



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

CONSTITUCIONALIDAD DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA POR EL SRI
PARA LA COMPRAVENTA E INTERMEDIACIÓN DE VEHÍCULOS USADOS

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 Dionicio Suing Nagua

Autor
Fabián Andrés Crespo Rodas

Año
2016

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
C.C.: 170686044-0

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

Fabián Andrés Crespo Rodas

C.C.: 171955426-1

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mis padres que me han apoyado a lo largo de mi carrera, a mi tutor Guía el Dr. Suing que ha sido un gran maestro, el cual ha permitido que este trabajo sea desarrollado de una forma correcta y del cual he aprendido.

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi madre que con su paciencia y dedicación me ha inspirado a lo largo de mi vida y carrera universitaria.

RESUMEN

El presente ensayo consta de tres capítulos, el primero trata sobre el marco constitucional y normativo de manera general, parte importante del ensayo, ya que al analizar el marco constitucional y las distintas normas del sistema jurídico tributario podemos darnos cuenta lo importante que son los principios, la Constitución y sobre todo el respeto al derecho para poder crear leyes tributarias y en el caso específico resoluciones; mismas que deben mantener armonía con la Constitución y las leyes sobre las cuales se basan.

En el segundo capítulo se analiza el régimen tributario y la importancia de la ley, su correcta construcción así como las resoluciones, para poder destacar las diferencias, ya que en este caso específico se emitió una resolución con características de ley lo cual no se puede dar.

Finalmente, el tercer capítulo analiza directamente la resolución objeto del estudio, destacando sus errores y sobre todo las inconstitucionalidades en las que esta incurre para así poder llegar a las conclusiones y recomendaciones.

ABSTRACT

The present essay is made up of three chapters. The first chapter is about the constitutional regulatory framework in general, which is a relevant part of the essay. It is necessary to analyze the constitutional regulatory framework and the different rules of the judicial and tributary system in order to realize the importance of the principles, the constitution and most of all the respect that we should have to the Law subject to create tributary rules and in this specific case the resolutions. These resolutions must keep in harmony with the constitution and with the rules on which they are based.

The tax regime will be analyzed in the second chapter; the main topic of this chapter is the importance of the law, its correct establishment, and what are the resolutions in order to know what is the difference between both of them since in this specific case it was emitted a resolution with law characteristics and it cannot be in this.

Finally, the resolution itself will be analyzed in the third chapter with the objective of discard the mistakes, and mainly the unconstitutional facts in which it incurs in order to expose the corresponding conclusions and recommendations.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. MARCO CONSTITUCIONAL NORMATIVO TRIBUTARIO	2
1.1 Potestad tributaria	2
1.2 Concepto de la potestad tributaria y sus características	4
1.2.1 Definición normativa	5
1.2.2 Definición doctrinaria	6
1.2.3 Características y naturaleza jurídica de la potestad tributaria	7
1.2.4 Potestad originaria y potestad derivada	8
1.3 Principios constitucionales tributarios	9
1.3.1 Principio de legalidad	9
1.3.2 Principio de generalidad	12
1.3.3 Equidad	13
2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL, LA LEY Y OTRAS NORMAS	15
2.1 Administración Tributaria	15
2.1.1 Funciones	15
2.1.2 Director General del Servicio de Rentas Internas	22
2.1.3 Atribuciones	22
2.2 La ley	24
2.2.1 Reserva de ley tributaria	26
2.3 Otras Normas	28
2.3.1 Resoluciones	29
3. RESOLUCIÓN PARA LA COMPRAVENTA E INTERMEDIACIÓN DE VEHÍCULOS USADOS	30
3.1 Ámbito de aplicación	30
3.1.1 Objetivo	32
3.1.2 Actividad de compra venta y Actividad de Intermediación	32
3.1.3 EL IVA en la resolución emitida por el SRI para la compraventa y servicios de intermediación de vehículos automotores usados	33
3.2 Incidencia tributaria	36

3.3 Marco normativo de la resolución emitida por el SRI para la compraventa y servicios de intermediación de vehículos automotores usados	37
3.4 Problemas constitucionales en la resolución emitida por el SRI para la compraventa y servicios de intermediación de vehículos automotores usados.....	39
4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	42
REFERENCIAS	44

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analiza la resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas para la compraventa de vehículos usados. La resolución antes mencionada es importante analizar ya que tiene una gran incidencia tributaria, el Estado no puede permitir que se den este tipo de resoluciones, debido a que transgreden principios constitucionales y derechos de los contribuyentes, y al segmento de los comerciantes de vehículos usados, al regular su actividad.

La Constitución debe ser respetada en todo acto de la administración y de los poderes del Estado ya que al ser la carta magna no puede ser transgredida. El director del Servicio de Rentas Internas debe acatar de una manera correcta las disposiciones que establecen sus atribuciones y sobre todo debe trabajar por que se cumplan las leyes tributarias.

Así mismo, actos como estos no se deben permitir debido a que afectan la seguridad jurídica tributaria del país. Para emitir normativa de cualquier jerarquía es importante que se sigan los parámetros y principios establecidos, en este sentido no puede ser posible que una resolución que por principio tiene una menor jerarquía modifique el sentido y el espíritu de la ley; para que no suceda esto existe el principio de legalidad y la reserva de ley, base muy importante del derecho tributario.

A continuación, se analizará la constitucionalidad de la resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas para la compra venta de vehículos usados y el alcance de la misma de acuerdo a las funciones del Servicio de Rentas Internas y las atribuciones de su Director para emitir resoluciones de carácter general.

1. CAPÍTULO I: MARCO CONSTITUCIONAL NORMATIVO TRIBUTARIO

En el presente capítulo, se desarrollara la potestad tributaria, debido a que la misma permite que el Estado a través de la Asamblea Nacional pueda crear modificar o extinguir tributos, así pues se presentará su definición y características, posteriormente se analizará los principios más importantes y que se entiende que fueron afectados por la resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas para la compraventa e intermediación de vehículos usados.

1.1 POTESTAD TRIBUTARIA

El Estado en ejercicio de su potestad de imperio puede imponer gravámenes a los ciudadanos. Este ejercicio estatal, es llamado por la doctrina potestad o poder tributario, de esta manera “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.” (De la Garza, 2006, p. 207).

De esta manera, el Estado goza de la potestad tributaria, como un ente gestor del bien común debe y necesita recurrir a ciertas cargas pecuniarias para financiar los distintos servicios públicos lo cual solo se puede lograr con cuantiosas sumas de recursos económicos. Dichos recursos económicos no se obtienen si no mediante estas cargas tributarias a los particulares, que son creadas mediante las distintas normas que regulan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes; en este sentido el Estado tiene como poder crear los tributos y generar obligaciones para cubrir sus necesidades.

Es preciso remitirse a la historia de la potestad tributaria, para entender cómo se originó y la manera en que fue desarrollándose el sistema tributario hasta el presente. Según Héctor Villegas (1999, p. 50) la potestad tributaria en la antigüedad era heterogénea, esto quiere decir que se componía de varias aristas ya que el Estado para cumplir sus fines obligaba a ciertas prestaciones

tanto a los súbditos como a los pueblos vencidos, sin tener una forma orgánica para poder obtener recursos.

Recordando algunos antecedentes en la materia, se registra que existieron tributos en el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Pericles y en Roma en los años de Julio César, por citar unos pocos, es decir desde siempre el Estado usó su potestad tributaria para poder financiar sus actividades o para poder brindar ciertos servicios.

En cuanto a Roma, nos encontramos con diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales. Por ejemplo, la vicésima hereditatum establecida en la época de Augusto.

Durante la Edad Media, el patrimonio del Estado se encontraba confundido con el del soberano, era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En este periodo histórico se desarrolló el sistema de regalías, el mismo que consistía en una contribución al Rey por concesiones generales o especiales que generalmente se entregaban a los señores feudales, tenemos como claro ejemplo el derecho a la utilización del agua el cual se obtenía mediante una regalía. (Villegas, 1999, p. 50)

Además del sistema de regalías, en esta época el poder tributario se confundió con otras personas como lo eran los señores feudales, los cuales tenían derecho a generar tasas que los súbditos debían pagar por determinados servicios o derechos, teniendo así como un antecedente histórico que se mantiene hasta la actualidad ciertas contribuciones para transitar ciertas áreas o cruzar puentes, lo cual podemos ver reflejado en los peajes actuales. Y gracias a esa contribución gozamos del servicio de carreteras y vías en buen estado.

Con la llegada de la Revolución Francesa y sus nuevas concepciones se modificó sensiblemente la idea de la potestad tributaria, surgieron ideas

liberales que en contra de la discrecionalidad y el autoritarismo estatal para poder imponer tributos, se buscaba encontrar justificativos éticos para cada impuesto considerándolo como un precio justo que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta, teniendo así la concepción actual, así mismo surgió la idea de graduar o cambiar las contribuciones de acuerdo a la potencialidad económica de los ciudadanos, obteniendo aquí un antecedente claro del principio de equidad. (Villegas, 1999, p. 51)

De esta manera, los recursos patrimoniales regresaron a los súbditos, caracterizándose los siglos posteriores por una potestad tributaria regulada por las cartas constitucionales y sobre todo por principios comunes como ya lo veremos más adelante, de esta manera el Estado moderno obtiene la mayoría de recursos de manera tributaria, asumiendo ciertas actividades, servicios y creando empresas estatales, etc.

1.2 CONCEPTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS CARACTERÍSTICAS

La potestad tributaria es la capacidad adquirida a través del tiempo por el Estado, que utiliza en su propio beneficio y de los ciudadanos para poder financiar servicios y otras obligaciones que el Estado tiene para con sus ciudadanos, como se pudo evidenciar en párrafos anteriores, la forma en que se ha ido desarrollando la potestad tributaria es muy importante ya que en un principio no tenía razón de ser, en otras palabras, era arbitraria.

A través, del tiempo se dieron parámetros, principios y límites a la potestad tributaria para que el ejecutivo a través del legislativo pueda crear dichos tributos, más adelante se abordará este tema con mayor profundidad, es importante mencionar que la potestad tributaria es inherente al Estado, esto quiere decir que nace y muere con el Estado, si no existe el mismo no hay otra función o poder que se encuentre facultado para ejercer la potestad tributaria, como se explicará más adelante, aunque existan entidades que ejercen la

potestad tributaria, esta potestad tributaria es delegada, el ejecutivo es quien faculta o delega para que otros puedan hacerlo.

1.2.1 Definición normativa

Existen muchas definiciones de potestad tributaria, pero es importante tomar en cuenta lo dispuesto en la Constitución 2008 en el artículo 301, que establece lo siguiente:

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.” (Constitución del Ecuador, art. 301)

En este punto es importante identificar el origen de la potestad tributaria, para poder señalar una definición correcta, lo que establece el artículo 301 de la Constitución 2008 sobre la función ejecutiva mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional permite establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; además de esto, sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Conociendo este hecho, es importante señalar que es un acto normativo; el estatuto de régimen jurídico y administrativo de la función ejecutiva en su artículo 80 establece lo siguiente para poder entender mejor este punto:

“Art. 80.- ACTO NORMATIVO.- Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. De conformidad con la Constitución corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria. Un acto normativo no deja de ser tal por el hecho de que sus destinatarios puedan ser individualizados, siempre que la decisión

involucre a la generalidad de los diversos sectores.” (Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, 2002, art. 80)

Los actos normativos, son herramientas utilizadas por la administración para que pueda cumplir con su cometido, estos actos normativos son ejecutados por órganos de la administración como por ejemplo el SRI. Como señala el autor Héctor Villegas (1999, p. 252), la potestad tributaria debe ser comprendida como: La facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio para atender las necesidades públicas.

De lo antes mencionado, se puede establecer que al igual que en otras definiciones la potestad tributaria es una facultad; al hablar de facultad entendemos que es una capacidad que tiene el Estado, para crear leyes, al igual que lo establecido en la Constitución la cual nos dice que solo mediante ley se pueden establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos y cuya finalidad no es sino que las personas entreguen una porción de su renta para solventar las necesidad públicas.

1.2.2 Definición doctrinaria

Quintana Valtierra y Rojas Yáñez (1997) han definido a “la potestad o poder tributario como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”

Así mismo, De La Garza, ha definido al poder tributario, también llamado poder fiscal o “potestad tributaria”, o poder de imposición, como la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. (De la Garza, 2006).

El Jurista Giuliani Fonrouge, (1976, p. 84) señala, que el poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Para, José María Martín y Guillermo Rodríguez, (1995, p. 23) el poder tributario es la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos en la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales.

En síntesis, aunque existen varias definiciones respecto al tema, la mayoría se centran sobre el poder que tiene el Estado para poder exigir tributos con ciertos límites, como podemos ver el jurista, Giuliani Fonrouge, propone como límite la jurisdicción, José María Martín y Guillermo Rodríguez proponen la Constitución y dependiendo del sistema jurídico o el lugar, pueden existir otros límites lo cual es fundamental y se desarrollaran en capítulos posteriores.

1.2.3 Características y naturaleza jurídica de la potestad tributaria

Las características de la potestad tributaria, señaladas por el autor, Narciso Sánchez, (1999), son: abstracta, permanentes, irrenunciables e indelegables; los cuales se pueden explicar de la siguiente manera:

Primero abstracto, significa que el poder tributario al estar plasmado en una norma jurídica, es decir al materializarse mediante la voluntad del Poder Legislativo, no se refiere a una persona en concreto, sino que es para toda la colectividad, para todas las personas que se encuentran dentro de su jurisdicción sin distinción alguna de religión, raza, condiciones sociales, económicas y políticas, etc.

Segundo permanente, esto quiere decir que desde el momento que la potestad tributaria se identifica como una función natural del Estado y propia del mismo mediante su soberanía solo podría desaparecer si el mismo Estado desaparece, en otras palabras, permanece siempre de la mano con el Estado, cambia con el Estado, evoluciona con el Estado y se desarrolla de acuerdo a las exigencias sociales.

Tercero irrenunciable, el Estado por ningún hecho o suceso puede o debe desprenderse de este poder, esto se debe a que como ya lo vimos, sin el poder tributario no podría subsistir y peor aún no podría prestar servicios de orden público para las personas.

Cuarto indelegable, con esto se entiende que no puede transferirse o cederse a un tercero, ni de forma transitoria, temporal ni permanente, ni siquiera es posible ceder el poder tributario entre Estados soberanos en el ámbito internacional. Dentro del Estado existe la potestad tributaria delegada, pero sigue siendo parte del Estado el ente o poder que los administra.

Expuestas estas características, cabe señalar el criterio del autor, Luis Humberto Delgadillo, (2003), que nos dice lo siguiente sobre la naturaleza jurídica de la potestad tributaria radica:

- Es inherente o connatural al Estado.
- Emanada de la norma suprema.
- Es ejercida por el Poder Legislativo.
- Faculta para imponer contribuciones mediante la ley. (pp. 39-40)

En este sentido, la potestad tributaria como ya la definimos se ejercita por el Estado cuando actúa con potestad de imperio, de esta manera determina un hecho y situación para que el momento de producirse la persona particular tenga la obligación de pagar una contribución. El autor, Gabino Fraga, (1979) señala al respecto que, “el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables” (p. 315).

1.2.4 Potestad originaria y potestad derivada

Una vez, abordado el tema de la potestad tributaria y conociendo a mayor profundidad su significado, es necesario diferenciar entre potestad tributaria

originaria y potestad tributaria derivada; la potestad tributaria originaria, es aquella que emana directamente de la Constitución y tiene un alcance más amplio, pero para un mejor ejercicio del régimen tributario el Estado, delega a organismo de menor jerarquía ciertas atribuciones tributarias mediante ley y es aquí donde nace la potestad tributaria delegada.

Al respecto, Martín, Lozano, Tejerizo & Póveda, (2008) han establecido que: “Es posible que órganos administrativos distintos del Gobierno ejerzan potestades reglamentarias, siempre que estén específicamente habilitado para ello por una ley” (p. 172). Es decir que la característica fundamental de la potestad derivada es que debe ser individualizada por la ley más no puede ser presumida de carácter general como sucede con la potestad originaria, en otras palabras, estas atribuciones son limitadas.

1.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Los Principios Constitucionales Tributarios son de gran relevancia para poder establecer los límites, esto se debe a que el Estado puede actuar de manera abusiva o incluso de manera confiscatoria, en virtud de esto es importante desarrollar los siguientes principios.

1.3.1 Principio de legalidad

Como señala el autor, Prado, respecto al principio de legalidad en materia tributaria este es el más antiguo, se pueden evidenciar rasgos de su desarrollo en países como Inglaterra, Francia o Estados Unidos, países en donde se dieron hechos importantes que obligaron a que los países mencionado establezcan ordenamientos escritos en los cuales se basen sus administraciones (Prado, 2005, p. 54)

Así mismo Guastini nos dice que:

“Se llama principio de legalidad aquel en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben ser conforme a la ley, bajo la pena de invalidez. Dicho de otra forma: es inválido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley.”
(Guastini, 2007, p. 111.)

Como concepto normativo, tenemos el establecido en la Constitución del Ecuador en el artículo 23 numeral 4 lo siguiente: “nadie podrá ser obligado algo que esté prohibido o a dejar de hacer algo no prohibido por la ley” (Constitución del Ecuador, art. 23), a pesar de que el contenido de esta disposición no es tributario, tiene un alcance general, el mismo que abarca cualquier situación, por ejemplo el hecho de que una autoridad pública pretenda obligar a un sujeto a satisfacer una prestación determinada, esto solo podrá obligar a la autoridad pública si se encuentra dicha prestación determinada en la ley.

Es importante, destacar que el principio de legalidad se encuentra estrechamente conectado con la creación misma de la obligación tributaria, esto se debe a que la obligación tributaria, solo puede existir sobre la base de la existencia de una ley formal que lo disponga, es por esto que la ley tributaria debe señalar con claridad el hecho generador, los sujetos pasivos, el sujeto activo, la base imponible, las exenciones, en definitiva todo aquello que sea necesario para configurar el tributo a legislar.

Como se trató con anterioridad, esta facultad de crear impuestos solo puede ser ejercida a través de la ley, y la otorga la Constitución al poder legislativo exclusivamente, siendo su característica fundamental, la de ser indelegable, por tal razón, toda ley que establezca, modifique o extinga tributos, debe emanar de la Asamblea Nacional en el caso de nuestro país y ningún poder económico, político o social podrá crear normas tributarias.

Al ser indelegables las facultades tributarias, las instituciones del poder ejecutivo debe limitarse a expedir el reglamento respectivo para la aplicación de la ley emanada por la Asamblea Nacional, sin tergiversar las disposiciones establecidas en ella, sin ir más allá del alcance que el legislador le dio, y por lo tanto absteniéndose de emitir regulaciones o actos lesivos de la letra de la ley o peor aún pretender atribuirle hechos no previstos por la ley, por tal razón la función del Servicio de Rentas Internas en materia tributaria es hacer cumplir la ley.

Así mismo, la limitación impuesta al poder ejecutivo, es aplicable a los órganos fiscales tales como el Servicio de Rentas Internas, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador o las Administraciones Tributarias de excepción, estas pueden emitir resoluciones de carácter general o pueden absolver consultas sobre la aplicación de normas, pero siempre estos actos deben estar ligados y se concordantes con la norma legal sobre la cual se emite su resolución o consulta, hecho importante que se debe destacar más adelante y que no se miró para hacer la resolución que analiza este ensayo.

Oswaldo Soler, (2001), señala en su libro Derecho y Defensa del Contribuyente Frente al Fisco, sobre el principio de legalidad lo siguiente: “El adecuado respeto del principio de legalidad en la tributación implica que solo la ley debe establecer la obligación tributaria, definir los supuestos y los elementos de la relación tributaria, y el hecho imponible en su aceptación objetiva y subjetiva.” (p. 8).

En este sentido el principio de legalidad, permite que el acto emanado por el órgano legislativo, se encuentre de acuerdo con las formalidades que exige la Constitución de la República y sus procedimientos, solo así dicho acto normativo será considerado ley.

1.3.2 Principio de generalidad

San Isidro de Sevilla, citado por Aníbal Bascuñán (1960), en su Introducción al Estudio de las Ciencias Jurídicas y Sociales, expresa: “La ley ha de ser honesta, justa, posible, adecuada a las naturalezas y las costumbres del lugar, conveniente en el tiempo, general, necesaria, provechosa y clara, sin obscuridades que ocasionen dudas y estatuida para la utilidad común de los ciudadanos y no para beneficio particular” (p. 169).

De esta manera, podemos evidenciar que una característica de la ley es su generalidad. Dicho de otra manera, la ley cobija a todas las personas que se encuentran previstas por la misma sin excepción o distinción alguna, este principio así mismo va de la mano con el principio de igualdad ya que así mismo establece que todos los ciudadanos deben contribuir, es decir deben colaborar con el sostenimiento del gasto público.

En la Constitución 2008 el principio de generalidad se puede evidenciar en el artículo 83, numeral 15, en el que se establece entre otros deberes y responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas y señala: “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.” (Constitución del Ecuador, art. 83). De acuerdo a esto el régimen tributario se aplica a todo el territorio y todas las personas que lo habitan.

El profesor Patiño, establece que:

“Se enuncian estos principios bajo el criterio que las leyes tributarias deben ser generales y abstractas que rijan impersonalmente para todos los miembros de una comunidad sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma pertinente, ello constituye condición esencial, para evitar que las cargas tributarias tengan carácter discriminatorio.” (Patiño, 2003, p. 27).

Este principio, también responde al principio de igualdad, el mismo autor señala que todas las personas son iguales ante la ley, es tanto así que “como derivación del principio de igualdad encontramos al principio de generalidad que implica que los tributos deben aplicarse integralmente a todas las categorías de personas y de bienes previstos en la Ley, sin excepción alguna” Felipe Iturralde, “Principios Tributarios en el ámbito del derecho positivo” (Iturralde, 2003, p. 167).

Finalmente, es importante mencionar que este principio también puede ser flexible como el caso de las exenciones y beneficios tributarios los mismos que se establecen en todo régimen tributario respetando siempre los límites legales y sin contravenir preceptos constitucionales, es decir respetando como ya mencionamos el principio de legalidad.

1.3.3 Equidad

El principio de equidad va más allá del principio de igualdad, en tal sentido el principio de equidad se relaciona con la capacidad contributiva y proporcionalidad, en otras palabras, este principio trata de que se trate como iguales a los iguales y como desiguales a los desiguales, grabando de manera proporcional a cada sector económico (Pacheco, 2010, p. 60).

Es en este punto donde se puede evidenciar la flexibilidad del derecho tributario ya que el mismo debe responder a la realidad dentro de los sistemas sociales y económicos de los Estados, buscando siempre la adecuación del sistema jurídico a la realidad social en un determinado momento, en pos de este principio el Estado al ser el encargado de implementar y crear mecanismos para la procuración del bien común, está obligado a conservar ciertas atribuciones exclusivas, entre las cuales se encuentra la creación de impuestos como lo dice la Constitución de la República y además el establecimiento de políticas tributarias ya que solo el Estado puede crearlas de acuerdo a las necesidades sociales y económicas.

El autor, José Luis Zabala Ortiz, (1998) señala que “este principio es de gran trascendencia y el que más vinculado está con el ejercicio racional del poder tributario.” (p. 17). Este autor, expresa que en sujeción a este principio el Estado al momento de ejercer su potestad tributaria debe siempre considerar el contexto social en el cual va a aplicarse el tributo, para que de esta manera el tributo no grave de una manera desproporcional a las personas que se encajen en el hecho generador ya que puede afectar a las personas o la actividad dentro de la cual al no responder a este principio puede gravar más a unos que a otros.

Así mismo, Luis Humberto Delgadillo, (2001) sostiene que la equidad “se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia contributiva” (p. 55).

Sobre este tema, se debe enfatizar que un tributo debe causar la misma contribución para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia contributiva o hecho generador, caso contrario se rompe este principio y el tributo se volvería abusivo, confiscatorio o incluso inconstitucional.

Lo antes mencionado es importante, ya que al comprender la potestad tributaria y los principios constitucionales, se puede analizar de forma correcta la resolución emitida por el SRI, para la compraventa y servicios de intermediación de vehículos automotores usados y llegar a determinar cómo se ve afectado el impuesto al valor agregado constitucionalmente y en su naturaleza misma. En este sentido para reforzar el presente trabajo es importante identificar de manera directa lo que es la administración tributaria y sus funciones, así como las atribuciones del Director General del Servicio de Rentas Internas, finalmente abordar temas relacionados con la ley, la reserva de ley y la diferencia que existe con una resolución. Estos temas se presentan a mayor profundidad en el segundo capítulo.

2. CAPÍTULO II: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL, LA LEY Y OTRAS NORMAS

El presente capítulo, abarca la administración tributaria central y sus alcances, además de las respectivas funciones como las atribuciones del Director General del Servicio de Rentas Internas y finalmente se expondrá el proceso de creación de la ley que no le compete a la administración tributaria central a diferencia del proceso de creación de otras normas que si puede emitir en este caso específico el Servicio de Rentas Internas para el estricto cumplimiento del sistema tributario.

2.1 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Estado, en ejercicio de su poder tributario originario crea lo que se denomina Administración Tributaria, mediante esta se delega la potestad tributaria, es así que podemos encontrar la Administración Tributaria Central, la Administración tributaria Seccional y la administración Tributaria de Excepción.

2.1.1 Funciones

La administración Tributaria Central, se encarga de recaudar impuestos de carácter nacional y sus facultades nacen fundamentalmente del poder ejecutivo, y es aquí donde vemos por ejemplo que mediante ley el SRI o el SENAE, se crean con el único fin de cumplir las actividades encomendadas por el poder ejecutivo las cuales básicamente son la determinación de contribuciones y su recaudación.

El artículo 64 del Código Tributario establece que:

“La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, que la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.” (Código Tributario, 2005, art. 64)

Las funciones de la Administración tributaria de manera general son las siguientes:

- Aplicación de la ley

La Administración Tributaria, en este sentido es la que presta todas las facilidades para que se aplique la ley, como por ejemplo con la creación del Servicio de Rentas Internas, siendo este un órgano de control que facilita a que los sujetos pasivos cumplan con la ley y sobre todo paguen sus tributos.

- Determinadora de la obligación tributaria

El Artículo 68 del Código tributario manda lo siguiente: “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.” (Código Tributario, 2005, art. 68).

Esta es una función importante que va de la mano con la aplicación de la ley ya que si la administración tributaria no podría establecer en cada caso el conjunto de actos que llevan al pago de un tributo las personas en su gran mayoría no cumplirían con la ley, siendo la facultad determinadora un arma importante para que no suceda esto.

- Resolución de reclamos recursos de los sujetos pasivos.

El Art. 69 del mismo cuerpo legal establece que:

“Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso

que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.” (Código Tributario, 2005, art. 69).

Así mismo, las personas tienen varios mecanismos concedidos por la administración tributaria para que sus derechos no sean vulnerados, como establece el artículo antes mencionado la función resolutoria permite que la Administración Tributaria evalúe cada hecho generador y pueda resolver respecto algún conflicto que surja dentro del sistema tributario.

- Facultad sancionadora por infracción de la ley tributaria o sus reglamentos.

El Art. 70 señala: “En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.” (Código Tributario, 2005, art. 70). Esto quiere decir que una vez que la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones resuelva que se ha transgredido la ley tributaria, tiene la facultad de sancionar en los casos que establece la ley.

- Recaudación de los tributos

Finalmente, el Art. 71 indica la razón de ser de los tributos al decirnos que: “La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.” (Código Tributario, 2005, art. 71). Esto con la finalidad de que el Estado financie tanto sus actividades como los servicios de carácter general.

Como se puede apreciar en ninguno de los casos establece la modificación de impuestos, lo que sucede con la resolución emitida por el SRI para la compraventa e intermediación de vehículos usados, esta

resolución lo que hace es transformar el IVA lo cual se desarrollará más adelante.

Para efectos de este ensayo es necesario enfocarse en el Servicio de Rentas Internas. Esta entidad fue creada a través de la Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997; de acuerdo al artículo primero de dicho cuerpo normativo “se crea el Servicio de Rentas Internas como una entidad técnica autónoma con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito.” (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 1).

El Servicio de Rentas Internas goza de las siguientes funciones establecidas en el Artículo 2 del Cuerpo Normativo antes mencionado:

- Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República. (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

El art. 300 de la Constitución de la República, sobre la política tributaria establece: “promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.” (Constitución del Ecuador, 2008, art. 300).

Un deber del Servicio de Rentas Internas es cumplir cada uno de los enunciados establecidos en el Artículo 300 de la Constitución de la República en el caso que compete la resolución emitida por el SRI para la compraventa e intermediación de vehículos usados no estimula el empleo, ni estimula la producción de bienes y servicios, al contrario, entorpece el proceso y graba directamente la actividad de la compra venta de vehículos usados.

- Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente

asignada por Ley a otra autoridad; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

La determinación tributaria, es parte de la base fundamental sobre la cual descansa el derecho tributario material y formal, constituye una verdadera institución sobre la cual se fundamentan otras figuras que componen el sistema tributario, por tal razón es importante saber en qué consiste la misma, en términos generales la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos mandados por la ley que realiza la administración tributaria, en este caso el Servicio de Rentas Internas, con la finalidad de establecer el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible y la cuantía.

El artículo 68 del Código Tributario establece que la facultad determinadora comprende lo siguiente: “la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”. (Código Tributario, 2005, art. 68). En este sentido el Servicio de Rentas Internas goza de esta función para poder cumplir con la recaudación de los tributos y sobre todo para vigilar el proceso recaudatorio y que este funcione de una manera adecuada.

- Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

Respecto a esta función, cabe señalar que el Servicio de Rentas Internas se encuentra estrechamente ligado a la realidad social y económica del país, por esta razón es el encargado de estudiar lo que pasa con la sociedad y la economía, el impacto que tiene cada reforma del sistema tributario y, sobre todo, determinar si beneficia o no al país en general.

- Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan de conformidad con la Ley; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

Esta función encuentra su razón de ser en la actividad diaria tributaria pueden surgir conflictos ya sea dentro del hecho generador, respecto al sujeto pasivo, a la base imponible o incluso por la cuantía, para lo cual las personas tienen varios recursos administrativos como la revisión, además de esto y sin dejar de ser importante, el Servicio de Rentas Internas resuelve consultas cuando las personas tienen dudas sobre la ley o sobre determinada actividad, resuelve peticiones como un trámite administrativo, dando con este conjunto de actos seguridad jurídica.

- Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

El Artículo 149 del Código Tributario establece:

“Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la autoridad competente de la respectiva administración, cuando la obligación tributaria fuere determinada y líquida, sea a base de catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente; sea de acuerdo a declaraciones del deudor tributario o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto; sea en base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal o de la Corte Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación.” (Código Tributario, 2005, art. 149).

Además, de las razones de multas o sanciones, el Servicio de Rentas Internas puede emitir órdenes de cobro cuando las resoluciones o

sentencias que impuestas se encuentren ejecutoriadas. De esta forma el Servicio de Rentas Internas hace exigible la obligación tributaria.

- Imponer sanciones de conformidad con la Ley; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

La administración tributaria trabaja en beneficio de las personas, pero también persigue el cumplimiento de la ley tributaria, en este caso como se observó mediante la facultad determinadora se puede determinar a una persona y sancionarla. En síntesis se compone un proceso en el que el sujeto pasivo tiene derecho a determinarse o ser determinado, una vez establecida la obligación tributaria debe plasmarse en un título de manera líquida, para poder ser exigible y si el sujeto pasivo no cumple con su obligación, el Servicio de Rentas Internas tiene varios recursos para sancionarlo ya sea de manera administrativa o pecuniaria.

- Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

De esta manera, el Servicio de Rentas Internas puede tener datos tangibles del funcionamiento del servicio tributario para determinar si funciona de manera adecuada o no; y además sirve para que los datos, la información tributaria tenga un carácter público.

- (Reformado por el Art. 24 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011). - Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

Este es un proceso meramente administrativo en el cual, por múltiples razones, ya sea por necesidad, liquidez o por falta de recaudación puede utilizar este recurso el Servicio de Rentas Internas.

- Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 2).

Esta facultad es parte del proceso de determinación, ya que el Servicio de Rentas Internas realiza en base a la documentación que solicite puede llegar a establecer la cuantía de la obligación tributaria, las determinaciones no son siempre directas. El Servicio de Rentas Internas como parte de su trabajo puede investigar en base a la documentación, facturas, y demás documentos para que la obligación pueda ser cuantificable.

2.1.2 Director General del Servicio de Rentas Internas

El Artículo 5 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que: “el Servicio de Rentas Internas estará dirigido y administrado por un Director General que será nombrado por el Presidente de la República, por el período de duración de su mandato” (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 5). En este sentido, es importante destacar las atribuciones del mismo, ya que al ser la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas, es quien debería velar por el cumplimiento de la legislación tributaria y sobre todo defender los derechos de los contribuyentes, las atribuciones del Director General del Servicio de Rentas Internas se describen a continuación.

2.1.3 Atribuciones

- Ejercer la representación legal, judicial y extrajudicial del Servicio de Rentas Internas; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 7).

La representación, es una institución jurídica mediante la cual una persona expresa su voluntad, pero en beneficio o por el interés de otra, en este sentido el Director General del Servicio de Rentas Internas expresa en cada uno de sus actos la voluntad del Servicio de Rentas Internas, recayendo las consecuencias y la responsabilidad de lo actuado sobre él. Al ser representación legal, judicial y extrajudicial el director representará al Servicio de Rentas Internas en actos, juicios y todas las decisiones que se tomen dentro del órgano.

- (Sustituido por el Art. 26 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011). - Ejecutar la política tributaria definida por el Comité de Política Tributaria; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 7).

Respecto a esta función, el director aplica todas las leyes establecidas dentro el sistema tributario, como lo establece el enunciado, el Comité de Política Tributaria es el ente que las establece, es por esto que el Director General del Servicio de Rentas Internas es quien debe ser el mayor conocedor y cumpla más que nadie el ordenamiento jurídico para que en ejercicio de sus atribuciones pueda dar armonía al sistema jurídico tributario sin afectar los derechos de los contribuyentes.

- Dirigir, organizar, coordinar y controlar la gestión del Servicio de Rentas Internas y cuidar de la estricta aplicación de las leyes y reglamentos tributarios; (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 7).

El director del Servicio de Rentas Internas gerencia y monitorea la aplicación de cada una de las funciones antes mencionadas, lo cual es indispensable ya que al ejecutar cada acto el resto del sistema funciona. Esta es una de las atribuciones más importantes debido a que si la ley no le otorgara estas funciones de control el mismo no podría velar por el estricto cumplimiento interno de los procesos del Servicio de Rentas

Internas, además de esto al direccionar cada proceso y ordenarlo el mismo debe estar consciente de que cada decisión o acto debe encontrarse apegado a la ley.

2.2 LA LEY

El artículo uno del código civil define a la ley de la siguiente manera:

“La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite.” (Código Civil Ecuatoriano, 2005, art.1)

En estricto sentido es necesario identificar para que se crean las leyes, así pues el artículo 132 de la Constitución del Ecuador establece que, la Asamblea Nacional aprobará leyes de interés nacional en los siguientes casos; y solo en estos casos las leyes modificarán los derechos de los administrados:

- Regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.
- Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
- Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.
- Atribuir deberes, responsabilidades y competencias a los gobiernos autónomos descentralizados.
- Modificar la división político-administrativa del país, excepto en lo relativo a las parroquias.
- Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales. (Constitución del Ecuador, art. 132).

Por otro lado, es importante destacar quienes tienen iniciativa legislativa, por lo que hay que tomar en cuenta el artículo 134 de la Constitución del Ecuador el cual nos dice lo siguiente:

Art. 134.- La iniciativa para presentar proyectos de ley corresponde:

- A las asambleístas y los asambleístas, con el apoyo de una bancada legislativa o de al menos el cinco por ciento de los miembros de la Asamblea Nacional.
- A la Presidenta o Presidente de la República.
- A las otras funciones del Estado en los ámbitos de su competencia.
- A la Corte Constitucional, Procuraduría General del Estado, Fiscalía General del Estado, Defensoría del Pueblo y Defensoría Pública en las materias que les corresponda de acuerdo con sus atribuciones.
- A las ciudadanas y los ciudadanos que estén en goce de los derechos políticos y a las organizaciones sociales que cuenten con el respaldo de por lo menos el cero punto veinticinco por ciento de las ciudadanas y ciudadanos inscritos en el padrón electoral nacional.
- Quienes presenten proyectos de ley de acuerdo con estas disposiciones podrán participar en su debate, personalmente o por medio de sus delegados. (Constitución del Ecuador, art. 134).

Para efectos del presente estudio es importante destacar que sólo el Presidente de la República tiene iniciativa legislativa en materia tributaria, nadie más puede tomarse estas atribuciones y hacerlas suyas.

Finalmente, es importante analizar el proceso que se requiere para la aprobación de una ley tributaria, el mismo que se encuentra señalado en la Constitución del Ecuador y es el siguiente:

- Presentación del Proyecto ante la Asamblea Nacional, la misma que lo difundirá.

- El Consejo de Administración Legislativa calificará el proyecto como lo establece el artículo 136 de la Constitución del Ecuador y deberá Cumplir los siguientes requisitos: Debe referirse a una misma materia, debe cumplir suficiente exposición de motivos y articulado.
- Si el proyecto es calificado será remitido a la comisión respectiva, la misma que presentará un informe en no menos de 15 días y no más de 45 días, teniendo derecho de una prórroga de 20 días.
- Una vez emitido el informe se tratará el mismo y la Asamblea presentará las observaciones que encuentre pertinentes de forma escrita hasta tres días después.
- Una vez entregadas las observaciones la comisión analizará las mismas en un plazo máximo de 45 días y emitirá un segundo informe.
- Se dará un segundo debate posterior al segundo informe y la Asamblea podrá aprobar la ley o archivarla.
- El proyecto de ley será remitido al Presidente de la Republica, el mismo que sancionará la ley o podrá objetarla de manera total o parcial.
- Si el proyecto es sancionado y no ha sido objetado en el plazo de 30 días será promulgado y se lo publicará en el Registro Oficial.

2.2.1 Reserva de ley tributaria

El principio de reserva de ley tributaria, tiene su origen en uno de los artículos de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, artículo V:

“La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella ordene”. (Ruiz y Zornoza, 2004, p. 126).

La reserva de ley, aunque este estrechamente relacionada con el principio de legalidad no es lo mismo, el principio de legalidad en materia tributaria establece que las facultades del estado se encuentra establecidas en la ley y solo puede actuar de acuerdo a lo establecido en la misma. Mientras que la reserva de ley tiene dos aristas, la primera exige que las prestaciones tributarias se establezcan mediante ley lo cual ya pudimos evidenciar, la segunda que las normas de rango inferior no afecten a las de rango superior, ya sea modificando la ley, extendiéndola o suprimiéndola.

El principio de reserva de ley tiene varios criterios sobre su conceptualización, Andrea Fedele, señala lo siguiente:

“Se lo concibe 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” (Fedele, 2001, p. 159).

En este sentido la reserva de ley sirve como protección del mismo sistema normativa, dándole equilibrio y sobre todo encontrándose subordinado al interés general.

Así mismo, César Montaña, (2008) manifiesta que la reserva de ley ha sufrido transformaciones importantes, y la define *como* “una exigencia derivada de la Constitución o de la Ley” (p. 78).

Es preciso destacar las conclusiones a las que han llegado los autores mexicanos, Matar Paredes y Raúl Rodríguez, dentro de su estudio sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria y al respecto señalan:

“La reserva de ley es, por un lado, la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tienen como características la

contradicción, la libre deliberación y la publicidad, sin embargo, constituye también una reserva de contenido. Por otro lado, la teoría de la reserva de ley también pretende delimitar de un modo cierto las relaciones entre ley y reglamento, por lo que en virtud de su regulación constitucional el legislador no puede delegar esta materia sino en los casos y condiciones que señale la misma Constitución, so pena de caer en una situación inconstitucional; la materia que el constituyente entrega al legislador es indisponible para el mismo, es decir, no queda a su arbitrio su delegación ni su deslegalización”. (Paredes y Rodríguez, 2001, pp. 67-68).

A pesar, de que existan diversos criterios sobre este tema, las definiciones concuerdan en el sentido de que el principio de reserva de ley se encuentra encaminado de la siguiente manera: En primer lugar para que las leyes sean establecidas de la manera como establece la Constitución, en segundo lugar, para evitar actitudes abusivas por parte del Estado, y finalmente para que no se confundan las atribuciones que tiene cada institución o representante del Estado ya que cada uno solo puede actuar de acuerdo a lo que establece la ley.

2.3 OTRAS NORMAS

Dentro del régimen tributario existen otras normas de menor rango, tales como los reglamentos y resoluciones, los reglamentos son normas de menor rango que permiten la correcta aplicación de la ley, de acuerdo al artículo 7 del código tributario “Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas, en su ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.” (Código Tributario, 2005, art. 7).

2.3.1 Resoluciones

El artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas señala que el Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentos para obtener armonía dentro del sistema tributario. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.

Como se puede apreciar en el párrafo anterior, el dictar resoluciones de carácter general es una de las atribuciones del Director del Servicio de Rentas Internas, mismas que tienen como finalidad la aplicación de las normas legales y además para poder dar armonía al sistema jurídico tributario, es por esta razón que no debe afectar las leyes ni debe cambiarlas de ninguna manera.

En definitiva, la ley y las resoluciones tienen distintos objetivos y distintos procesos por lo que no pueden crearse resoluciones que modifiquen hechos generadores o desnaturalicen los impuestos.

3. CAPÍTULO III: RESOLUCIÓN PARA LA COMPRAVENTA E INTERMEDIACIÓN DE VEHÍCULOS USADOS

La resolución emitida por el SRI para la compraventa y servicios de intermediación de vehículos automotores usados fue dictada el 30 de julio del 2014, la misma posee características extensivas aplicadas al Impuesto al Valor Agregado, le atribuye un nuevo hecho generador y cambia la naturaleza del impuesto mencionado lo cual se debió hacer mediante ley.

3.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN

La resolución para la compra y venta de vehículos usados tiene dos ámbitos de aplicación, en el primero de los casos se aplica a la actividad realizada por los comerciantes habituales de autos usados y establece:

“La presente Resolución extiende su ámbito de aplicación a las actividades habituales consistentes en operaciones de compraventa de vehículos automotores usados y en servicios de intermediación en la compraventa de vehículos automotores usados, sean efectuadas mediante establecimiento abierto al público o bajo cualquier otra modalidad.” (SRI, 2014, Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, art. 1)

Por otro lado, la misma resolución establece lo que son cada una, por lo que dentro del primer grupo establece como actividades de compra venta a aquellas que se realicen con habitualidad para incorporarlas al inventario o como mercaderías, con el propósito de venderlos y obtener una utilidad por la misma. La misma consideración tendrá el vehículo que se reciba como pago o parte del precio de otro vehículo.

Respecto, a las actividades de intermediación a aquellos servicios que se presten para facilitar la venta de vehículos del que el intermediario no sea propietario, y sean de la clase que fueran dichos servicios (negociación,

promoción, depósito, exhibición, mantenimiento, gestión de trámites para el cambio de titularidad, financiación del precio que se espera obtener, etc.), y cuya remuneración, explícita o implícita, consista en una comisión fija o porcentual, monetaria o en especie, sobre el precio de venta final. (SRI, 2014, Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, art. 4)

En fin, el ámbito de aplicación va encaminado solo las actividades que involucran la re venta en términos simples de los vehículos usados, excluyéndolos como agentes económicos a los comerciantes de autos usados y su actividad de todas las demás personas naturales sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa, y las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

Al ser este artículo muy extenso es peligroso; lo que se hizo con la resolución es modificarla para aplicarle el IVA a los comerciantes de autos usados y su actividad, pero si nos preguntamos en realidad ¿Cuántas actividades de comercio que involucren bienes usados, gravados con tarifa y no graban de la misma manera?

Es por lo antes mencionado que la presente resolución es inconstitucional de forma, ya que modifica el hecho generador del impuesto, lo cual debe hacerse solo mediante ley, además es inconstitucional de fondo ya que contradice del principio de generalidad establecido en la constitución, esto sucede el momento que solo toma en cuenta a la actividad de transferencia de vehículos usados que no existía dentro del hecho generador a pesar de que el IVA ya gravaba por primera vez las transferencias de bienes gravados con una tarifa, es decir excluye a la actividad de los comerciantes de vehículos usados y les da un trato distinto.

3.1.1 Objetivo

El objeto es la razón de ser de la resolución, dicho de otra manera es la razón por qué se la emite, en este caso la finalidad de la resolución analizada a lo largo del presente trabajo es “disponer de instrumentos documentales que permitan otorgar certeza jurídico-tributaria a los negocios celebrados en la compraventa e intermediación para la compraventa de vehículos usados, disponer de los mecanismos necesarios para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las operaciones, así como su gestión y control.” (SRI, 2014, Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, art. 2)

La principal finalidad del ordenamiento jurídico en su conjunto es otorgar certeza jurídica, este es un derecho de todas las personas que viven bajo un sistema jurídico, se basa en el respeto a la Constitución y demás leyes inferiores hasta finalmente facilitar el entendimiento de las leyes y otorgar seguridad jurídica, es por esto que no deben darse resoluciones que confundan o cambien la ley como es el caso, en tal sentido se debe respetar el orden jerárquico normativo.

3.1.2 Actividad de compra venta y Actividad de Intermediación

Es importante, analizar estas dos actividades ya que son el principal problema de la resolución al tomar una norma de mayor jerarquía y segregarla, analizarla y darle otra interpretación, en fin la compra venta de acuerdo al código civil se define como “un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa; y al otra a pagarla en dinero. El que contrae la obligación de dar la cosa se llama vendedor, y el que contrae al de pagar el dinero, comprador. El dinero que el comprador se obliga a dar por la cosa vendida se llama precio” (Código Civil, 2005, art. 1732).

La resolución establece así mismo en el numeral primero del artículo 3 que “Son actividades de compraventa de vehículos automotor, aquellas que se

realicen con habitualidad para incorporarlos al inventario o como mercaderías, con el propósito de venderlos y obtener una utilidad por la misma. La misma consideración tendrá el vehículo que se reciba como precio o parte del precio de otro vehículo.”

Una vez, analizada la compra venta es importante definir el otro segmento que es sujeto de esta resolución es decir los comisionistas, el código de comercio ecuatoriano, en el artículo 374 establece que Comisionista es el que ejerce actos de comercio, en su propio nombre, por cuenta de un comitente. Dicho de otra manera y para el caso en concreto es la persona que negocia y ayuda a transferir el dominio del vehículo a nombre propio por cuenta del dueño real del vehículo.

3.1.3 EL IVA en la resolución emitida por el SRI para la compraventa y servicios de intermediación de vehículos automotores usados

En el caso ecuatoriano es importante mencionar lo plasmado en la Revista Fiscalidad 2 publicada en la página web del Servicio de Rentas Internas, al referirse a la historia de los impuestos en nuestro país, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado manifiesta que a pesar que desde el año 1925 inicia un proceso de grandes reformas tributarias en el Ecuador, es a partir de 1950 que estos cambios se ven reflejados en la recaudación tributaria; entre los principales impuestos que se registran en esta época está el llamado entonces impuesto a las ventas.

“A mediados de la década de los 60 y a finales de la misma se da mayor importancia al impuesto a las ventas que antes tenía una mínima incidencia en los ingresos fiscales; éste se unificó con el impuesto a los sustitutivos, bajo el nombre de “impuesto del 3.5% sobre las ventas y sustitutivos”, con lo cual se registró un incremento en la recaudación.

A partir de 1970 el impuesto a las ventas fue reemplazado por el Impuesto a la Producción y Ventas, que tenía una tarifa diferenciada para las transacciones mercantiles y la prestación de servicios, en relación con el

consumo de cigarrillo, licores, aguas minerales y gaseosas; lo que hoy se conoce como Impuesto a los Consumos Especiales. Las tarifas aplicadas inicialmente eran diferenciadas, un 4% para transacciones mercantiles y un 10% para la prestación de servicios; lo cual en 1978 se unificó en una tasa única del 5%, en donde adicionalmente se incluyó a las importaciones.

En el año 1981 se propuso una nueva ley para el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios; en 1982 entró en vigencia esa ley y en 1983 la tarifa pasó del 5% al 6%, luego, en 1986 pasó al 10% convirtiéndose este impuesto en la mayor fuente de ingresos tributarios para el Estado. En el año 1989 mediante una nueva reforma comienza a regir el conocido actualmente como Impuesto al Valor Agregado (IVA), que no modificó la tasa del 10% pero si se amplió para servicios que antes estaban exentos. Las exenciones se mantuvieron para productos de primera necesidad y compras efectuadas por el sector público.

El 2 de diciembre de 1997 en reemplazo de la Dirección General de Rentas, se crea el Servicio de Rentas Internas mediante la Ley 41, como “una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios y jurisdicción nacional” (Dirección General del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, art. 1). Esta entidad surge con el propósito de transformar la Administración Tributaria en el Ecuador, enfocarse en nichos de evasión que permitirían sostener el Presupuesto General del Estado y al mismo tiempo flexibilizar y generar eficiencia en la administración tributaria”. (Vega, 2011, p. 43)

En noviembre del año 2000, el Impuesto al Valor Agregado se incrementó al 12% y se amplió su cobertura. Esta tasa se ha mantenido hasta la actualidad y las reformas introducidas han ido enfocadas a ampliar el objeto del impuesto, agregar o suprimir exenciones, establecer el hecho generador y los sujetos pasivos del impuesto, establecer las condiciones para el uso de crédito tributario, la declaración y pago del IVA. (Patiño y Pozo, 1996, p. 103).

Es importante, destacar lo que es el IVA; en términos generales, no es más que un impuesto a la transferencia de dominio de bienes en todas sus etapas que han sufrido un cambio o transformación y que específicamente en su conjunto llegan a destacar un valor agregado, una mejora.

Así mismo, el Servicio de Rentas Internas del Ecuador define al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) de la siguiente manera: Es el impuesto que se paga por la transferencia de bienes o servicios y se lo denomina Impuesto al Valor Agregado ya que es un gravamen que afecta a todas las etapas de comercialización, pero de manera exclusiva en la parte generada o agregada en cada etapa.

Como se puede evidenciar, la característica importante del IVA es que el bien de carácter material tenga un agregado, es decir que se le suma algo, contrastando este hecho generador con el establecido en la resolución motivo del ensayo podemos ver que se da a la inversa, desde su propio nombre, es decir transferencia de dominio de vehículos usados.

La Real Academia de la Lengua Española define a lo usado como gastado y deslucido por el uso, es decir en otros términos resulta ser algo que se devalúa y por ende no tiene un valor agregado por lo que se está desnaturalizando al IVA y se lo está llevando a otro hecho generador.

Continuando con el análisis del tema relacionado con el IVA para el caso que compete “el artículo 63 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que son sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, en calidad de agentes de percepción, las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa, y las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa”.

Este artículo, expresa de carácter general a personas que como ya vimos se encuadren en el hecho generador de transferencia de dominio de bienes

gravados, pero solo llega hasta ahí, no contempla segundas o terceras imposiciones ya que si seguimos el proceso de venta de un automóvil efectivamente en sus etapas se van dando valores agregados.

Una vez que el automotor se convierte en un bien corporal de segunda mano empieza a depreciarse, dañarse e incluso la misma agencia nacional de tránsito establece una vida útil para cada clase de vehículo, en este sentido no se debería declarar impuesto al valor agregado a un vehículo que por su naturaleza tendrá un precio comercial pero que cumplió su vida útil y no se suma un valor agregado.

El Servicio de Rentas Internas al modificar la ley mediante una resolución sin respetar el procedimiento establecido y más aun ignorando la reserva de ley incurre con esta resolución en una inconstitucionalidad de forma.

3.2 INCIDENCIA TRIBUTARIA

La incidencia tributaria que causa la presente resolución es importante y se evidencia en varios aspectos, en primer lugar, podría dar paso a que el Servicio de Rentas Internas realice cambios de tributos mediante resoluciones, sin respetar los principios tributarios o a su vez puede continuar excediendo sus atribuciones.

Además, de esto se afecta el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, esto es necesario destacar este hecho, ya que como se observa en la resolución, se incluye un hecho generador específico al IVA lo cual no es posible ya que, como se analizó en párrafos anteriores, el Director General del Servicio de Rentas Internas puede emitir resoluciones de carácter General, no puede interpretar, ni crear nuevos supuestos jurídicos que es lo que se ha hecho con la resolución.

Otro incidente tributario que causa la resolución es el afectar el principio de generalidad, como ya se analizó el principio de generalidad es aquel mediante

el cual todas las personas deben estar cobijadas por la ley, lo que no pasa con la resolución debido a que la misma segmenta a los sujetos que se encuentran previstos en el IVA y los separa, es decir se crean otros sujetos, lo cual no está contemplado dentro de las atribuciones del Director General del Servicio de Rentas Internas.

Además, de lo mencionado en la resolución, como se analizó dentro del mismo principio de generalidad no tiene una razón de ser, con esto hecho se pretende enfatizar que no va con el actual momento social o económico del país, siendo tanto así que ahora la transferencia de dominio realizada por comerciantes requiere más procesos y por ende más control del Estado, lo que genera más gasto público.

3.3 MARCO NORMATIVO DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA POR EL SRI PARA LA COMPRAVENTA Y SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS

Para comprender, la resolución en mención es importante destacar la base legal sobre la cual se crea la misma, su base legal es la siguiente:

“Art. 8.- Resoluciones de aplicación general. - El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.” (SRI, 2014, Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575, art. 8)

Este artículo es necesario señalar, ya que el mismo contradice a la resolución, esto se debe a que la resolución no es de carácter general al establecer como

nuevo hecho generador una actividad de comercio específica. Como ya vimos el principio de generalidad establece que la ley cobija a todas las personas que se encuentran previstas por la misma, sin excepción o distinción alguna, este principio así mismo va de la mano con el principio de igualdad ya que así mismo establece que todos los ciudadanos deben contribuir, es decir deben colaborar con el sostenimiento del gasto público.

En este sentido, en la resolución podemos destacar que se está segregando a un grupo de comerciantes y su actividad para establecer una contribución distinta a los demás, lo mismo que es inconstitucional debido a que el SRI o el Director General del SRI no pueden extender, interpretar o cambiar el impuesto al valor agregado.

De igual manera, la resolución se sostiene mediante el artículo 7 del Código Tributario el cual establece que: “el Director General del Servicio de Rentas Internas dictará circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.” (Código Tributario, 2005, art. 7).

Para la resolución existe un manual de aplicación y un método establecido por el Servicio de Rentas Internas para la compra y venta de Vehículos usados, pero esto como ya vimos no tiene nada de general ya que solo está encaminado a los actos de comercio que involucran transferencias de dominio de vehículos usados y no a la correcta aplicación del IVA.

Por otra parte, se basan en el artículo 63 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el mismo que establece que son sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, en calidad de agentes de percepción, las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa, y las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

Este hecho resulta ser inconstitucional, ya que este artículo establece como agentes de percepción a las personas que realicen esta actividad, pero en una primera venta, después de la misma resulta una doble imposición; se transgrede la reserva de ley al no realizar esta modificación dentro de los agentes de percepción mediante otra ley y el principio de legalidad ya que extendieron el sentido del artículo como si se reformara el mismo.

3.4 PROBLEMAS CONSTITUCIONALES EN LA RESOLUCIÓN EMITIDA POR EL SRI PARA LA COMPRAVENTA Y SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS

El primer problema constitucional que se evidencia y el más importante es la afectación al principio de legalidad establecido en la Constitución 2008, como analizamos a lo largo de este trabajo, al tomarse atribuciones el Servicio de Rentas Internas establece un nuevo hecho generador para el impuesto al valor agregado burlando todo un proceso mediante el cual efectivamente se podía modificar el impuesto, incurriendo en una inconstitucionalidad de forma.

Sólo mediante ley y siguiendo los parámetros establecidos en la Constitución se puede imponer un impuesto a la transferencia de dominio de vehículos usados o en su defecto se debía crear gravamen distinto. La resolución debía tratar sobre un hecho generador existente y tratarlo para facilitar su entendimiento, no podía irse más allá de sus atribuciones peor aún de lo establecido dentro del impuesto al valor agregado o dentro de la normativa tributaria ecuatoriana, es tanto así que el ámbito de aplicación establece lo siguiente:

“La presente Resolución extiende su ámbito de aplicación a las actividades habituales consistentes en operaciones de compraventa de vehículos automotores usados y en servicios de intermediación en la compraventa de vehículos automotores usados, sean efectuadas mediante establecimiento abierto al público o bajo cualquier otra modalidad.”

En el párrafo anterior se puede ver con claridad como la resolución introduce un hecho generador distinto al que establece la ley, ¿Cómo es posible que una resolución extienda el hecho generador del impuesto al valor agregado?, como bien se analizó, el Servicio de Rentas Internas mediante su director pueden emitir resoluciones de carácter general incurriendo aquí nuevamente en una violación directa al artículo 301 de la Constitución al no encontrarse dentro de sus facultades el crear modificar impuestos, para entender de mejor manera lo antes mencionado compararé ambos artículos en el siguiente cuadro:

Tabla 1. Modificación del IVA

<p>Artículo 63 de la CODIFICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO</p>	<p>Artículo 1 de la RESOLUCIÓN EMITIDA POR EL SRI PARA LA COMPRAVENTA E INTERMEDIACIÓN DE VEHÍCULOS USADOS</p>
<p>Son sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, en calidad de agentes de percepción, las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa, y las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.</p>	<p><i>La presente Resolución <u>extiende su ámbito de aplicación a las actividades habituales consistentes en operaciones de compraventa de vehículos automotores usados y en servicios de intermediación en la compraventa de vehículos automotores usados, sean efectuadas mediante establecimiento abierto al público o bajo cualquier otra modalidad.</u></i></p>

Tomado de: Lexis, 2016

Como se analizó con anterioridad, una resolución no puede agregar, cambiar nada del artículo original ya que el hecho generador, el sujeto obligado al pago del impuesto ya lo establece la ley y no se lo puede interpretar ni darle otro sentido como se puede apreciar en el anterior cuadro.

Además, se ve afectado el derecho a la seguridad jurídica establecido en el artículo 82 de la Constitución el cual manifiesta lo siguiente “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la

existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.” En este sentido se podrían casos similares como vimos dentro de la incidencia tributaria en los cuales se creen nuevas resoluciones que modifiquen los impuestos que no sean aplicadas por autoridades competentes.

De igual manera, se afecta lo establecido en el artículo 425 de la Constitución. Artículo que determina el orden jerárquico de las normas dentro del sistema legal ecuatoriano al permitir que una resolución afecte una norma de superior jerarquía como es la ley.

El principio de generalidad establecido en la Constitución también se ve afectado debido a que el IVA es un impuesto directo para todas las personas que realicen transferencias de dominio de bienes corporales grabados, la resolución para la transferencia de vehículos usados modifica esto y graba directamente una actividad económica exclusivamente lo cual no puede hacerse mediante resolución ya que para emitir una resolución debía tomar todos los casos establecidos en la ley más no una sola actividad económica que no estaba ni siquiera establecida en la ley.

El principio constitucional de equidad, también se ve afectado, ya que este principio establece que se trate por igual a los iguales, en este caso la actividad de la compra y venta de vehículos usados es la única y exclusiva sobre la cual regula la resolución.

4. CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De lo expuesto a lo largo del presente trabajo se puede concluir que se ven afectados varios principios constitucionales por lo que la resolución es inconstitucional; además, afecta la seguridad jurídica tributaria lo cual no se debe dar ya que el principio del derecho tributario es que de una forma correcta todos podamos contribuir con el desarrollo del país sin que este afecte la realidad social o económica.

Así mismo, se concluye que el Servicio de Rentas Internas mediante su Director se ha tomado funciones y atribuciones extensivas, desnaturalizando de esta manera el impuesto al valor agregado, quitándole la característica esencial de impuesto al valor agregado, esto se debe a que en la transferencia de un vehículo usado no existe ningún valor agregado.

Además, se concluye que la potestad tributaria se vio afectada ya que el Servicio de Rentas Internas no tiene iniciativa legislativa, mucho menos puede modificar tributos, en este sentido la persona indicada debió ser el Presidente de la República si lo creía pertinente.

La Reserva de Ley no se tomó en cuenta, la resolución en este sentido es inconstitucional de forma ya que al tener características de ley la presente resolución debía seguir el proceso adecuado hasta llegar a ser aprobada por la Asamblea Nacional.

Como se pudo evidenciar en el capítulo tres, donde se examina a fondo la resolución, esta no ayuda a la correcta aplicación del impuesto, al contrario el Servicio de Rentas Internas lo que hace es interpretarlo y darle un nuevo sentido con un nuevo hecho generador, incluyendo una actividad económica específica.

La principal recomendación está orientada a declarar como inconstitucional la presente resolución, además como segunda recomendación si es el deseo o la

necesidad del régimen tributario captar ingresos por medio de esta actividad económica, sería importante presentar un proyecto de ley mediante el cual se grave de manera general a la transferencia de dominio de bienes usados o de automotores usados como es el caso de la resolución.

REFERENCIAS

- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo 2; La Relación jurídico-Tributaria, el Procedimiento de Aplicación de la Norma Tributaria, Bogotá, Colombia: Editorial Temis SA.
- Bascuñan, A. (1960). *Introducción al Estudio de las Ciencias Jurídicas y Sociales*, Santiago, Chile.
- Código Civil Ecuatoriano. (2005). *Registro Oficial Suplemento No. 46, Resolución No. 010*.
- Código Tributario. (2005). *Registro Oficial Suplemento No. 38, Resolución No. 009*, Última modificación al 2012.
- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- De la Garza, S. (2006). *El Poder Tributario del Estado, en Derecho Financiero Mexicano*. México D.F., México: Editorial Porrúa.
- Delgadillo, L. (2001). *Principios de Derecho Tributario*. (3ra Ed.). México D.F., México: Editorial Limusa.
- Delgadillo, L. (2003). *Principios de Derecho Tributario*. México D.F., México: Editorial Limusa.
- Dirección General del Servicio de Rentas Internas. (2004). Ley No. 41. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997. Ecuador. Resolución No. 9170104DGER-0177-A
- Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva. (2002). Ecuador. Decreto Ejecutivo 2428, Registro Oficial 536 de 18 de Marzo del 2002.
- Fedele, A. (2001). *La Reserva de Ley. Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Colombia: Temis S.A.
- Fraga, G. (1979). *Derecho Administrativo*. México D.F., México: Editorial Porrúa.
- Giuliani, C. (1976). *Derecho financiero*. (3ra ed.). Buenos Aires, Argentina.
- Guastini, R. (2007). *Estudios de Teoría Constitucional*. México D.F., México: UNAM.
- Iturralde, F. (2003). *Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo*. Memorias de III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, Ecuador: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

- Ley de Régimen Tributario Interno. Ecuador. Codificación No. 2004026.
- Martín, J. & Rodríguez, G. (1995). *Derecho Tributario General*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Martín, J., Lozano, C., Tejerizo, J. & Póveda, F. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (19va ed.). Madrid, España: Tecnos.
- Montaño, C. (2008). Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y de Reserva de Ley en el Ecuador en Fiscalidad. *Revista institucional del Servicio de Rentas Internas*, Quito, Ecuador, Ed. 2, p. 78.
- Pacheco, J. (2010). *Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano*. Cuenca, Ecuador: Tesis de maestría, Universidad de Cuenca.
- Paredes, M. y Rodríguez, R. (2001) *El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria*, México: Editorial Porrúa.
- Patiño, R. (2003). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo". Tomo I, Cuenca, Ecuador: Publicación del Colegio de Abogados del Azuay.
- Patiño, R., Patiño, T., & Pozo, T. (1996). *Léxico jurídico tributario*. Corporación Latinoamericana para el Desarrollo.
- Prado, M. (2005). *Aspectos Esenciales Para la Protección de los Derechos Constitucionales de los Contribuyentes*. Quito, Ecuador: Tesis previa a la obtención del título de doctor en ciencias jurídicas Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Quintana, J. & Rojas, J. (1997). *Derecho tributario mexicano*. México D.F., México: Editorial Trillas.
- Ruiz, V. y Zornoza, J. (2004). *Sistema Tributario y Constitución*, Finanzas Públicas y Constitución. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Sánchez, N. (1999). *Derecho Fiscal Mexicano*. México D.F., México: Editorial Porrúa.
- Soler, O. (2001). *Derecho y Defensa del Contribuyente Frente al Fisco*. (3ra ed.). Buenos Aires, Argentina.
- SRI. (2014). *Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575 - Comercialización de vehículos usados*. Instructivo de implementación de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00575 - Comercialización de vehículos usados. Recuperado el 20 de mayo de 2016, de www.sri.gob.ec.
- Vega, V. (2011). *Análisis del impacto de la Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno en la liquidación y pago del IVA en ventas*. Caso:

Empresa Comercial Easysoft S.A. Años 2007 Y 2008. Cuenca, Ecuador:
Tesis de maestría, Universidad de Cuenca.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (7ma ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Zabala, J. (1998). Manual de derecho tributario. *Límites Jurídicos de la Potestad Tributaria*, Principio de Equidad: Editorial Jurídica ConoSur.