecuador se refiere a la Capacidad Contributiva en los siguientes términos:

“El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.’; que como se conoce por disposición del Código citado, el régimen tributario ecuatoriano en cuanto a tributos se refiere a los impuestos, tasas y las contribuciones especiales; capacidad económica referida en la norma del Art. 5, que se identifica con la capacidad contributiva, que como dice el Profesor Sainz de Bujanda (Hacienda y Derecho Tomo IV) 'constituye el principio de distribución en que la Justicia no puede, en suma estar ausente en ninguna parcela de la tributación,' 'en ninguna categoría de tributo', cuyo criterio del reparto es para determinar la cuantitatividad de la deuda del contribuyente, de cada contribuyente y por cada obligación surgida a su cargo. Que es trascendente la cita del Profesor Sainz de Bujanda, respecto de la capacidad contributiva, sosteniendo además en lo que tiene que ver con la magnitud de la deuda tributaria, 'que no siempre se gradúa ni en el impuesto, ni en la tasa, según la magnitud económica del hecho imponible, sino en muchas ocasiones, mediante el empleo de hechos, índices o parámetros de diversa naturaleza, extraños al hecho imponible, pero indiciarios de la capacidad de pago.”¹¹⁸

¹¹⁸ Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 23-94. Publicada en el Registro Oficial No. 573.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones

1.1 Uno de los objetivos principales al realizar este trabajo era el de, al finalizar con el análisis de los principios establecidos dentro del Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, proponer una reforma al mismo. Ya que como se ha manifestado a lo largo de este análisis, los principios que rijan al Régimen Tributario son sumamente importantes ya que primeramente se da una pauta de cómo la Administración Tributaria debe funcionar y por último tomando en cuenta que dentro de la Proforma Presupuestaria del Ecuador, uno de los ingresos más importantes es de la recaudación de impuestos, se cree que a través de la creación de impuestos bajo los principios que rigen al Régimen Tributario, el Estado toma sus decisiones económicas.

Así el Artículo 300 de la Constitución debería decir:

El Régimen Tributario se regirá por los principios de Legalidad, Igualdad, Proporcionalidad, Progresividad, Capacidad Contributiva, Irretroactividad, y No Confiscatoriedad.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo y la producción de bienes y servicios.

El Estado está obligado a rendir cuentas sobre la distribución de ingresos de carácter tributario y a canalizarlo a través de la calidad del gasto público.

1.2 Se puede ver al finalizar el presente trabajo que el Servicio de Rentas Internas no cumple ni siquiera sus propios principios y valores institucionales, peor con los principios determinados en la Constitución.

2. Recomendaciones

2.1 Es indispensable que el Ejecutivo y la Asamblea Nacional del Ecuador, al crear, modificar o extinguir algún impuesto, debe analizar si éstos cumplen con cada uno de los Principios que rigen al Régimen Tributario.

2.2 Para el mejoramiento de la Economía del Ecuador se deben revisar exhaustivamente, las medidas tomadas por el actual gobierno en cuanto a la creación de nuevos impuestos y sobre todo al aumento de los porcentajes a impuestos como el ICE que como se mencionó dentro del capítulo dos, son incoherentes a la realidad económica y social del Ecuador.

2.3 A pesar de que se ha mencionado en varias ocasiones dentro del presente trabajo que tanto los Principios de Transparencia y Suficiencia Recaudatoria, Eficiencia y Simplicidad Administrativa no son principios constitucionales. Si deben ser principios que rijan aparte de los ya existentes al Servicio de Rentas Internas.

2.4 Por último, es importante que se haga una revisión profunda a todas las reformas que se hicieron al Código Orgánico Tributario, a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y al Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ya que éstas al haber sido creadas por la Asamblea Constituyente al momento en que ésta no tenía la capacidad de hacerlo de acuerdo al Estatuto de elección, instalación y funcionamiento de la Asamblea Constituyente son inconstitucionales, ilegítimas e ilegales.

Se debe recordar cómo se destituyó a varios legisladores a los pocos meses de instaurado el gobierno del Economista Rafael Correa, y como luego ciertos

suplentes de los legisladores destituidos junto a los legisladores afines a las ideas del gobierno votaron porque se realicen elecciones para elegir asambleístas para que creen una nueva Constitución. Se cree que desde ese momento se incumplió con la Constitución.

Luego, ya instalada inconstitucionalmente la Asamblea Constituyente como se ha mencionado, se crearon distintas leyes, las cuales por haber emanado de un órgano ilegítimo, se concluye que son ilegítimas; porque la Asamblea Constituyente no tenía los poderes suficientes para crear leyes sino solo para crear una nueva Constitución.

Por último se dio el referéndum para que se apruebe la nueva Constitución, pero en realidad los ecuatorianos aprobaron un acto que es completamente inconstitucional e ilegítimo.

La Constitución de 1998, preveía la manera para hacer reformas a la Constitución, pero esto no fue tomado en cuenta.

Se cree que se está frente a una legislación ilegítima, ilegal e inconstitucional, todo lo actuado por la Asamblea Constituyente y la Asamblea Nacional carece de validez jurídica, por que como se ha mencionado, desde el momento en que se decidió que se realicen elecciones para elegir Asambleístas, ya se estaba violando la Constitución y por lo tanto, todos los otros hechos y actos que se fueron dando ya venían viciados.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

- Amatucci, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Tomo I. El Derecho Tributario y sus Fuentes. Editorial Temis. Bogotá. 2001.
- Bobbio, Norberto, Matteuci, Nicola y Pasquino, Gianfranco. Diccionario de Política. Décimo Tercera Edición. Siglo Veintiuno Editores. México. 2002.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. Derecho Tributario. Escritos y Reflexiones. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá. 2008.
- Casiano, Floristan y Tamayo, Juan-José. El Vaticano II, 20 años después. Ediciones Cristiandad. Barcelona. 1967.
- Contreras Álvarez, Gerardo. La globalización económica desde los paradigmas del mercado y la solidaridad humana. Editorial de la Universidad de Costa Rica. Costa Rica. 2005.
- Correa Delgado, Rafael. Decreto # 2. 15 de Enero de 2009.
- Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Editorial Ciudad Argentina. Buenos Aires. 2001.
- Enciclopedia Salvat Diccionario. Salvat Editores S.A. Barcelona. 1972.
- García Belsunce, Horacio. Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1982.
- García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1996.
- Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo - Perrot. Buenos Aires. 1999.
- Jarrín Barragán, José Xavier. Principios e Instituciones del Derecho Tributario Formal Ecuatoriano Tesis Doctoral. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Quito. 1989.
- Mancero Samán, Alfredo. La Constitución Económica del Estado Ecuatoriano y las Nuevas Condiciones de la Economía Mundial. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito. 1997.

- Monroy Cabra, Marco Gerardo. Introducción al Derecho. Undécima Edición. Editorial Temis. Bogotá. 1998.
- Navarrete, Corina. Análisis del Proyecto Nueva Constitución. Universidad Católica de Guayaquil. Guayaquil. 2008.
- Oyarte Martínez, Rafael. Curso de Derecho Constitucional. Tomo I. Fuentes del Derecho Constitucional, Poder Constituyente, Derechos Políticos. Fundación Andrade & Asociados. Quito. 2007.
- Oyarte Martínez, Rafael. Curso de Derecho Constitucional. Tomo II. La Función Legislativa. Fundación Andrade & Asociados. Quito. 2007.
- Salgado Pesantes, Hernán. Lecciones de Derecho Constitucional. Ediciones Abya-Yala. Quito. 2003.
- Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Lexis Nexis. Tercera Edición. Buenos Aires. 2007.
- Uckmar, Víctor. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Temis. Bogotá. 2002.
- Villegas, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Astrea. Novena Edición. Buenos Aires. 2009.
- Zúñiga Romero, Carlos. Manual de Derecho Económico. Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica de Guayaquil. Guayaquil. 2008.
- Zúñiga Romero, Carlos. Manual de Economía Política en la Carrera de Derecho. Facultad de Jurisprudencia Universidad Católica de Guayaquil. Guayaquil. 2008.

LEGISLACIÓN

- Código Civil. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2005.
- Código Orgánico Tributario
- Constitución Española.
- Constitución Nacional Argentina.
- Constitución Política de la República de Colombia.

- Constitución Política de la República del Ecuador. 2008.
- Constitución Política de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 1997.
- Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2008.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009.
- Ley para la Equidad Tributaria. Enero. 2008.
- Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. <http://documentacion.asambleanacional.gov.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/0ea9e9d5-64e5-425f-82d1->
- Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009.

PÁGINAS WEB

- Bustos, Javier. Agua y Aceite “La simplicidad administrativa en los tributos”. Revista Judicial Diario La Hora. http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=4829&Itemid=134
- Ernst & Young. Proporcionalidad Tributaria. http://www.eyboletin.com.mx/tribunales/BFTribunales071221_2.pdf
- Fleischacker, Samuel. “Adam Smith y la Igualdad”. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2212621>.
- IEspaña. La Sucesión por Causa de Muerte. <http://asistentesjudiciales.iespana.es/doctrina/sucesion%20por%20causa%20de%20muerte.htm>
- Murillo Fierro, Fausto. El Sistema de Revisión de los Actos Tributarios. La Legislación Ecuatoriana.

*www.eurosocialfiscal.org/.../20090717_110743_Ecuador_-
_Dr._Fausto_Murillo_Fierro_-_Presentacion,_Junio_2009.doc*

- Servicio de Rentas Internas.
<http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=32&external=#anchor10>
- Universidad de las Américas de Puebla.
http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/capitulo3.pdf
- XI Jornadas de Economía Crítica. Bilbao. 2008.
http://www.economiasolidaria.org/files/Economia_social_y_solidaria_concepto_nociones.pdf

JURISPRUDENCIA

- Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 118-93. Publicada en el Registro Oficial No. 448.
- Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 23-94, publicado en el Registro Oficial No. 572.
- Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 23-94. Publicada en el Registro Oficial No. 573.
- Corte Suprema de Justicia. Resolución s/n, publicada en el Registro Oficial No. 55 del 7 de julio de 2005.
- Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Juicio 130-2000.

ANEXOS

ANEXO No. 1

CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA

| Fracción básica | Exceso hasta | Impuesto Fracción Básica | % Impuesto Fracción Excedente |
|-----------------|--------------|--------------------------|-------------------------------|
| 0 | 8.570 | 0 | 0% |
| 8.570 | 10.910 | 0 | 5% |
| 10.910 | 13.640 | 117 | 10% |
| 13.640 | 16.370 | 390 | 12% |
| 16.370 | 32.740 | 718 | 15% |
| 32.740 | 49.110 | 3.173 | 20% |
| 49.110 | 65.480 | 6.447 | 25% |
| 65.480 | 87.300 | 10.540 | 30% |
| 87.300 | en adelante | 17.086 | 35% |

Res. No. NAC-DGER2008-1467 de 12 de diciembre de 2008

ANEXO No. 2

CÁLCULO AL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

| Fracción Básica | Exceso Hasta | Impuesto Fracción Básica | % Imp. Fracción Exenta |
|-----------------|--------------|--------------------------|------------------------|
| - | 54.570 | - | 0% |
| 54.570 | 109.140 | - | 5% |
| 109.140 | 218.280 | 2.729 | 10% |
| 218.280 | 327.420 | 13.643 | 15% |
| 327.420 | 436.560 | 30.014 | 20% |
| 436.560 | 545.700 | 51.842 | 25% |
| 545.700 | 654.840 | 79.127 | 30% |
| 654.840 | En adelante | 111.869 | 35% |

ANEXO No. 3

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS VALORES Y PRINCIPIOS INSTITUCIONALES

VALORES INSTITUCIONALES

Nuestros valores constituyen el marco para llevar a cabo una administración íntegra e imparcial, basada en el respeto como sustento esencial de nuestro comportamiento.

Estos son:

Respeto.- En las relaciones con el contribuyente en la prestación de los servicios y en la protección de la privacidad, y confidencialidad de su información.

Respeto.- En el manejo del recurso público, a partir de una clara diferenciación entre lo público y lo privado.

Integridad.- Reflejada en la Ética, transparencia, y criterio técnico de todos nuestros colaboradores.

Honestidad.- Que refleja un comportamiento ético en el cumplimiento de las funciones y en el manejo de los recursos.

Trabajo en equipo.- La sinergia en el desarrollo y ejecución de las actividades, es una de las principales fortalezas de nuestros colaboradores.

Vocación y calidad de servicio.- Como una actitud del funcionario tributario orientada a facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes.

Compromiso con el país.- En el SRI estamos conscientes que cada esfuerzo por innovar nuestros procesos y cumplir nuestras metas contribuirá al desarrollo del país.

Justicia e igualdad.- Todos nuestros procesos se basan en la igualdad de condiciones a los contribuyentes, la aplicación de la ley con absoluta neutralidad política.

PRINCIPIOS INSTITUCIONALES

Centralización normativa y desconcentración operativa:

Nuestra administración central define y establece lineamientos estratégicos, políticas, normas, procedimientos y la conceptualización de los proyectos de soporte operativo.

Por otra parte las administraciones regionales y provinciales, con cobertura nacional, se encargan de la operación desconcentrada pero con un sentido uniforme retroalimentando los procesos con fines de evaluación y ajuste.

Medición de desempeño:

La efectuamos mediante la aplicación de indicadores de gestión, con relación al cumplimiento de las metas programadas, en el marco de un plan operativo anual.

Flexibilidad estructural:

En una primera fase la gestión se fundamentó en un esquema de administración por proyectos.

Progresivamente se ha consolidado la organización institucional en una estructura formal sin perder su capacidad de adaptación al cambio.

Eficiencia:

La concebimos como la producción de resultados deseados, con un mínimo gasto de energía y recursos, reflejada en el costo de oportunidad en términos de servicio a la sociedad.

Polifuncionalidad:

Los funcionarios una vez seleccionados luego de un riguroso proceso, están capacitados para accionar funcionalmente en cualquier espacio de la organización.

Profesionalización:

Es un principio fundamental para que la Administración Tributaria actúe al margen de la influencia política, con la indispensable autonomía para el cumplimiento de las complejas responsabilidades que le asigna la Ley.

Competencia laboral:

La estabilidad en la Institución se deriva del rendimiento medido en términos de resultados. Es un concepto no burocrático de carrera administrativa.

Tercerización de servicios:

Se aplica tanto para la administración de los recursos humanos como para obtener servicios de apoyo y desarrollo de sistemas informáticos.

Tecnología de información:

Consideramos a la herramienta informática como un elemento fundamental de soporte para la sistematización de los procesos y procedimientos, y la eficiente prestación de los servicios a los contribuyentes.

ANEXO No. 4



**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DIRECCIÓN REGIONAL NORTE
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA
OFICIO INFORMATIVO No. RNO-GTROIOC09-**

Quito,

10 JUN 2009

**RUC:
SUJETO PASIVO:
DIRECCION:**

**TELÉFONO:
FAX:**

El artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que los directores regionales y provinciales del Servicio de Rentas Internas ejercerán dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Orgánico Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas.

El Servicio de Rentas Internas le recuerda que, uno de los deberes formales de los sujetos pasivos de impuestos es presentar las declaraciones que correspondan dentro de los plazos previstos para el efecto por la respectiva norma legal.

De conformidad con el Art. 40A de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la obligación de presentar la declaración patrimonial de forma anual, deberá ser cumplida por aquellas personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, cuyo monto de activos totales, al primero de enero de este año, hubiese superado los 200.000 dólares de los Estados Unidos de América. Así mismo, quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen los 400.000 dólares. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantiene activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho.

Los plazos máximos para la presentación de la declaración patrimonial para el año 2009, inician el 10 de junio de cada año y concluyen el 28 del mismo mes y año. El sujeto pasivo que incumpliere con la presentación de la declaración patrimonial estando obligado a presentarla oportunamente, será sancionado conforme a las normas legales vigentes, recordándole que la aplicación de la sanción no le exime del cumplimiento de la presentación de la declaración.

La Administración Tributaria, una vez concluido el plazo antes mencionado, y en ejercicio de sus facultades iniciará los procesos de control pertinentes, con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El Servicio de Rentas Internas con el propósito de facilitar el cumplimiento de esta obligación, ha puesto a su disposición un mecanismo de recepción de la referida declaración por Internet mediante claves de usuario. Estas claves las puede obtener en cualquiera de las oficinas de la Administración Tributaria. Así también en aquellos casos en los que el contribuyente no tenga acceso a Internet, se facilitará la presentación en medio magnético de la declaración en las ventanillas del SRI a nivel nacional. De requerir asesoramiento en la presentación de esta declaración no dude en acercarse a nuestras dependencias y recuerde visitar nuestra página web www.sri.gov.ec en la cual se encuentra publicada la guía referencial para facilitar su presentación.

NOTIFÍQUESE.- Quito a, **10 JUN 2009** f) Karina Vallejo Bastidas, **DELEGADA**
DE LA DIRECCIÓN REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.
Lo certifico. Quito a, **10 JUN 2009**


Ing. Henry Pérez Regalado
SECRETARIO REGIONAL NORTE
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

ANEXO No. 5

**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DIRECCIÓN REGIONAL NORTE
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA**



OFICIO No. RNO-CDIOONN09-

Quito, 17 de julio de 2009

RUC/CC:

SUJETO PASIVO:

DIRECCION:

TELÉFONO:

El artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que los directores regionales y provinciales del Servicio de Rentas Internas ejercerán dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas.

Mediante Resolución No. NAC-RHUR2007-0116 de 21 de febrero de 2007, el Director General del Servicio de Rentas Internas expidió nombramiento al Eco. Marcelo León Jara, luego de que el Directorio del Servicio de Rentas Internas lo designase como Director Regional Norte.

De conformidad con el literal d), del numeral 1 del artículo 96 del Código Tributario, es un deber formal de los sujetos pasivos, presentar las declaraciones que correspondan dentro de los plazos previstos por la normativa vigente.

El Art. 40A de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo 65 de su reglamento, dispone que las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador, están obligadas a presentar una declaración patrimonial cuando el monto de activos totales, al primero de enero de cada año, hubiese superado los 200.000 dólares de los Estados Unidos de América. Así mismo, quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen los 400.000 dólares. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantiene activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho.

De conformidad con la Disposición Transitoria Única de la Resolución NAC-DGER2008-1510, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 497 del 30 de diciembre del 2008, los plazos máximos para la presentación de la declaración patrimonial del año 2009, iniciaron el pasado 10 de junio y concluyeron el 28 del mismo mes.

La Administración Tributaria en uso de las atribuciones establecidas en los artículos 2 y 9 de la Ley de Creación de Servicio de Rentas Internas ha iniciado los procesos de control respectivos, con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de esta obligación tributaria.

Según consta en la información contenida en la base de datos que posee el Servicio de Rentas Internas, usted cumple con las condiciones previstas para la presentación de la declaración patrimonial.

La **presentación tardía** de declaraciones constituye una falta reglamentaria cuya sanción, de conformidad con lo previsto en el artículo innumerado agregado luego del artículo 351 del Código Tributario, es una multa de entre 30 y 1.000 dólares de los Estados Unidos de América.

El Servicio de Rentas Internas le informa que, si su declaración es presentada durante el mes de julio del 2009, se aplicará una multa de 30 dólares, la misma que irá incrementándose mes a mes hasta llegar al máximo previsto por la ley.

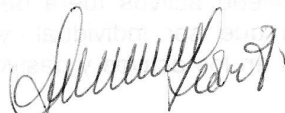
Adicionalmente, se le recuerda que la **falta de presentación** de la declaración patrimonial constituye una contravención de conformidad con el artículo 348 del Código Tributario, cuya sanción es una multa de hasta 1.500 dólares de los Estados Unidos de América.

Considerando que la información relativa al patrimonio de los sujetos pasivos es de carácter confidencial y puede ser usada únicamente para los fines propios de la administración tributaria, en caso de que usted desee entregar información o justificar su incumplimiento, deberá hacerlo por escrito, en sobre cerrado, dirigido al Director Regional de su jurisdicción. Dicha información deberá ingresarla en la Secretaría de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, localizada en la calle Ulpiano Páez No. N22-53 y Gil Ramírez Dávalos de la ciudad de Quito, desde las 8h00 hasta las 16h30, en referencia al presente documento.

El Servicio de Rentas Internas con el propósito de facilitar el cumplimiento de esta obligación, ha puesto a su disposición un mecanismo de recepción de la referida declaración por Internet mediante claves de usuario. Esta clave la puede obtener en cualquiera de las oficinas de la Administración Tributaria. Así también en aquellos casos en los que el contribuyente no tenga acceso a Internet, se facilitará la presentación en medio magnético de la declaración en las ventanillas del SRI a nivel nacional.

De requerir asesoramiento para la **presentación** de esta declaración, usted puede acudir a cualquiera de nuestras dependencias o visitar nuestra página web www.sri.gov.ec en la cual se encuentra publicada la guía referencial para facilitar su cumplimiento.

NOTIFÍQUESE.- Quito, 17 de julio de 2009



Econ. Marcelo León Jara
**DIRECTOR REGIONAL NORTE
DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**