



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

Cristalización *de la Justicia Tributaria*

Historia, presente y perspectiva





CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

Cristalización

de la Justicia Tributaria en el Ecuador

Historia, presente y perspectiva

Dr. Iván Agustín Cevallos Zambrano

Coordinador - Editor

Dra. Paola Valdivieso Cevallos

**Coordinadora Tribunal
de lo Contencioso Tributario**

Noviembre 2024

Corte Nacional de Justicia del Ecuador

Cristalización de la Justicia Tributaria

Quito, noviembre 2024.

414 p; 29,7x21 cm.

ISBN: 978-9942-48-676-9

CDD. 343 c827c

Catalogación en la fuente:

Biblioteca de la Corte Nacional de Justicia

Editor:

Dr. Iván Agustín Cevallos Zambrano

Coordinadora:

Dra. Paola Valdivieso Cevallos

Revisión de la obra:

Paula Cabrera Hidalgo

Diseño de portada y diagramación:

Javier Leiva Espinoza

Fotografía:

Fernanda Gallo Landeta

Evelyn Fonseca Pérez

Javier Leiva Espinoza

Unidad de Relaciones Públicas
y Comunicación Social CNJ

Impresión:

Unidad de Biblioteca,
Gaceta Judicial y Museo CNJ

Corte Nacional de Justicia
Amazonas N37-101 y UNP
PBX: 023953500
Quito - Ecuador
www.cortenacional.gob.ec



IVÁN CEVALLOS



JOSÉ SUING NAGUA



PAOLA VALDIVIESO



JOSÉ LUIS TERÁN



EDGAR NEIRA



MARÍA LEONOR CALERO

Cristalización de la *Justicia Tributaria*



ANITA IZQUIERDO



JUAN FRANCISCO MARTÍNEZ



CARLA CRUZ



MÓNICA HEREDIA



JUAN RECALDE



DANIEL FRIEDMAN



MARIO PRADO

CARMEN SIMONE



TATIANA JARAMILLO



MARCO ALBÁN

DIEGO GORDILLO



PAÚL RENGEL



GABRIELA UQUILLAS



Historia, presente y perspectiva



CARLOS CORONEL



MARCO PROAÑO



LUIS GUALPA



RUBÉN GONZÁLEZ



PAULA ORDÓÑEZ



FERNANDA INGA

Cristalización

de la Justicia Tributaria en el Ecuador

Historia, presente y perspectiva

PONENTES - PONENCIAS

Dr. Iván Cevallos Zambrano Coordinador-Editor	1. La justicia tributaria en el Ecuador.
Ab. María Leonor Calero Servicio de Rentas Internas	2. El interés público sobre los tributos frente a la justicia tributaria (desde la visión del Servicio de Rentas Internas - SRI).
Ab. Fernanda Inga y Paula Ordóñez Servicio Nacional de Aduanas	3. El interés público sobre los derechos de aduana (desde la visión del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador - Senae).
Dr. Marco Proaño Durán Exdirector de Patrocinio de la PGE y Ex Subprocurador del Municipio de Quito	4. El interés público sobre los tributos y los procesos en los GADs y el patrocinio estatal frente a la justicia tributaria.
Dr. Mario Prado Defensor de contribuyentes	5. Los derechos de los administrados ante la justicia tributaria (una mirada desde la defensa sobre tributos internos).
Dr. Edgar Neira Defensor de contribuyentes	6. Los derechos de los administrados ante la justicia tributaria (análisis jurídico de cómo y porqué, al margen del art. 75 de la Constitución, se menoscaban el carácter tutelar del contencioso tributario y la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales).
Ab. Gabriela Uquillas Defensora/Comité Empresarial del Ecuador	7. Los derechos de los administrados ante la justicia tributaria (las salvaguardias).
Dr. José Luis Terán Decano F. Jurisprudencia Universidad Central	8. La administración de justicia tributaria: una mirada desde la academia.
Dra. Carmen Simone Lasso Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario	9. El control social de las decisiones judiciales de instancia y de casación en materia tributaria (una mirada desde la organización especializada en la tributación).

Dr. José Suing Nagua Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia	10. Los precedentes jurisprudenciales en materia contencioso tributaria (desde la experiencia del máximo órgano de control a la decisión judicial de instancia).
Dr. Iván Cevallos Zambrano Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito	11. Retos de la justicia tributaria frente a la fiscalidad interna e internacional.
Dr. Diego Gordillo Cevallos Juez Distrital Contencioso Tributario, Ambato	12. Los actos de la administración tributaria, sus efectos y situación jurídica en la justicia tributaria.
Dr. Daniel Friedman Mateluna Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito	13. La situación jurídica de los reclamos y recursos administrativos ante la justicia tributaria.
Ab. Juan F. Martínez Castillo Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito	14. Silencio administrativo en materia tributaria en Ecuador: Análisis a la luz de decisiones judiciales.
Dra. Paola Valdivieso Cevallos Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito	15. La firmeza de los actos administrativos y el recurso de revisión de oficio en la justicia tributaria.
Dr. Juan Carlos Recalde Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito	16. El principio dispositivo y de oficiosidad frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano.
Dr. Paul Rengel Maldonado Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito	17. La valoración de la prueba y el control de legalidad.
Dra. Tania Jaramillo Luzuriaga Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito	18. La garantía al debido proceso en los procesos administrativos y contenciosos tributarios.
Dra. Carla Cruz Aguirre Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito	19. Los procesos determinativos y la consulta (tributaria y aduanera), frente a la seguridad jurídica en la justicia tributaria.
Dra. Anita Izquierdo Tapia Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito	20. La caducidad, preclusión y prescripción en materia tributaria.
Dra. Mónica Heredia Proaño Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito	21. Las excepciones al procedimiento coactivo tributario: algunos temas que presentan controversia.
Dr. Luis M. Gualpa Guaman Juez Distrital Contencioso Tributario, Cuenca	22. Las infracciones tributarias y el derecho sancionador ecuatoriano.
Dra. Sandra Maldonado Puente Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito	23. Los presupuestos del hecho económico, realidad económica y capacidad contributiva.
Dr. Marco Albán Zambonino Expresidente del IEDT Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario	24. Retos de la tributación sobre activos digitales.
Dr. Carlos Coronel Representante Asociación Fiscal Internacional (IFA) Ecuador	25. La tributación en el contexto de la globalización y la economía digital.
Ab. Rubén González Secretario Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito	26. El proceso tributario, un vistazo del día a día judicial.

ÍNDICE

Presentación	13
Prefacio	15
Prólogo	19
PARTE I	
1. <u>LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR</u>	41
2. <u>EL INTERÉS PÚBLICO SOBRE LOS TRIBUTOS FRENTE A LA JUSTICIA TRIBUTARIA (Desde la visión del Servicio de Rentas Internas - SRI)</u>	53
El valor justicia en el ámbito tributario	54
La justicia tributaria desde la perspectiva del contribuyente	55
Capacidad contributiva	55
Costo de cumplimiento y principio de neutralidad	56
La justicia tributaria desde la perspectiva de la Administración	56
El interés común y el principio de solidaridad como medida de la redistribución de la riqueza	56
El principio de solidaridad como marco de la imposición	57
Interés público y solidaridad	58
El control de legalidad frente a la tutela judicial de los créditos de la administración tributaria	59
3. <u>EL INTERÉS PÚBLICO SOBRE LOS DERECHOS DE ADUANA (Desde la visión del Servicio Nacional de Aduanas - Senae)</u>	63
El derecho aduanero a través de la historia	64
El derecho tributario a través de la historia	66
Los derechos de aduana en la jurisdicción tributaria	68
4. <u>EL INTERÉS PÚBLICO SOBRE LOS TRIBUTOS Y LOS PROCESOS EN LOS GADSY EL PATROCINIO ESTATAL FRENTE A LA JUSTICIA TRIBUTARIA</u>	75
Los tributos y los procesos en los Gobiernos Autónomos Descentralizados	77
El patrocinio estatal frente a la justicia tributaria	81
5. <u>LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA (Una mirada desde la defensa sobre tributos internos)</u>	85
Breve repaso de las normas constitucionales que rigen la administración de justicia y la Función Judicial	86
Delimitación del objeto de la jurisdicción contencioso tributaria	87
Sobre la tutela judicial efectiva	88
Respecto al control de la legalidad	88
El administrado frente a los derechos constitucionales y legales	90
Principio de reserva de ley, principio de legalidad y facultad reglamentaria	93

La relativización de los principios de reserva de ley y de legalidad	95
Principio dispositivo y la garantía de la motivación	96
Sobre la motivación	97
6. <u>LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA (Análisis jurídico de cómo y porqué, al margen del art. 75 de la Constitución, se menoscaban el carácter tutelar del contencioso tributario y la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales)</u>	105
La tutela judicial efectiva y la jurisdicción contenciosa tributaria	107
Elementos del proceso contencioso tributario que le apartan de su función tutelar	109
Situaciones tributarias, mientras se tramita un recurso de casación	117
Algunas cifras del contencioso tributario revelan el desaliento de los contribuyentes para defenderse	119
7. <u>LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA (Las salvaguardias)</u>	125
Las medidas de salvaguardia en el Ecuador	128
Desarrollo en el tiempo	129
Las salvaguardias y su relación tributaria	131
Los conflictos de competencia. ¿Quién debe atender estas causas?	133
Pertinencia de la recuperación mediante el reclamo de pago indebido	135
8. <u>LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA: UNA MIRADA DESDE LA ACADEMIA</u>	139
La justicia tributaria	141
La tutela de los derechos subjetivos de los contribuyentes	143
La tutela del derecho a la intimidad	145
La tutela del derecho a la protección de datos	147
La del derecho a una buena administración	148
El control de legalidad de los actos administrativos sujetos al derecho tributario	149
9. <u>EL CONTROL SOCIAL DE LAS DECISIONES JUDICIALES DE INSTANCIA Y DE CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (Una mirada desde la organización especializada en la tributación)</u>	155
10. <u>LOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES EN MATERIA CONTENCIOSO TRIBUTARIA (Desde la experiencia del máximo órgano de control a la decisión judicial de instancia)</u>	167
Antecedentes: la jurisprudencia como fuente de derecho	168
Grados de vinculatoriedad	169
Los precedentes jurisprudenciales obligatorios en materia tributaria	170
El vigente sistema de precedentes jurisprudenciales	171
Los precedentes con el esquema constitucional actual	172
Excepciones de conocimiento	172
Recurso de revisión	172

Naturaleza del recargo	173
Reclasificación arancelaria	173
Secuencialidad formal/material	173
Confidencialidad de la información	174
Base imponible de ICE importaciones	174
Las líneas jurisprudenciales	174
Los precedentes constitucionales	174
II. <u>RETOS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA FRENTE A LA FISCALIDAD INTERNA E INTERNACIONAL</u>	177
Fiscalidad interna e internacional	179
Derechos de protección y normas hard law y soft law	180
Derecho tributario internacional	180
Derecho internacional tributario	181
Derecho convencional y los Treaty Shopping	181
Derecho comunitario	182
Potestad tributaria	182
Teorías de la potestad tributaria	182
Criterios aplicables a la potestad tributaria	183
Soberanía impositiva, elementos, implicaciones y límites	183
Métodos para eliminar la doble imposición	185
Los Tratados de Derecho Internacional Tributario	185
La doble imposición internacional	186
Convenios para evitar la doble imposición	190
La fiscalidad en el derecho comunitario (CAN-UE)	192
Economía digital e intercambio automático de información	193
PARTE II	
12. <u>LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUS EFECTOS Y SITUACIÓN JURÍDICA EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA</u>	205
Los efectos jurídicos del acto administrativo tributario	206
Actos administrativos tributarios	206
Actos de la administración tributaria	207
Competencia	207
Situación jurídica ante la sede contenciosa tributaria	212
13. <u>LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS RECLAMOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA</u>	219
El acto administrativo	221
La presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos y la firmeza	222
El solve et repetere	224

14. <u>SILENCIO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ECUADOR ANÁLISIS A LA LUZ DE DECISIONES JUDICIALES</u>	231
El silencio administrativo	234
Breve reseña histórica de la institución del silencio administrativo tributario en Ecuador	235
Requisitos para que opere dicho silencio administrativo tributario, según decisiones judiciales	236
Qué y quién debía resolver la petición o reclamo sea autoridad competente	237
Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días	239
Que la petición o reclamo sea posible y no sea contrario a la ley	240
Ejecución del silencio administrativo tributario	241
15. <u>LA FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL RECURSO DE REVISIÓN DE OFICIO EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA</u>	247
La justicia tributaria	248
La seguridad jurídica	248
El acto administrativo	251
Sus presunciones de legitimidad y ejecutoriedad	252
La firmeza administrativa	252
El recurso de revisión	253
16. <u>EL PRINCIPIO DISPOSITIVO Y DE OFICIOSIDAD FRENTE AL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO ECUATORIANO</u>	259
De los principios dispositivo y de oficiosidad	260
Principio dispositivo: Definición y naturaleza	261
Ámbito procesal	262
Iniciativa	262
Actividad probatoria	263
Impulso procesal	264
Principio de oficiosidad: Definición y naturaleza	265
Prueba oficiosa	266
Control de legalidad	267
17. <u>LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA Y EL CONTROL DE LEGALIDAD</u>	273
La prueba en materia tributaria	274
Las características de los medios probatorios	275
La oportunidad en la presentación de la prueba	276
La forma de presentación de la prueba	277
La valoración de la prueba como causal de casación	278
Características del caso No. 4 del art. 268 del Cogep	278
Situaciones en que se puede presentar el error en la valoración de la prueba	279
Transgresiones a las reglas de la sana crítica	279
Cuando se da validez a una prueba obtenida o actuada con violación de la Constitución o la ley	279
El control de legalidad en materia tributaria	281

18. <u>LA GARANTÍA AL DEBIDO PROCESO EN LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS Y CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS</u>	285
El debido proceso como garantía constitucional	288
El debido proceso en la instancia administrativa de las administraciones tributarias	288
El debido proceso en sede jurisdiccional ante el juez tributario	295
19. <u>LOS PROCESOS DETERMINATIVOS Y LA CONSULTA (TRIBUTARIA Y ADUANERA), FRENTE A LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA</u>	301
20. <u>LA CADUCIDAD, PRECLUSIÓN Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA</u>	309
Caducidad y prescripción	311
Diferencias	311
La caducidad y la prescripción en la normativa tributaria ecuatoriana	313
a.1) De la prescripción en el Código Tributario	318
La preclusión	322
21. <u>LAS EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO COACTIVO TRIBUTARIO: ALGUNOS TEMAS QUE PRESENTAN CONTROVERSIA</u>	325
Las excepciones al procedimiento coactivo tributario en el Cogep y el Código Tributario	326
Competencia para recibir la demanda que da lugar a la acción especial de excepciones a la coactiva	326
Prescripción de la acción especial de excepciones a la coactiva	330
Procedencia del recurso de casación respecto de la acción de excepciones a la coactiva	332
22. <u>LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y EL DERECHO SANCIONADOR ECUATORIANO</u>	337
Concepto de infracciones tributarias	338
Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias	339
Teoría penalista	341
Teoría administrativista	341
Teoría autonomista	342
Elementos de la infracción tributaria	344
La conducta	346
La tipicidad	346
Antijuridicidad	348
Culpabilidad	348

PARTE III

23. <u>LOS PRESUPUESTOS DEL HECHO ECONÓMICO, REALIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA</u>	353
Definiciones	354
Hecho económico	355
Realidad económica	356
Capacidad contributiva	357
La jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia	358
24. <u>RETOS DE LA TRIBUTACIÓN SOBRE ACTIVOS DIGITALES</u>	363
Resaltando lo evidente: La economía actual y cambiante	364
Activos intangibles	366
Activos digitales	368
Criptomonedas	369
El “bitcoin”	370
Mineros	370
Entorno legal de las criptomonedas en Ecuador	370
Transacciones generadas respecto a los activos digitales	373
Acercamiento al régimen tributario de los activos digitales	374
25. <u>LA TRIBUTACIÓN EN EL CONTEXTO DE LA GLOBALIZACIÓN Y LA ECONOMÍA DIGITAL</u>	379
Plataformas digitales y sus implicaciones fiscales	382
Medidas multilaterales	384
Medidas unilaterales	386
Medidas adoptadas por el Ecuador y alternativas a analizar	388
26. <u>EL PROCESO TRIBUTARIO, UN VISTAZO DEL DÍA A DÍA JUDICIAL</u>	393
Lo pre-procesalidad en materia contencioso tributaria	395
Consideraciones sobre el procedimiento contencioso tributario vigente	398
Las excepciones a la coactiva	399
La caución para la suspensión de la ejecución del acto impugnado	399
La prueba en la materia Contencioso Tributaria	401
<u>CONCLUSIONES A LAS QUE ARRIBAN LAS PONENCIAS</u>	405
Parte I	406
Parte II	408
Parte III	411
Conclusiones de la obra en la justicia tributaria	412

PRESENTACIÓN



Es un honor para la Corte Nacional de Justicia del Ecuador presentar la obra *Cristalización de la Justicia Tributaria*, un aporte significativo en el desarrollo del derecho tributario en nuestro país. Esta publicación refleja el compromiso continuo de la institución en fomentar la investigación y promover publicaciones que fortalezcan el debate jurídico en materia tributaria. A través de obras como esta, se evidencia la importancia de la interacción entre los diversos actores que participan en la justicia tributaria, desde secretarios y jueces hasta los profesionales externos que abogan por los derechos de los contribuyentes.

Este libro no solo recopila los conocimientos y experiencias de destacados magistrados de tribunales de instancia y de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, sino que también abre un espacio necesario para el diálogo, la reflexión y el debate sobre los temas actuales y relevantes en materia contencioso tributaria. La diversidad de posturas que se presentan en esta obra es un testimonio del compromiso de la Corte Nacional en escuchar y estar cercana a todas las voces vinculadas con el sistema tributario, garantizando un marco de justicia equitativo y robusto.

En un contexto en constante evolución, este esfuerzo colaborativo permite ofrecer herramientas para el fortalecimiento de la seguridad jurídica,

al tiempo que brinda a los usuarios del sistema de justicia tributaria un acceso efectivo al conocimiento. Las contribuciones de esta obra representan un valioso recurso para todos aquellos que participan en la administración y la defensa de los contribuyentes en Ecuador, consolidando la importancia del debido proceso y la transparencia en la toma de decisiones judiciales.

Finalmente, la Corte Nacional de Justicia reitera su apoyo a la investigación académica y jurídica, y agradece a todos los autores que, con su esfuerzo y dedicación, han hecho posible la publicación de este compendio de conocimiento jurídico. Que esta obra sirva como un incentivo para el diálogo continuo y constructivo en el campo del derecho tributario, un espacio donde la justicia se cristaliza en beneficio de todos.

Dr. José Suing Nagua

Presidente de la Corte Nacional de Justicia

PREFACIO



Este trabajo nace al recordar una década del nombramiento de los jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, sede Quito, luego de un concurso (2013), ocasión propicia para rememorar 60 años del Tribunal Fiscal de la Nación (1959), y el primer Código Fiscal ecuatoriano (1963); los 30 años del cambio estructural del Tribunal Fiscal de la Nación por tres Tribunales Fiscales Distritales (1993) y la vigencia de la Ley de Casación (1993), resultado de la reforma constitucional de 1992, que convirtió a la Corte Suprema de Justicia de un tribunal de tercera instancia a un Tribunal de Casación en todas las materias, lo que restó las competencias de casación del Tribunal Fiscal de la Nación.

Lo indicado llevó a generar una propuesta que abarque la historia, el presente y la perspectiva de la justicia tributaria en Ecuador, así como recoger las opiniones o aportes de los vinculados, directa e indirectamente, a la

materia tributaria. Más si desde la vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial (2009), se incorporó a los Tribunales Distritales como Salas Especializadas de las Cortes Provinciales donde exista un tribunal (Quito, Guayaquil, Cuenca y Portoviejo); sin embargo, con la reforma del 2011 se devolvió la denominación de Tribunales Distritales con la estructura anterior, manteniendo la instancia única y posteriormente crear los tribunales 5to en Loja y 6to en Ambato.

También resultaría de interés el determinar la verdadera identidad de los tribunales distritales, pues en la práctica se los ha denominado de variadas formas como Sala Única de lo Contencioso Tributario (sistema de pool de jueces), Sala de la Corte Provincial de Pichincha o Unidad Judicial. Estos Tribunales Distritales Contencioso Tributario y Administrativo, a diferencia de las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia y las Cortes Provinciales,

desde el año 2013 no tienen representación o presidente, por ser considerados unidad judicial por parte del Consejo de la Judicatura.

En esa tónica es necesario indagar ¿cómo perciben las partes procesales a la justicia tributaria y cuáles son sus expectativas con relación a ella? Además, como desafío para buscar mejoras, surge la cuestión de si la justicia tributaria es un referente de la institucionalidad de la Función Judicial, la tercera Función del Estado. Así también revisar las competencias de los tribunales distritales, el alcance y los efectos de las sentencias de única instancia, consideradas precedentes (no cabe recurso de apelación), sino únicamente recurso extraordinario de casación, ante la Corte Nacional de Justicia, cuando la decisión pone fin al juicio.

En medio de diversas interrogantes y deseos de recordar la labor de los Tribunales Contencioso Tributario y actualizar los aportes de la justicia tributaria, se gesta el proyecto titulado *“Cristalización de la justicia tributaria en el Ecuador”*, con el que se busca resaltar aspectos históricos, en su significación y en los precedentes generados de este organismo.

El propósito de este proyecto también busca crear un espacio en el cual todos los actores relacionados con el ámbito tributario puedan expresar y aportar sus vivencias. Para lograr aquello, se diseñaron líneas de investigación y una metodología que permita conocer la percepción de la justicia tributaria por parte de los actores procesales y aquellos involucrados, directa o indirectamente, en el sistema judicial, esto incluye a los titulares de tributos, los responsables, la academia, los gremios profesionales y el control social de las decisiones judiciales de instancia y casación. Por lo que resulta imprescindible contar con la participación y aportes de los jueces, así como de profesionales con experiencia y conocimientos sobre los desafíos actuales en el ámbito tributario o de la justicia tributaria.

En este contexto, el objetivo general del proyecto fue dirigir la mirada a los antecedentes, el presente, la perspectiva y desafíos de la justicia tributaria, como una forma de recordar y celebrar los motivos descritos; y la mejor forma de hacerlo es a través de una obra jurídica con las casuísticas que pondrían de relieve las doctrinas y aportes de aquellos vinculados a los procesos judiciales, así como del aporte de los responsables de resolver las controversias de esta materia.

Concretada la idea del proyecto y el objetivo, se establecieron parámetros, metodologías, líneas de investigación y la temática a desarrollar; así como definir el perfil de los profesionales dispuestos a contribuir con ponencias sobre los temas planteados.

Con base en el objetivo fijado, fue necesario dividir en tres partes la propuesta:

La primera, que recuerde lo que constituye la justicia tributaria, y que recoja los enfoques de los actores o sujetos tributarios, como las administraciones, los sujetos pasivos (administrados a través de sus defensores), la academia, el control de legalidad a las decisiones de instancia y el control social a la justicia tributaria, así como incidencia de la fiscalidad interna e internacional en la justicia tributaria ecuatoriana.

La segunda parte, la integran las ponencias desarrolladas por juezas y jueces, que abarca diferentes instituciones del Derecho Tributario, corrientes doctrinarias, principios y precedentes, tanto del derecho sustantivo y adjetivo y de casuísticas de trascendencia en la justicia tributaria.

Finalmente, la tercera, con una visión de perspectiva a los retos en temas de las nuevas economías y negocios que inciden en la tributación, cerrado con la vivencia del quehacer procesal en los tribunales.

A la par de lo anterior; se identificó a los potenciales colaboradores de la propuesta, entre ellos, respecto del contexto de la justicia tributaria y de los sujetos vinculados al sistema tributario (partes procesales y jueces), en este caso, los actores, denominados administrados o justiciables; y para el efecto, se consideró a quienes puedan revelar la realidad en la reclamación de sus derechos y acceder a la justicia por medio de sus defensores. Para ello, se delineó un perfil con características que reflejen amplia experiencia en la defensa a los administrados, especialización, apego a los principios de integralidad, lealtad procesal y colaborador de la justicia tributaria, en el buen sentido, conforme el mandato legal.

Selección que se obtuvo luego de un proceso de encuesta sutil a varios actores vinculados a la justicia tributaria (jueces, secretarios y abogados); de lo que se obtuvo la selección de los profesionales del derecho: Dr. Mario Prado, Dr. Edgar Neira, en el ámbito netamente tributario o rentas, y Ab. Gabriela Uquillas, con experiencia en el sector aduanero, a quienes se agradece, pues su participación no se hizo esperar.

Por las administraciones tributarias se invitó al Servicio de Rentas Internas (SRI), en cuyo nombre participa la Ab. María Leonor Calero, Directora Nacional Jurídica del SRI; el Servicios Nacional de Aduanas del Ecuador (Senae), por quien participan Ab. Fernanda Inga y la Ab. Paula Ordóñez; y, por los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD), se identificó a un profesional no solo por haber colaborado como Subprocurador Síndico del GAD de Quito, sino también en su calidad de Director de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado, en la persona del Dr. Marco Proaño Durán.

Al representante de la academia, luego de un sondeo a catedráticos en las facultades de Derecho, fue seleccionado quien no sólo cumple con la docencia en la materia tributaria, sino

que ha sido ex juez del Tribunal Distrital y ex juez de la Corte Nacional de Justicia, abogado tributario, Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador y autor de libros y artículos en materia tributaria, el Dr. José Luis Terán Suárez, cuya ponencia aborda una revisión al quehacer de la justicia tributaria.

Como representantes del control social, se extendió la invitación al Instituto de Derecho Tributario, quienes mediante un proceso interno designaron a la Dra. Carmen Simone Lasso, miembro de dicho instituto y catedrática con amplia trayectoria en la materia. Su ponencia revela el valioso aporte del control social que debe existir en la justicia tributaria.

Con relación al control de legalidad de la decisión judicial de instancia, la selección se enfocó en el máximo Tribunal de Casación, se realizó la invitación a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. En representación del alto tribunal participa el Dr. José Suing Nagua, juez titular de la Sala Tributaria y presidente (E) de la CNJ, catedrático y en su momento abogado en libre ejercicio, su ponencia aborda el precedente jurisprudencial en materia Tributaria.

Cierra la primera parte de la obra con la ponencia que aborda los desafíos de la justicia tributaria en el contexto de la fiscalidad interna e internacional, la misma aborda los diversos marcos normativos que regulan la tributación y que deben ser considerados por la justicia tributaria; ponencia a cargo del autor y editor de la obra, Dr. Iván Cevallos Zambrano.

Para la segunda parte de la obra, se cursó invitación a cada uno de los jueces de los seis Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario del país, en el caso de Quito, participan las juezas y jueces: Dra. Paola Valdivieso Cevallos, Dra. Tania Jaramillo Luzuriaga, Dra. Anita Izquierdo Tapia, Dra. Carla Cruz Aguirre, Dra. Sandra Maldonado Puente, Dra. Mónica

Heredia Proaño, Ab. Juan Francisco Martínez Castillo, Dr. Paúl Rengel Maldonado, Dr. Juan Carlos Recalde Real, Dr. Daniel Friedman Mateluna y Dr. Iván Cevallos Zambrano, quien escribe; actores directos en la justicia tributaria y parte de la conmemoración de diez años como jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito. Así mismo participan los jueces Dr. Luis Gualpa Guamá y Dr. Diego Gordillo, por los Tribunales Distritales de Cuenca y Ambato respectivamente.

La tercera parte de la obra se destina a la participación de profesionales que hayan integrado o representen a gremios vinculados con la tributación o fiscalidad, a más de la cátedra o ejercicio sobre la materia y temas tributarios de actualidad. Para esta temática fueron invitados el Dr. Carlos Coronel Endara, representante de la International Fiscal Association - IFA, Capítulo Ecuador; y el Dr. Marco Albán Zambonino, expresidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, cuyas ponencias abordan temas relacionados con la economía digital y los activos digitales. Finalmente, consta un ensayo del Ab. Rubén González, secretario del Tribunal, que revela las vivencias del sistema procesal oral en esta materia.

En cuanto a la metodología del proyecto, con base a las líneas de investigación, la metodología desarrollada y los lineamientos formales; las ponencias fueron sometidas al rigor académico y científico-jurídico, cuya revisión se realizó con el método pares de ciego, en el cual los lectores no conocieron la identidad de los ponentes. Dicha comisión estuvo integrada por el Ab. Juan Francisco Martínez, Dr. Marco Albán Zambonino y Dr.

Iván Cevallos Zambrano (jueces). Además, integró la comisión el Dr. Richard Posso Pacheco Ph.D., a quien solicitamos su colaboración por su trayectoria como Director de la Revista de Investigación digital “Mentor”, para quien nuestra gratitud y reconocimiento por su colaboración desinteresada, y a los colegas jueces integrantes de la comisión. Todo lo cual dio como resultado la obra *“Cristalización de la Justicia Tributaria en el Ecuador”*, compuesta de 26 ponencias y las conclusiones, hoy a su alcance.

En este punto, es de señalar que la obra pudo publicarse en agosto de 2023, pero por situaciones inesperadas con el órgano de gobierno y administración de la Función Judicial, fue necesario recurrir ante el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, Dr. José Suing Nagua, quien de manera decidida y consciente de la importancia de esta obra hizo posible la publicación de la misma, con el apoyo de la coordinación de la Unidad de Comunicación, a quienes nuestro agradecimiento.

Personalmente, como mentor y coordinador de esta obra *“Cristalización de la justicia tributaria en el Ecuador”*, se agradece al señor Presidente Dr. José Suing, a los ponentes por haber aceptado formar parte de un proceso de estudios de las corrientes doctrinarias y competencias históricas de la justicia tributaria en el Ecuador; así como la percepción de la realidad social e institucional en el ámbito tributario. Seguro los resultados permitirán identificar las barreras y bondades normativas (sustantivas y adjetivas), tecnológicas y humanas, y generar propuestas para optimizar un servicio de justicia célere y eficaz.

Iván Cevallos Zambrano

Juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito

Coordinador-Editor

PRÓLOGO



Es un honor y un auténtico privilegio prologar el libro “Cristalización de la justicia tributaria en el Ecuador, historia, presente y perspectivas”, una obra que aborda de manera integral, profunda y exhaustiva un tema de vital importancia en el ámbito del derecho tributario.

Celebro la ocasión que en lo personal conlleva una especial significación por cuanto han sido los claustros docentes de Ecuador el ámbito propicio donde he desarrollado en época pasada, parte importante de mi labor como profesor de posgrado en la acreditada Universidad de Cuenca, además de participar en diversos seminarios y conversatorios en la Universidad Andina Simón Bolívar de Quito, el Instituto de Altos Estudios Nacionales (IAEN) y la propia Corte Nacional de Justicia, sin olvidar los reiterados talleres de capacitación que tiempo atrás he dictado en el Servicio de Rentas Internas

(SRI), una Administración tributaria que goza de un alto prestigio en el concierto de los entes recaudadores de Iberoamérica.

Los sabios tienen dicho que el agradecimiento es la memoria del corazón.

Por eso, un párrafo aparte me merece el emotivo recuerdo lleno de respeto y gratitud al insigne maestro de la tributación, el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, procurador fiscal, notario, superintendente de bancos, docente universitario, presidente de la Corte Nacional de Justicia, Magistrado de la Corte Suprema y Magistrado del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina por la República del Ecuador, quien ha sido más que un maestro para varias generaciones de abogados: ha sido un guía, un mentor y un gran amigo. Siempre estuvo dispuesto a escucharme, a brindarme apoyo incondicional y a motivarme a superar mis propios límites en el mundo académico.

Dicho ello, corresponde advertir que un contexto en el que el sistema tributario se torna cada vez más complejo, cambiante y global, donde las controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria son múltiples y frecuentes, el papel del juez tributario se vuelve fundamental para garantizar la materialización de un equilibrio justo y equitativo en la administración de justicia en materia fiscal.

Precisamente, las ponencias que integran esta obra exploran diferentes dimensiones de este tema complejo, de gran actualidad y relevancia.

El libro ofrece la invaluable particularidad de haber sido escrito por calificados expertos en la materia. Esta pléyade de notables juristas aborda veinte y seis temas relevantes, articulados desde la rica y complementaria perspectiva de los distintos actores del fenómeno tributario y del proceso, tales como los magistrados del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, sede Quito; la Corte Nacional de Justicia; la Universidad Central del Ecuador; Abogados de libre ejercicio; Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario; Servicio de Rentas Internas; Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador; Gobiernos Autónomos Descentralizados; e IFA Quito.

Los jueces y magistrados actúan como garantes del ciudadano frente al Estado al proteger los derechos fundamentales, controlar y limitar el poder estatal y asegurar un sistema de justicia justo e imparcial. Su independencia y compromiso con la ley son fundamentales para salvaguardar los derechos y libertades individuales en un Estado de derecho.

Es claro e inopinable que con su prodiga labor fortalecen al moderno y democrático Estado de derecho, por cuanto son quienes preservan los derechos y garantías del ciudadano contribuyente.

Enseña el filósofo y jurista italiano Luigi Ferrajoli en sus obras que el nuevo papel del juez como garante de los derechos fundamentales de todos y a la vez de la legalidad de los poderes públicos -en una palabra, su papel de garantía de la que he llamado esfera de lo no decidible (porque inválido o porque ilícito)- vale, en efecto, para reforzar la legitimación democrática, bien que sobre bases diversas e incluso antitéticas de las de la legitimación de los poderes políticos representativos: ya no el consenso popular sino el control de legalidad sobre los poderes públicos. El control de legalidad es esencial para prevenir el abuso de poder y garantizar la igualdad ante la ley.

El lector encontrará en estas páginas una perspectiva multifacética, que abarca aspectos jurídicos, económicos y éticos, entre otros, con el fin de proporcionar una visión integral de la labor del juez tributario.

La primera ponencia, un epitome elaborado por el Dr. Iván Cevallos Zambrano, Juez Tribunal Distrital Contencioso Tributario, comienza con un excelso relato sobre la propia génesis de esta valiosa obra remitiendo a los hitos fundantes de la justicia tributaria en Ecuador.

Es del caso afirmar que, en lo Contencioso Tributario, la justicia especializada tiene su fe de bautismo con la creación del Tribunal Fiscal el 19 de junio de 1959, fecha de expedición del Decreto-Ley de Emergencia (R.O. 847).

Troya Jaramillo con su profunda sapiencia advierte en sus textos que, en el Ecuador con antelación a la creación de este Organismo, no existía en el país un verdadero sistema de justicia tributaria, poniendo especial énfasis en que su creación fue trascendente, no solo para la administración de justicia en el ámbito tributario, sino aún más, dentro del concierto de las instituciones republicanas.

¡Cuánta razón le asiste a nuestro insigne maestro!

La sanción del primer Código Fiscal a comienzos de la década del sesenta habría de afianzar el proceso contencioso tributario, vigorizando con claridad el mismo.

Recordamos aquí que aquel primer Código fue dictado sobre la base del proyecto elaborado por el Dr. Eduardo Riofrío Villagómez, prolífico autor y voz sumamente calificada en materia de finanzas públicas y derecho tributario. El proyecto original de tan insigne jurista, luego de las pertinentes revisiones y enmiendas, se instauró por Decreto Ley de Emergencia No 29 publicado en el Registro Oficial No 490 de 25 de junio de 1963.

Luego, el autor refiere a la reforma constitucional de 1992, que estructura un novísimo modelo de administración de la justicia tributaria, suplantando el Tribunal Fiscal por cuatro tribunales distritales y también alude a la vigencia de la Ley de Casación (1993).

En forma certera, el Dr. Cevallos Zambrano menciona estos hitos fundantes. En primer lugar, tal y como se dijo precedentemente, la sustitución del Tribunal Fiscal por cuatro tribunales distritales (Quito, Guayaquil, Cuenca y Portoviejo). Así, la jurisdicción contencioso-tributaria, que era ejercida por dicho Tribunal Fiscal, pasaría en su reemplazo mediante reforma constitucional, publicada en el Registro Oficial de 5 de mayo de 1993, al Tribunal Distrital de lo Fiscal, con las cuatro sedes citadas.

A su vez, la Corte Suprema de Justicia actuará como tribunal de casación en todas las materias, por lo cual sus salas serán especializadas y por supuesto, una de ellas es la Sala de lo Fiscal. La Ley de Casación estableció que sus normas resultan aplicables a la casación tributaria, por lo cual se derogan

las relativas a esta materia que integraban el Código Tributario.

Pero el contenido doctrinal lejos de agotarse en tan rico devenir histórico habrá de abarcar sabiamente el desafío actual del servicio de justicia y su proyección en el futuro inmediato. Ello se sintetiza vigorosamente en el propio nombre del proyecto: "Cristalización de la justicia tributaria en el Ecuador".

Cabe traer a la palestra el rol de los jueces y magistrados, que actúan como garantes del ciudadano frente al Estado al proteger los derechos fundamentales, controlar y limitar el poder estatal y asegurar un sistema de justicia justo e imparcial. Su independencia y compromiso con la ley son fundamentales para salvaguardar los derechos y libertades individuales en un Estado de derecho.

Pero, además, la incorporación de las tecnologías de información y comunicaciones (TIC) tienden a mejorar operativa e institucionalmente a los tribunales, posibilitando un mejor servicio a los justiciables. El autor aboga por afrontar riesgos tecnológicos y cibernéticos, asignar recursos económicos, tecnológicos y humanos, de manera integral y sistemática, reclamando la insoslayable decisión de los órganos responsable de su implementación.

Advierte el autor sobre la necesidad de invertir en capacitación de todos los involucrados, con la finalidad de garantizar la sostenibilidad de estas soluciones digitales, a largo plazo, para concluir señalando que la colaboración entre la Escuela Judicial, los gremios de profesionales del derecho, la academia y las administraciones tributarias, es fundamental para impulsar la implementación efectiva de los cambios propuestos, pero que también es responsabilidad de la academia y los gobiernos locales, generar una cultura tributaria, a través de optimización de la malla curricular.

Estas propuestas tienden claramente a afianzar la justicia, pilar esencial de la democracia, que conlleva la consolidación de la tutela judicial efectiva, que tal y como ha dicho la Corte Constitucional de Ecuador en la Sentencia No. 108-15-SEP-CC, implica una serie de actuaciones por parte del Estado, a través de los órganos jurisdiccionales, que permiten asegurar el efectivo goce y cumplimiento de los derechos consagrados en la Constitución de la República para la obtención de una resolución judicial motivada.

El segundo artículo pertenece a la Dra. María Leonor Calero Pazmiño del Servicio de Rentas Internas (SRI), que en forma excelsa nos ilustra sobre: “El interés público sobre los tributos frente a la justicia tributaria”.

Parte de las mandas constitucionales que, al concebir al ser humano como la finalidad y razón de ser del Estado, el interés público se erige en rector de todas las políticas públicas, poniendo especial énfasis en que los tributos constituyen la principal herramienta para satisfacer ese interés, a través de la disminución de las desigualdades y la redistribución de la riqueza.

Pregona que de tal manera se alcanza la realización del Estado constitucional de derechos y justicia social, ponderando además que la justicia tributaria se incardina en el debate acerca del diseño del sistema tributario y de los principios que deben inspirarlo, tales como la progresividad y la capacidad contributiva de acuerdo a la realidad del país.

Asimismo, analiza con una visión profunda y reflexiva la dimensión de la justicia tributaria, desde la esquina de ambos sujetos de la relación jurídica, con énfasis en lo que comporta el rol del Estado en su deber de crear las condiciones adecuadas para satisfacer las necesidades de la sociedad, echando mano de una de sus principales herramientas financieras como son los tributos.

La autora nos invita a reflexionar profundamente sobre el papel que el interés público juega en la toma de decisiones relacionadas con los tributos y cómo esto se relaciona con la noción de justicia tributaria.

El interés público y la justicia tributaria son conceptos fundamentales que deben guiar el diseño y la implementación de cualquier sistema fiscal. Los tributos son el medio a través del cual el Estado obtiene los recursos necesarios para financiar las políticas públicas y proporcionar los servicios básicos que la sociedad demanda. Por tanto, es vital que estos recursos se recauden y distribuyan de manera justa y equitativa, garantizando así el bienestar de todos los ciudadanos.

Entendemos que Estado, tributación y justicia social –que es también justicia tributaria- resultan tres conceptos que se presuponen unos a otros. En primer lugar, corresponde preguntarnos ¿Para que existe el Estado?

Es evidente que su causa primera y última está contenida en la manda preambular de la Carta Magna de Argentina, que ordena “promover el bienestar general”.

Ese “bienestar general” o “bien común” se manifiesta de manera clara y contundente en los Derechos Humanos, surgiendo de manera correlativa el deber del Estado de asegurar el pleno ejercicio, respeto, protección y promoción de los mismos.

De ello se deriva la inexcusable obligación estatal de proteger a los grupos sociales vulnerables que son objeto de una mayor marginación, exclusión y discriminación.

Esta perspectiva humanista que pregonamos necesariamente nos obliga a traer a la palestra un necesario examen sobre las normas de género y sobre toda forma de discriminación existente, con la finalidad que

el accionar estatal abarque a los sectores sociales más vulnerables.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina estableció que considerar solo a la capacidad contributiva como criterio relevante resulta insuficiente pues no incluye la consideración de las “mayores vulnerabilidades” que pueden estar afectando a algunos colectivos dentro del colectivo de personas jubiladas y pensionadas que están alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Sobre tales bases, el alto tribunal declaró la inconstitucionalidad de la ley del Impuesto a las Ganancias que afectaba las jubilaciones, en el entendimiento que: “...a partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos y dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal ya que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente ‘a cualquier precio’, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales” (CSJN, García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad, 26/03/2019. Fallos: 342:411).

Finalmente, cabe señalar que la tributación desempeña un papel importante para abordar las desigualdades de género. Toda política fiscal con perspectiva de género debe fundarse sobre la base de los principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva.

Resulta casi ocioso recordar que una política fiscal progresiva y equitativa ayuda a redistribuir la riqueza y garantizar una mayor igualdad de oportunidades, reduciendo las brechas económicas entre hombres y mujeres.

En la ponencia tercera, la Dra. Fernanda Inga del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (Senae) acomete el enjundioso estudio de: “El interés público sobre los derechos de aduana, analizando el interés público sobre los derechos de aduana o derechos arancelarios.

Para ello, parte del estudio histórico del derecho aduanero y del derecho tributario, sus instituciones, conceptos y principios aquellos principios generales que les permite diferenciarse, analizando también las políticas públicas que aplican los derechos de aduana como medidas de naturaleza extrafiscal y, por ende, los fundamentos para reconocer la autonomía del derecho aduanero, para culminar con maestría la ponderación de la necesidad de contar con jurisdicciones especializadas para alcanzar la autonomía jurisdiccional del derecho aduanero ecuatoriano.

En un mundo cada vez más interconectado y globalizado, los derechos de aduana se han convertido en una pieza fundamental en la economía y las relaciones internacionales. Estos derechos, que son impuestos aplicados a los bienes importados y exportados, no solo afectan el comercio y las transacciones internacionales, sino que también tienen un impacto directo en el interés público de los países.

La autora nos hace sumergir en el fascinante y complejo mundo del derecho aduanero y su decidida influencia en la sociedad moderna. A través de un análisis profundo y riguroso, nos permite explorar cómo tiene repercusiones significativas en la economía, la política y la vida cotidiana de las personas.

El interés público, entendido como el bienestar general de la sociedad, se ve directamente afectado por las decisiones relacionadas con los derechos de aduana. La imposición o eliminación de aranceles puede tener un impacto directo en la competitividad de las industrias nacionales, el empleo, el acceso a bienes y servicios, y la distribución de la riqueza en un país. Por lo tanto, comprender el funcionamiento de los derechos de aduana es esencial para tomar decisiones informadas y fomentar el interés público.

En este capítulo del libro, nos presentan una visión panorámica de los derechos de aduana, desde su origen histórico hasta su evolución en el contexto actual. Exploramos cómo los aranceles pueden utilizarse como herramientas de política comercial para proteger la industria nacional, equilibrar la balanza comercial, promover la seguridad alimentaria o incluso responder a consideraciones ambientales.

Aquí el objetivo principal es fomentar el debate y la reflexión sobre los derechos de aduana y su relación con el interés público. Es una directa invitación al lector para que se adentre en este apasionante tema, que cuestione las percepciones preconcebidas y que comprenda en profundidad las complejidades que rodean a los aranceles aduaneros.

La ponencia cuarta de la obra pertenece al Dr. Marco Antonio Proaño Durán, Ex Director Nacional de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado y Ex Subprocurador del Municipio DM de Quito, quien realiza un profundo análisis y reflexión sobre: “El interés público sobre los tributos y los procesos en los GADS (Municipios) y el patrocinio estatal frente a la justicia tributaria”.

Estos temas son cruciales en nuestra sociedad contemporánea: el interés público en relación con los tributos; la forma en que los Gobiernos Autónomos Descentralizados

(GADS), específicamente los municipios, gestionan los tributos y garantizan la justicia tributaria en beneficio del interés público, y el patrocinio del Estado frente a la justicia tributaria, enfatizando sobre el papel de defensa judicial estatal que ejerce la Procuraduría General del Estado, la que se encuentra estrictamente delimitada.

En el ámbito de los GADS realiza un minucioso análisis de los tributos, poniendo de manifiesto a las dos fuentes que satisfacen los requerimientos financieros de los gobiernos autónomos descentralizados: los recursos que obtiene de la participación en las rentas estatales y los recursos propios, en especial en aplicación de su facultad normativa para crear tasas y contribuciones especiales, a más de los impuestos constantes en la ley que los regula que es el Cootad.

El autor ha investigado minuciosamente las distintas facetas del sistema tributario en los GADS y examinado críticamente el papel del patrocinio estatal frente a la justicia tributaria, abordando temas fundamentales.

El estudio de los tributos y los procesos relacionados con ellos es de vital importancia en cualquier sociedad, ya que los ingresos fiscales son el sustento financiero de los GADS para brindar servicios y llevar a cabo proyectos que satisfagan las necesidades de la comunidad.

Ello sin desconocer que la complejidad y los desafíos inherentes a la administración tributaria requieren una comprensión profunda y un enfoque integral de la temática.

Finalmente, no hemos de soslayar que el capítulo en comentario contribuye de manera significativa a un debate urgente, proporcionando una base sólida para la reflexión y la acción. Queda, pues, implícita la invitación a repensar sobre cómo el patrocinio estatal puede afectar la equidad, la transparencia

y la eficiencia de los sistemas tributarios, y cómo estas cuestiones pueden repercutir en la sociedad en su conjunto.

Corresponde al Dr. Mario Prado, Abogado de los contribuyentes, desarrollar la ponencia quinta, "Los Derechos de los Administrados Ante la Justicia Tributaria". En su encomiable trabajo, parte de los principios constitucionales que rigen a la administración de justicia y los que inspiran las normas procesales, buscando demostrar cómo están imbricados el principio dispositivo con los derechos al debido proceso en sus distintas garantías, especialmente con la tutela judicial efectiva y la motivación.

Asimismo, al enfatizar que la argumentación jurídica del juzgador —esto es, la motivación— constituye la respuesta a las preguntas —el problema jurídico a resolver—, surgidos del debate judicial (pretensiones y excepciones de las partes), se pone de relieve que son las partes quienes delimitan la actividad judicial.

Aquí entresacamos el derecho humano al debido proceso, el que a la vez constituye un requisito previo insoslayable para el ejercicio de los restantes derechos humanos. Resulta un derecho complejo, en tanto es continente de un conjunto de garantías formales y materiales, principios, reglas y mandatos.

El derecho al debido proceso se encuentra reconocido en diversos instrumentos internacionales sobre Derechos Humanos. Así, ha sido consagrado en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (arts. 10 y 11); la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 (arts. 18 y 26); el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (art. 14) y la propia Convención Americana (Art. 8 y 25).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que para la existencia del "debido proceso legal" es preciso que un

justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables, siendo útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia, agregando luego que el desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales (Corte IDH. Derecho a la Información sobre la Asistencia Consular en el Marco de las Garantías del Debido Proceso. Opinión Consultiva OC-16/99 del 01 de octubre de 1999, párr. 17).

El debido proceso legal debe respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas (CIDH, Caso "Comunidad Indígena Sawhoyamxa c/ República de Paraguay", sentencia de fecha 29/03/2006).

Sentado ello, digamos que el artículo 8.1 de la Convención Americana no se aplica solamente a jueces y tribunales judiciales. Las garantías que establece esta norma deben ser observadas en los distintos procedimientos en que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos (CIDH, Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Fondo, Reparaciones y Costas).

En base a lo expuesto nos es dable concluir que el debido proceso es un derecho humano que señorea imperativamente en el vasto campo de la actuación administrativa, lo cual comprende lógicamente la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos en sede administrativa o judicial,

constituyendo un eficaz instrumento de solución de controversias tributarias en el marco de un moderno Estado constitucional de derecho.

Precisamente, enmarcado en el debido proceso, entresacamos nítidamente el principio de la verdad objetiva, en mérito al cual se determina el carácter instructorio del procedimiento, la posibilidad de una actuación de oficio y que en el mismo prevalezca la verdad material o real.

La ponencia sexta también se enmarca en: "Los derechos de los administrados ante la justicia tributaria", bien que sobre el acápite "¿si se arrimó al buen árbol del contencioso tributario está seguro que le cobijará buena sombra?"- El Dr. Edgar Neira Orellana, Abogado de contribuyentes, nos brinda un profundo análisis jurídico de cómo y por qué, al margen del art. 75 de la Constitución, se menoscaban el carácter tutelar del contencioso tributario y la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales.

El autor analiza las cuatro deficiencias sistémicas que en su calificada opinión rompen la igualdad procesal, menoscaban la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales e infringen el derecho constitucional de los contribuyentes a recibir una tutela judicial efectiva.

Además, entiende que determinadas prerrogativas de la relación administrativo tributaria se han extendido en los últimos años como privilegios de carácter procesal que vuelven más onerosa la defensa de los contribuyentes, para luego detenerse, sobre la base de información estadística, sobre el desaliento de los contribuyentes para defenderse de las administraciones tributarias y una disminución del número de juicios.

Indica que a partir de la Constitución Política de 1998 en que por primera vez se

proclamó como derecho de las personas el de recibir una tutela efectiva y de no quedar en estado de indefensión (art. 24.17), el sistema de contencioso tributario ha quedado vinculado a esta directriz de carácter tutelar de posiciones subjetiva, superando aquella versión que la limitaba a mera revisora de la legalidad formal expresada en actos administrativos previos.

Habremos de señalar que la tutela judicial efectiva es un principio fundamental del sistema jurídico que garantiza a todas las personas el derecho a acceder a los tribunales de justicia y obtener una resolución justa y equitativa para sus controversias legales. Es un componente esencial del Estado de derecho y un derecho humano reconocido internacionalmente.

Pero este derecho fundamental además de garantizar el acceso a la justicia, asegura la imparcialidad de los tribunales, el derecho a ser escuchado y a presentar pruebas, y la ejecución de las resoluciones judiciales. Es un pilar fundamental de un sistema jurídico justo y equitativo.

Estamos persuadidos que el presente trabajo doctrinal es de imprescindible lectura para todos aquellos interesados en comprender y defender sus derechos en el ámbito contencioso tributario.

La ponencia Séptima igualmente refiere a "Los derechos de los administrados ante la justicia tributaria", bajo el acápite "Las Salvaguardias", cuya brillante autora es la Dra. María Gabriela Uquillas Iturralde, del Comité Empresarial del Ecuador y abogada de los contribuyentes.

El análisis comprende la problemática planteada en los casos relacionados con medidas de defensa comercial de tipo salvaguardias, los cuales en ocasiones han desembocado en procesos contenciosos

tributarios y por los que se han presentado criterios contrarios entre los distintos juzgadores llamados a resolver:

Pone de manifiesto la existencia de una corriente que considera que al determinarse expresamente por ley que las salvaguardias no constituyen tributos y no están afectas a los principios del derechos tributario, el análisis de problemas vinculados no es de competencia de los Tribunales Contenciosos Tributarios; mientras que otra corriente privilegia las características, impactos y consideraciones generales que revisten estas medidas, acogiendo el derecho de los administrados a recibir justicia por parte de estos;

Aclara la propia autora que el estudio expuesto tiende a brindar una visión general de las consideraciones y aspectos relevantes del análisis, en miras de determinar cuál debe ser el tratamiento aplicable, a fin de evitar conflictos que retrasen la posibilidad de debatir temas relacionados y obtener justicia por parte de los administrados.

Nuestro recordado maestro y amigo el Dr. Vicente Troya Jaramillo enseña en sus obras que las salvaguardias son tributos, no sin señalar la particularidad de que las mismas –al igual que los derechos en contra del dumping previstos en las reglas de la Organización Mundial de Comercio– a virtud de los cuales, en su orden, se incrementan los impuestos arancelarios a la importación de bienes con la finalidad de evitar el menoscabo de las fuentes de producción de los países receptores de los mismos y de enervar la baja artificiosa de precios por parte de los exportadores, afirmando que en estos impuestos arancelarios predomina el fin extrafiscal sobre el recaudatorio.

La ponencia octava es del Dr. José Luis Terán Suarez, Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador, quien aborda el tema: “La

Administración de Justicia Tributaria: una mirada desde la academia”.

En estas valiosas páginas encontraremos un valioso compendio de conocimientos y reflexiones sobre un tema crucial en cualquier sociedad: la justicia tributaria.

La administración de justicia tributaria es un aspecto fundamental para el funcionamiento adecuado de cualquier sistema fiscal. En un mundo globalizado y cada vez más complejo, los desafíos en este ámbito son numerosos y requieren de una constante actualización y análisis desde la perspectiva académica.

El autor analiza y reflexionar sobre la administración de justicia tributaria en el Ecuador; bajo una óptica de investigación académica busca profundizar en el estudio del objeto de la jurisdicción contencioso-tributaria; en su naturaleza, importancia constitucional y legal, procedimiento y repercusión en el Estado constitucional de derechos y justicia; a fin de dilucidar sus fines y propósitos para mejorar la actuación de los jueces tributarios en el ámbito jurisdiccional.

Luego examina a la justicia tributaria teniendo en cuenta el incremento de la conflictividad entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, para desentrañar la importancia de la tutela jurisdiccional de los derechos de las personas que intervienen en un juicio tributario.

Por último, aborda el tema del control de legalidad de los actos administrativos, así como de los antecedentes o fundamentos que los motivaron, y su relación con el debido proceso. El trabajo de investigación tiene un enfoque cualitativo centrada en la revisión bibliográfica y documental.

La ponencia novena es fruto de la pluma de la Dra. Carmen Amalia Simone Lasso, del

Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, quien desarrolla: "El control social de las decisiones judiciales de instancia y de casación en materia tributaria".

La autora se adentra en las formas de control sobre jueces y decisiones jurisdiccionales que se han previsto tanto en el Ecuador como en el derecho comparado, abordando el análisis de la conveniencia de contar con sistemas de control social, considerando el control institucionalizado que se instauró en 2008 con la Constitución de Montecristi y la creación de la Función de Transparencia y Control Social.

Aclara que refiere al control ciudadano, al accountability que deben tener las organizaciones de la administración pública, y a la transparencia y difusión de los fallos y demás decisiones judiciales como un mecanismo de control ciudadano no institucionalizado.

Por último, este capítulo plantea el adecuado balance que debe existir entre el control que realizan los ciudadanos con fines de denuncia pública, y aquel que debe provenir de las organizaciones sociales para defender a la Función Judicial frente a potenciales ataques externos que merman su independencia y autonomía.

Es de hacer notar que el Control Social de las Decisiones Judiciales de Instancia y de Casación en Materia Tributaria constituye un tema de vital importancia en el ámbito jurídico y socioeconómico. En un mundo cada vez más interconectado y globalizado, el sistema tributario adquiere un rol fundamental en la redistribución de los recursos y en el funcionamiento de los Estados.

La autora busca profundizar en el estudio de este fenómeno, explorando los mecanismos y las herramientas que permiten a la sociedad supervisar y evaluar la labor de los jueces en la materia.

En el contexto actual se hace imprescindible examinar el control social de las decisiones judiciales en materia tributaria, tanto en las instancias inferiores como en los tribunales de casación.

El objetivo principal de este capítulo es promover la transparencia y la rendición de cuentas en el ámbito judicial tributario, analizándose los diferentes aspectos relacionados con el control social, la publicidad de las decisiones judiciales, entre otros.

En este sentido, se erige como una guía para todos aquellos interesados en comprender y fortalecer el control social de las decisiones judiciales en materia tributaria. No se trata solo de una reflexión teórica, sino de una invitación a la acción, a la promoción de una justicia tributaria más transparente, imparcial y accesible para todos.

No dudamos que esta obra contribuye al debate y a la generación de propuestas concretas que permitan fortalecer el control social en el ámbito judicial tributario, recordando que solo a través del compromiso y la participación activa de la sociedad será posible construir un sistema tributario justo y equitativo, que promueva el desarrollo sostenible y la prosperidad de la ciudadanía.

La ponencia decima refiere a "los precedentes jurisprudenciales en materia contencioso tributaria" y ha sido escrito por el Dr. José Suing Nagua, Juez Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Señala el autor que, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, desde la Constitución de 2008, se tiene el denominado precedente jurisprudencial obligatorio, cuyo sistema corresponde desarrollar al Pleno de la Corte Nacional de Justicia, abordando la evolución de la jurisprudencia en materia tributaria.

Para ello, parte de algunas precisiones conceptuales, la jurisprudencia como fuente de derecho, los precedentes en materia tributaria, el sistema vigente, la relación con la jurisprudencia constitucional y un detalle de los precedentes obligatorios que se han expedido desde la vigencia del sistema contenido en la Constitución de 2008, incluyendo también una breve referencia a la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional, vinculada con la materia tributaria.

El precedente judicial obligatorio es un concepto que se refiere a la aplicación obligatoria de las decisiones judiciales anteriores por parte de los tribunales en Ecuador. Esto significa que los tribunales están obligados a seguir y aplicar consistentemente los fallos previos emitidos por tribunales superiores en casos similares.

En Ecuador, el precedente judicial obligatorio se establece en la Constitución y en el Código Orgánico General de Procesos (Cogep). Según este último, los tribunales inferiores están vinculados por las decisiones de los tribunales superiores, y deben aplicarlas de manera consistente a casos similares. Esto promueve la uniformidad y la predictibilidad en la aplicación de la ley.

No obstante, existen ciertas excepciones y limitaciones al precedente judicial obligatorio, v.gr. si se presentaren circunstancias o hechos nuevos que no fueron considerados en los casos anteriores, los tribunales pueden apartarse del precedente. Por lo demás, la Corte Constitucional de Ecuador tiene la autoridad para interpretar la Constitución y establecer precedentes vinculantes para todos los tribunales.

Esto contribuye decididamente a la coherencia y consistencia en la interpretación y aplicación de la ley en el sistema judicial ecuatoriano.

El trabajo constituye una guía sumamente útil para todos aquellos interesados en comprender el precedente judicial obligatorio y su aplicación en Ecuador. Los invito a sumergirse en sus páginas y a explorar las dimensiones teóricas y prácticas de este principio tan relevante en nuestra sociedad.

La ponencia décima primera alcanza a los “retos de la justicia tributaria frente a la fiscalidad internacional” y ha sido fruto del esfuerzo intelectual del Dr. Iván Cevallos Zambrano, Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito.

El autor postula que la fiscalidad internacional comprende la relación entre estados por medio de convenios para evitar la doble imposición, que implica los límites de la potestad tributaria de los estados, según las cláusulas de los convenios, bilateral, multilateral y comunitario, con el fin de impedir la proliferación de la evasión tributaria, el treaty shopping y subcapitalización, considerando las normas del derecho interno, las hard law y las soft law, a pesar de la no vinculatividad de estas últimas.

En el desarrollo se identifican los métodos para eliminar la doble imposición, considerando criterios de la fuente, la nacionalidad, domicilio, incluyendo los elementos con implicaciones del freno de establecer impuestos como límite de la soberanía y territorialidad, sin que pueda alcanzar a las personas cuyas rentas, patrimonio y actividades están fuera del estado.

A la vez, se analizan las teorías sobre la potestad tributaria de los Estados, según los convenios de doble imposición, identificando los métodos para eliminar la doble imposición, como las exenciones y deducciones, bajo las cláusulas de los modelos de convenios establecidos por organismos internacionales, incluyendo el fijado por la Comunidad Andina (CAN) en la decisión 578 del año

2004 que establece las reglas para evitar la doble imposición entre miembros de la comunidad y con otros países, examinándose también la proliferación de operaciones sin transferencia de tecnologías, identificando como los retos de los BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) por la erosión de la base imponible o planificación tributaria agresiva.

Este capítulo constituye una valiosa contribución al debate contemporáneo sobre los desafíos que enfrenta el sistema tributario en el ámbito internacional. En un mundo cada vez más globalizado, donde las transacciones comerciales y financieras trascienden las fronteras nacionales, resulta imperativo reflexionar sobre la justicia y equidad en la recaudación de impuestos a nivel global.

La fiscalidad internacional se ha convertido en un tema de suma relevancia para los gobiernos, las empresas y la sociedad en general. La evasión fiscal, la elusión de impuestos y las prácticas abusivas de planificación fiscal agresiva se han convertido en problemas endémicos que socavan los fundamentos de la justicia tributaria y erosionan la confianza en los sistemas impositivos de los países.

El propósito de este trabajo es analizar y explorar los retos a los que se enfrenta la justicia tributaria en el contexto de la fiscalidad internacional, abordan de manera rigurosa las diversas problemáticas que surgen en esta materia.

Esperamos que este acápite del libro sirva como fuente de inspiración y conocimiento para todos aquellos interesados en contribuir a un sistema tributario más justo y equitativo, capaz de promover el desarrollo económico y social en un entorno globalizado y en constante cambio.

La ponencia doce presenta a “Los actos de la administración tributaria sus efectos y

situación jurídica en la justicia tributaria” y su autor es el Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Juez Distrital Contencioso Tributario, Ambato.

Con un enfoque claro, riguroso y práctico, expone la estructura del acto administrativo tributario y las consecuencias jurídicas relevantes en los sujetos pasivos inherentes a la relación jurídica con el Estado, que evidencie los derechos y obligaciones recíprocas en el marco de la juridicidad.

Por otra parte, trae a la palestra los nudos críticos procesales ante la sede contenciosa a los que se ven expuestos tanto los legitimados activo y pasivo, como también los administradores de justicia tributaria.

Publicita diversos enfoques tendientes a que el lector pueda sacar sus propias conclusiones sobre la necesidad de un nuevo planteamiento de la perspectiva teleológica del tributo, que se ajuste por una parte a la dinámica tecnológica y modernidad estatal, que respete los derechos humanos así como la capacidad contributiva del sujeto pasivo en su justa medida, y a la vez destaca la imperiosa necesidad educativa del ciudadano que afiance la comprensión de que no solo le asiste derechos, sino también obligaciones y deberes que deben ser satisfechas sin dilación alguna.

En el complejo y dinámico mundo de la administración tributaria, los actos que emanan de esta institución desempeñan un papel fundamental. Estos actos son la manifestación concreta del poder estatal en materia fiscal, y su correcta comprensión es esencial tanto para los contribuyentes y responsables como para los profesionales del derecho tributario.

El autor busca adentrarse en el vasto universo de estos actos administrativos y brindar al lector una visión integral de su

naturaleza, características, efectos y situación jurídica en la justicia tributaria.

La ponencia trece a cargo del Dr. Daniel Friedman Mateluna, Juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, quien desarrolla el tema: Situación jurídica de los reclamos y recursos administrativos ante la justicia tributaria”.

La relación entre los contribuyentes y la administración tributaria es una interacción compleja y dinámica que se desenvuelve en el ámbito de las obligaciones fiscales. En esta relación, los reclamos y recursos administrativos juegan un papel fundamental como mecanismos de defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes frente a los actos y decisiones de la administración tributaria.

El autor aborda de manera exhaustiva y sistemática la forma de activar al órgano jurisdiccional y que este verifique la validez y legalidad de las actuaciones administrativas en la atención de reclamos administrativos y recursos de revisión es por medio de la impugnación de actos administrativos.

Considera que, por regla general, los actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias gozan de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad. No obstante, aquellos actos que no tienen la posibilidad de ser reclamados o aquellos en los que no existe recurso administrativo ulterior, por definición de los artículos 83 y 84 del Código Tributario, son firmes y ejecutoriados, condición que se verifica en las resoluciones que atienden tanto reclamos como recursos de revisión.

Afirma que para evitar la ejecución de los mismos, la Corte Constitucional ha condicionado la caución que debe rendirse a la ejecución del acto administrativo, aunque ese no fue el fin primigenio considerado en la Ley de Equidad Tributaria y posteriormente en el

artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, considerando que ello plantea una necesidad de revisar, si corresponde o no, mantener la vigencia del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, así como el contenido actual de los artículos 83 y 84 del Código Tributario.

Queda visto que el autor ha recopilado y analizado la normativa y jurisprudencia vigente, así como las prácticas administrativas y judiciales, para ofrecer al lector una valiosa guía práctica y precisa sobre los reclamos y recursos administrativos en materia tributaria.

La complejidad de los procesos administrativos y judiciales en materia tributaria requiere de un profundo conocimiento técnico y jurídico. El autor, con su vasta experiencia en la materia, ha logrado condensar y sistematizar este conocimiento en esta ponencia, convirtiéndola en una valiosa herramienta para abogados, asesores fiscales, funcionarios públicos y académicos.

La ponencia catorce está a cargo del Dr. Juan Francisco Martínez Castillo, Juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, quien desarrolla con dedicación y minuciosidad el tema referido al “Silencio Administrativo en Materia Tributaria en Ecuador. Análisis a la luz de decisiones judiciales.

En palabras del autor, el análisis que se propone tiene tres aspectos. Por un lado, se plantea una breve contextualización histórica de la institución desde su publicación en el Código Tributario de 1975, hasta la actualidad, para luego explicitar que la consecuencia jurídica de esta figura es que, en términos generales, frente a una petición presentada ante la administración tributaria que no ha sido atendida se entiende aceptada, analizando cuáles son los requisitos que, a la luz de la normativa y decisiones judiciales, se deben considerar para su procedencia.

Finalmente, procede al análisis de la ejecución del silencio administrativo, considerando como parámetro la normativa prevista en el Código Tributario, y su divergencia con la ejecución prevista en el Código Orgánico Administrativo.

La lectura resulta enriquecedora y provechosa para todos.

Ello por cuanto la relación entre los contribuyentes y la administración tributaria es un punto neurálgico en cualquier sistema tributario y en este contexto, el silencio administrativo se convierte en un tema de suma relevancia, pues su aplicación tiene implicancias significativas para los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

El estudio de este fenómeno jurídico en el ámbito tributario ecuatoriano es abordado de manera rigurosa y exhaustiva. El objetivo ha sido logrado, ya que se ofrece al lector un análisis detallado y actualizado del silencio administrativo, a partir de la interpretación de las decisiones judiciales emitidas en la materia.

La Dra. Paola Valdivieso Cevallos, Jueza Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, ha elaborado la ponencia quince, analizando y examinando de manera detallada a "La Firmeza de los Actos Administrativos y el Recurso de Revisión de Oficio en la Justicia Tributaria". En su calificada opinión, la figura del recurso de revisión en materia tributaria genera polémica desde su definición y hasta su alcance jurídico.

Al respecto, expresa que esto último lo hace merecedor de análisis exhaustivo, a fin de estructurar sus cualidades y efectos, frente al garantismo que traen aparejado los derechos fundamentales del Estado Constitucional de Derechos y Justicia. Considera que la finalidad central del texto es sembrar en el lector el interés en su análisis y crítica,

con miras a diseñarse una figura más acorde con el referido garantismo constitucional que rige el sistema jurídico actual.

La autora aborda y presenta la definición de la justicia tributaria, desde su más amplio enfoque esencial y material, y perspectiva actual, confrontando con las prácticas y conceptualizaciones que actualmente se han dado o se han conservado respecto de la misma.

Luego confronta la seguridad jurídica y las consecuentes presunciones de las que goza el acto administrativo, con la construcción legal que se ha dado a la revisión tributaria.

Por eso tiene mucha importancia esta rica temática. Efectivamente, en el ámbito de la justicia tributaria, la firmeza de los actos administrativos y el recurso de revisión de oficio constituyen dos elementos esenciales que marcan el desenvolvimiento de las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes. La correcta comprensión y aplicación de estos conceptos resultan fundamentales para garantizar la seguridad jurídica y la protección de los derechos de ambas partes.

No dudamos en que su enfoque práctico y académico permitirá a los lectores comprender con mayor claridad los aspectos legales y procedimentales relacionados con la firmeza de los actos administrativos y el recurso de revisión de oficio.

La ponencia dieciséis versa sobre "El principio dispositivo y de oficiosidad frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano" siendo su autor el Dr. Juan Carlos Recalde Real, Juez Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, quien con su amplio conocimiento y experiencia en este campo analiza teóricamente las particularidades de los principios dispositivo y de oficiosidad en el marco del Derecho Procesal y frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano,

en el ordenamiento jurídico nacional, tratando de evidenciar las tensiones entre ambos principios enfrentados en el contencioso tributario, que provocan una actuación eminente del juez en el ejercicio de su rol.

El alcance del trabajo se extiende a la normativa vigente y revisión de jurisprudencia nacional. Cabe identificar qué puntos del contencioso tributario se contraponen con el principio dispositivo y de oficiosidad y, fundamentalmente, por la trascendencia de los derechos que se discuten en esta materia, que opone al contribuyente con el Estado. Además, se ha examinado, de forma pormenorizada, los aspectos en que existen rigidez entre los principios dispositivo y de oficiosidad en el contencioso tributario.

Entendemos que, en el ámbito del derecho tributario, el principio dispositivo y el principio de oficiosidad representan dos pilares fundamentales que rigen el desarrollo del proceso contencioso tributario. Estos principios, en apariencia opuestos, establecen los límites y las facultades de las partes y el juez en este tipo de procedimientos, buscando equilibrar los derechos de los contribuyentes y la administración tributaria.

El autor se adentra en el estudio y análisis detallado de estos principios en el contexto del sistema jurídico tributario ecuatoriano, brindando al lector una visión integral y actualizada de la aplicación y trascendencia de los referidos principios.

La lectura de este capítulo promueve una mejor comprensión y aplicación de dichos principios en el ámbito del proceso contencioso tributario. Resulta enriquecedora y estimulante, fomentando el debate y el estudio en este apasionante tema.

El Dr. Paul Rengel Maldonado, Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito, toma su cargo la ponencia diecisiete. “La valoración

de la prueba y el control de legalidad”. El autor desarrolla las principales características de los medios probatorios empleados en materia tributaria y sus requisitos de admisibilidad, para luego tratar la valoración de la prueba como causal de casación, con la finalidad de ilustrar de una manera práctica, los problemas que pueden suscitarse al momento de valorar las pruebas en materia contenciosa tributaria, y la forma en que debe entenderse esta causal de casación.

Por último, plantea de manera general el control de legalidad en materia tributaria, destacando la finalidad de descubrir la realidad de los hechos y la vigilancia del recto ejercicio de las competencias de la administración tributaria, abordando a posteriori su relación con la valoración de la prueba y las prerrogativas que tienen los órganos de justicia, en ejercicio de su facultad de control de legalidad, para la apreciación de los medios probatorios y sus limitaciones.

En el ámbito del derecho, la valoración de la prueba y el control de legalidad son dos elementos esenciales que conforman la base de un sistema judicial justo y equitativo. La correcta apreciación de las pruebas presentadas en un proceso y el respeto a los principios legales son fundamentales para garantizar la imparcialidad y la objetividad en la toma de decisiones judiciales.

El autor aborda de manera exhaustiva y detallada estos dos aspectos cruciales en el ámbito jurídico, proporcionando al lector una visión completa y actualizada sobre la importancia de los mismos.

La ponencia dieciocho tiene por autora a la Dra. Tania Jaramillo, Jueza Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, quien aborda de manera profunda y exhaustiva una temática vital en el ámbito tributario: “La Garantía al Debido Proceso en los Procesos Administrativos y Contenciosos Tributarios”.

El trabajo se ha centrado en el enfoque del debido proceso seguido en las esferas administrativas y judiciales a cargo de las administraciones y jueces tributarios, por ser una garantía reconocida en la CRE, a ser ejercitada no solo dentro de los procesos administrativos llevados a cabo por las administraciones tributarias al resolver las peticiones, reclamos y recursos que plantean los contribuyentes, para lo cual deben considerar los plazos establecidos para el efecto, sino también por los jueces contenciosos tributarios al resolver las acciones de impugnación, directas y especiales que presenten las personas naturales o jurídicas, debiendo considerar el procedimiento ordinario y sumario según sea el caso, y efectuar las audiencias preliminar y de juicio y únicas, respectivamente, resguardando en todo momento dicho procedimiento y garantizando la intervención de las partes procesales.

En ese ámbito de estudio, destaca los pronunciamientos de los máximos órganos jurisdiccional tributario y constitucional ecuatoriano, así como la doctrina conexas en lo relativo a las peticiones, reclamos y recursos previstos en el Código Tributario, así como para las acciones contenciosas tributarias de impugnación, directas y especiales contenidas en el Cogep.

La autora ha logrado condensar y presentar de manera clara y accesible el conocimiento jurídico relacionado con la garantía al debido proceso en los procesos administrativos y contenciosos tributarios.

El capítulo resulta ser una herramienta de referencia y consulta para aquellos que se enfrentan a procesos administrativos y contenciosos tributarios, así como para aquellos interesados en comprender y promover el respeto al debido proceso en el ámbito tributario.

La ponencia diecinueve pertenece a la Dra. Carla Cruz Aguirre, Juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, relativa a “Los procesos determinativos y la consulta (tributaria y aduanera), frente a la seguridad jurídica en la justicia tributaria”.

Explicita que la consulta tributaria ha formado parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano desde la entrada en vigencia del Código Tributario, correspondiendo a las administraciones tributarias, absolver los cuestionamientos de los sujetos pasivos sobre la aplicación de la normativa tributaria a casos concreto.

En materia aduanera, de acuerdo a la actual normativa (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, así como al Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones), la consulta de aforo como tal ha sido excluida del ordenamiento jurídico, introduciéndose la denominada resolución anticipada, que abarca de manera ciertamente positiva cuestiones más acordes con la realidad misma del tráfico internacional de mercancías.

La seguridad jurídica es un principio fundamental en cualquier sistema jurídico que busca garantizar la certeza y la confianza en las decisiones judiciales y administrativas. En el ámbito de la justicia tributaria, la seguridad jurídica adquiere una relevancia especial debido a la complejidad y la importancia de las decisiones que se toman en materia fiscal.

En este capítulo, la autora aborda de manera detallada y exhaustiva esta temática crucial en el ámbito tributario y aduanero, con el objetivo principal de analizar y examinar los procesos determinativos y el instituto de la consulta como mecanismos para garantizar la seguridad jurídica en la justicia tributaria.

Su enfoque riguroso y su análisis detallado de la normativa aplicable han dado como resultado un capítulo de referencia que contribuye al fortalecimiento del sistema jurídico y promueve la seguridad jurídica.

La ponencia veinte “La Caducidad, Preclusión y Prescripción en Materia Tributaria” es obra de la Dra. Anita del Pilar Izquierdo Tapia, Jueza del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, quien se ocupa de ofrecer al lector elementos claves que, le permitan diferenciar claramente las referidas figuras jurídicas, a efectos que su empleo en el campo administrativo o judicial, logren el adecuado ejercicio de los derechos del administrado, y la exacta formulación del reclamo o la acción que se propone.

En el ámbito del derecho tributario, la caducidad, la preclusión y la prescripción son instituciones de vital importancia que regulan el tiempo y los plazos en los cuales la administración tributaria puede ejercer sus facultades y los contribuyentes pueden ejercer sus derechos. Estas figuras constituyen mecanismos que buscan equilibrar la seguridad jurídica con la eficiencia en la recaudación fiscal.

La autora aborda de manera profunda y minuciosa estos tres conceptos fundamentales en el ámbito tributario, proporcionando al lector una comprensión clara y actualizada de la caducidad, la preclusión y la prescripción, y su relevancia en el ámbito de la administración tributaria y los derechos de los contribuyentes.

La ponencia veintiuno refiere a “Las excepciones al procedimiento coactivo tributario: algunos temas que presentan controversia”, siendo su autora la Dra. Mónica Heredia Proaño, Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito.

El procedimiento coactivo tributario constituye una herramienta fundamental

para la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de cobro de deudas fiscales. Sin embargo, en su aplicación surgen diversos temas que generan controversia y que requieren un análisis detallado y riguroso para lograr una comprensión precisa de su alcance y efectos.

Precisamente, este capítulo analiza los cambios que introdujo el Código Orgánico General de Procesos, en relación a las excepciones a la coactiva respecto de tres temas: ante quién debe presentarse la demanda; la prescripción de la acción; y, la procedencia del recurso de casación.

Así, en referencia a la primera cuestión se plantea la factibilidad de presentar la demanda directamente ante los tribunales distritales de lo contencioso tributario o bien acudir con esta ante el funcionario ejecutor. Sobre la segunda, se trata el tema de la prescripción de la acción y finalmente, se analiza el precedente jurisprudencial obligatorio referente a las excepciones a la coactiva que dan lugar a procesos de conocimiento y aquellas que no, conforme la normativa adjetiva en vigor.

La autora ha logrado ofrecer un estudio completo y riguroso sobre las excepciones al procedimiento coactivo tributario. Su análisis crítico y sus propuestas de solución a los problemas interpretativos contribuyen a enriquecer el debate jurídico y a promover una aplicación más justa y equitativa de estas normas.

La ponencia veintidós corresponde a la pluma del Dr. Luis Manuel Guallpa Guamán, Juez Tribunal Distrital Cuenca, quien aborda el tema de “Las infracciones tributarias y el derecho sancionador ecuatoriano”. El autor considera que, para garantizar la recaudación en su justa medida, el Estado amenaza su incumplimiento con una pena, de allí que, para saber cuáles son los principios y normas aplicables para su juzgamiento, es

imprescindible analizar la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, así como, sus elementos constitutivos.

Esboza las diversas teorías se han vertido al respecto, para luego identificar la forma cómo está concebida en la legislación ecuatoriana, y los fundamentos utilizados para la adopción de una u otra corriente.

Además, analiza los elementos de las infracciones tributarias, para identificar cuáles deben concurrir para la configuración de un delito, una contravención o una falta reglamentaria.

Por otra parte, pone de resalto el insoslayable requisito de salvaguardar el derecho de defensa de los sujetos pasivos, dado que, a partir de un análisis comparativo de la naturaleza jurídica y los elementos de las infracciones tributarias, se ha podido desentrañar los principios aplicables para cada una de ellas, identificándose las falencias detectadas en la legislación ecuatoriana.

Es para destacar el mérito y la rigurosidad del autor al ofrecer un texto que aborda de manera exhaustiva y actualizada las infracciones tributarias y el derecho sancionador en Ecuador. Su enfoque crítico y su análisis detallado de la legislación aplicable han dado como resultado un capítulo de referencia que contribuye al desarrollo y fortalecimiento del sistema jurídico tributario en beneficio de la sociedad ecuatoriana.

La Dra. Sandra Elizabeth Maldonado Puente, Jueza Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito, es la autora de la ponencia veintitrés, reservada a “Los presupuestos del hecho económico, realidad económica y capacidad contributiva”.

En el texto, la autora se adentra en estos conceptos esenciales, buscando arrojar luz sobre su importancia y su interrelación en el contexto actual. A través de un análisis

riguroso y exhaustivo de la doctrina, las normas y la jurisprudencia, la autora nos invita a reflexionar sobre su significado y características, partiendo del hecho generador como regla básica para el análisis de los referidos conceptos.

Una especial consideración le merece el precedente jurisprudencial emitido por la Corte Nacional de Justicia, toda vez que el mismo resulta obligatorio para los jueces y las partes del proceso, brindando una visión acabada sobre la realidad y esencia económica de las transacciones sujetas a imposición.

Sabido es que la dogmática del hecho imponible es una disciplina que se encarga de analizar y definir los elementos y condiciones que conforman la obligación tributaria, así como los efectos jurídicos y fiscales que se derivan de su existencia.

A la vez, la capacidad contributiva es un concepto fundamental en la tributación, que busca establecer una relación justa y equitativa entre los impuestos y la capacidad económica de los contribuyentes. La aplicación correcta de este principio contribuye a la construcción de sistemas fiscales más justos y equilibrados, promoviendo el bienestar social y la solidaridad en la sociedad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en Argentina ha dejado en claro que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen. Además, el alto tribunal estableció que la capacidad contributiva debe ser real, efectiva y actual (CSJN, Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición, 19/12/1989. Fallos: 312:2467).

El texto del artículo examinado combina la solidez académica con la accesibilidad, convirtiéndolo en una lectura valiosa para los profesionales, brindando una admirable fortaleza

conceptual para hacer frente a los debates y las actuales controversias tributarias.

La ponencia veinticuatro refiere a los “Retos de la tributación sobre activos digitales”, siendo la autoría del Dr. Marco Albán Zambonino, ex Presidente Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

En un mundo cada vez más digitalizado, donde las criptomonedas y otros activos digitales han emergido como una nueva forma de intercambio de valor, la cuestión de su tratamiento tributario se vuelve apremiante.

Plantea el autor que las criptomonedas son utilizadas en forma intensiva para obtener rápidos y cuantiosos ingresos. El anonimato, la falta de centralización y de una ubicación en determinada circunscripción geográfica complican aún más su regulación, control e incluso la tributación, presentando el texto una aproximación teórica a los problemas que enfrenta el Derecho Tributario frente a la gravabilidad y control de los activos digitales, particularmente los denominados criptoactivos, que son aquellos que se configuran a través de la utilización de medios digitales, principalmente: sistemas de encriptación, blockchain y smart contract.

El capítulo nos guía a través de un análisis riguroso y actualizado de este tema de gran relevancia y proporciona respuestas y propuestas para abordar estos retos de manera eficiente y equitativa.

Finalmente, la ponencia veinticinco lleva la firma del Dr. Carlos Andrés Coronel Endara, de la International Fiscal Association, IFA Quito, quien desarrolla “La tributación en el contexto de la globalización y la economía digital”.

El texto reflexiona sobre la globalización en cuanto confluye en la integración de las economías del mundo, habiéndose

intensificado el fenómeno de intercambio de bienes y servicios transfronterizos a través de un modelo automatizado, capaz de conectar de manera fácil e inmediata a consumidores con proveedores, basado ello en el desarrollo de la tecnología y el uso del internet, lo que ha dado lugar a la llamada economía digital.

En ese contexto, se pretende identificar los elementos que caracterizan la operación de las empresas de tecnología, que, por la ausencia de normas claras, ha derivado en una falta de control en las jurisdicciones donde se sitúan los usuarios, lo cual se traduce generalmente en una desventaja de los operadores de negocios tradicionales.

Considera cómo, desde la perspectiva fiscal, se pueden identificar nuevas reglas de nexos de la relación jurídico-tributaria, y nuevas reglas de atribución de beneficios a los estados de comercio, de modo tal que se incremente la recaudación con el aporte de las grandes empresas multinacionales de tecnología que operan a lo largo del mundo.

Concluye al respecto que esto habrá de generar un grado de certidumbre a todos los involucrados en el sistema automatizado de venta en donde proveedores, consumidores e intermediarios podrán desarrollar su actividad bajo un concepto de reglas claras, que robustecerán la seguridad jurídica.

Este capítulo resulta una herramienta valiosa para académicos, profesionales de impuestos, responsables de la formulación de políticas y cualquier persona interesada en explorar el fascinante campo de la tributación en el contexto de la globalización y la economía digital.

Espero que este prólogo haya generado la suficiente curiosidad y expectativa en relación con los temas que serán exhaustivamente abordados en las páginas siguientes.

Solo he pretendido formular estas breves reflexiones iniciales sin más ambiciones que sentar el tono y el enfoque que se seguirá en el resto del libro.

Por ello, a modo de cierre, invito al lector a adentrarse en esta obra y explorar las diversas dimensiones de una rica temática, no sin antes

felicitar a los brillantes autores. Esta excelente obra, que refleja sus admirables conocimientos en el campo jurídico, es una invaluable contribución a la literatura jurídica y estoy seguro de que será de consulta obligatoria para quienes busquen ampliar sus conocimientos en el área.

¡Enhorabuena!

Carlos María Folco

Juez Federal y Profesor Universitario

Buenos Aires, Argentina, 9 de junio de 2023

Parte



Esta primera parte tiene como corolario, las ponencias sobre la justicia tributaria, la visión de las administraciones tributarias: Servicio de Rentas Internas (SRI), Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (Senae) y de Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs), los defensores de los contribuyentes, la academia, el control social, el control de legalidad en instancia y casación, el precedente jurisprudencial, así como los retos de la fiscalidad interna e internacional.

LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

*Autor: Iván Cevallos Zambrano
Coordinador-Editor*

Resumen

Este trabajo busca refrescar a los lectores el antecedente de la justicia tributaria, los cambios implementados a través del tiempo desde su implementación, los logros y desafíos que debe afrontar en el día a día, reconociendo aciertos y desaciertos. Exaltando la importancia y relevancia del quehacer jurídico-procesal y el papel que ejercen los juzgadores, garantizando los derechos de los justiciables. Además de identificar la necesidad de mejoras continuas, proponer se reconozca a la justicia tributaria su estructura legal, con el fin que cumpla con mayor responsabilidad y acierto el mandato constitucional y legal, bajo el imperativo a ser llamada a ejercer el control de legalidad en sus decisiones.

Palabras clave: Justicia tributaria, tribunal fiscal, tribunales distritales, derecho y justicia.

Abstract

This work seeks to refresh readers on the background of tax justice, the changes implemented over time since its implementation, the achievements and challenges that must be faced on a daily basis, recognizing successes and failures. Exalting the importance and relevance of the legal-procedural task and the role played by judges, guaranteeing the rights, propose that tax justice be recognized in its legal structure, so that it fulfills with greater responsibility and success the constitutional and legal mandate, under the imperative of being called to exercise legality control in its decisions.

Keywords: Tax justice, tax court, district courts, law and justice.

Introducción

Este trabajo aborda en su inicio la razón del derecho y la justicia, identificando un problema que merece ser tratado, buscando respuesta y proponiendo alternativa, el cual luego de un proceso investigativo metodológico, aborda a la “Justicia Tributaria”, no como problema, sino como estudio para recordar su nacimiento, sus memorias, los procesos de organización y de cambios. Para de esa manera identificar sus falencias considerando el marco normativo, organización y representación, las competencias y facultades, no se diga su especialidad.

Aborda también, el pasado de la justicia tributaria, desde su constitucionalización, con competencias de Tribunal de Casación, frente a violaciones de la ley, y su transformación de ámbito nacional a un ámbito distrital, considerando las razones que motivaron dichos cambios tanto legal como estructural, para entender el por qué su organización se ha invisibilizado y la misma no se ajusta al marco normativo.

En lo interno, establecer los avances y respuesta a la necesidad sociales, tanto en la oportunidad y eficacia del actuar de la Justicia Tributaria, y valorando si los intentos de unificación con otras materias se ajustan a los objetivos de un desarrollo sostenible en el tiempo y a la eficacia de la justicia. Para cerrar con los propósitos que se deben alcanzar.

Desarrollo

Comenzaré mencionando, el derecho es un producto histórico-cultural de naturaleza subjetiva, compleja, dinámica y sujeta a cambios constantes, que está estrechamente relacionado con la economía y la política, y tiene un trasfondo filosófico y moral evidente (Villabellá, 2009).

Si bien al “Derecho” se define como lo recto, lo justo o ciencia que busca la verdad y la demostración del error; y la “Justicia” en palabras de Ulpiano, es dar a cada quién lo suyo, y como exigencia de estos términos encontramos el aforismo “justicia que tarda no es justicia”

En este contexto, era necesario recurrir a la investigación a través de los conocedores de lo fáctico y normativo. Sin embargo, ésta no debe limitarse sólo a la producción de conocimiento en la ciencia del derecho, sino que también debe tener en cuenta las características de cada rama del derecho y la falibilidad del conocimiento, en base a lo comprobable. Sobre estos tópicos, era fundamental realizar una investigación metodológica que promueva la objetividad, la racionalidad y la crítica constructiva; pero debe tener estrecha relación con la realidad del problema social, incluso, si aún no ha sido objeto de debate, (Unzain & Lazarte, 2018).

De ahí que, al abordar los elementos dinamizadores del derecho ecuatoriano, en el contexto de la investigación académica y en respuesta a los desafíos del siglo XXI, se desprende la necesidad de que las instituciones de la Función Judicial y la academia asuman un papel protagónico en la concepción y desarrollo de investigaciones que propicien cambios significativos en las ciencias jurídicas; pues, es esencial que desde una perspectiva ética, se examine su influencia en la transformación de la justicia ecuatoriana.

Con este propósito, se llevó a cabo una revisión exhaustiva de trabajos relacionados, sin encontrar resultados; aunque las universidades ecuatorianas han promovido la investigación en los últimos años, evidenciado por la cantidad de artículos publicados en revistas indexadas, no fue posible identificar trabajos específicos sobre el tema de este proyecto, y mucho menos, con respecto a la justicia tributaria y propuestas para su mejora y

ubicación a un estándar que refleje la consistencia de la especialidad en el ámbito tributario. Esto sin desconocer trabajos importantes sobre las instituciones jurídicas del derecho tributario y memorias por los 25 y 50 años del Código Fiscal y Código Tributario respectivamente, entre otras publicaciones.

Sobre la base de lo indicado, la razón principal para realizar este trabajo es incorporar nuevos aportes, y que los resultados obtenidos sirvan para el debate, diseño e implementación de políticas públicas orientadas a mejorar la jurisdicción tributaria en el Ecuador.

Es de recordar, que el antecedente de la justicia tributaria en el Ecuador data de 1959, cuando el presidente Camilo Ponce Enríquez, mediante Decreto Ley de Emergencia crea el Tribunal Fiscal de la República del Ecuador, con el fin de garantizar los principios de legalidad, igualdad y generalidad, fundamento del régimen tributario ecuatoriano, que actuaría de manera imparcial entre el fisco y el contribuyente. Así también, en 1961 se asigna al Tribunal Fiscal competencias para conocer y resolver cuestiones aduaneras, que correspondían al Jurado de Aduanas (Tribunal Fiscal d. E., 1984). Reiterando que, antes de 1959 no existía un sistema de justicia en materia tributaria, sino un Consejo de Estado, como Tribunal de lo Contencioso Administrativo, órgano ante el cual eran impugnables las resoluciones de la administración tributaria. Consejo de Estado presidido por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, e integrado por un senador, un diputado, dos ciudadanos elegidos por el Congreso, el Contralor General de la Nación, el Procurador General de la Nación, un representante del Consejo Nacional de Economía, el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las fuerzas armadas y el presidente del Instituto Nacional de Previsión, órgano que por su composición imposibilitaba asumir competencias tributarias o de juez tributario (Tribunal Fiscal d. E., 1984).

Dicho Tribunal Fiscal, tenía jurisdicción independiente de la Función Judicial, y se encargaba de resolver las controversias contenciosas tributarias; sin embargo, su integración era política, sin obligación de especialización; lo cual sería una de las dificultades para su funcionamiento eficiente. Aunque se concebía como un órgano especializado, su capacidad de actuación era limitada y prácticamente invisible (Troya Jaramillo, 2002).

El Tribunal Fiscal, inició sus actividades con una sala de tres magistrados, y para 1967 la Constitución Política del Ecuador, lo constitucionalizó y en 1970 se creó la Segunda Sala del Tribunal Fiscal integrado por tres ministros jueces (DS 489, 1970), y para 1972 se creó la Tercera Sala del Tribunal Fiscal con tres magistrados jueces (DS 475, 1972).

Dicha creación fue consecuencia de la lentitud y falta de despacho del Consejo de Estado, que atendía los casos contenciosos administrativo y tributario, por lo que llevaron a la necesidad de contar con un sistema de justicia tributaria más eficiente. Como respuesta, se aprobó el (Código Fiscal, 1963), mediante el Decreto ley de emergencia de 1963. Sin embargo, mediante el decreto supremo N° 1016-A, de 1975, emitido por el General Rodríguez Lara, promulgó el (Código Tributario, 1975), considerado un hito en la evolución de la justicia tributaria.

Dicho código incluyó el Derecho Sustantivo y Adjetivo Tributario en el cual se fijó los procedimientos contenciosos tributarios, el ilícito tributario y la casación; que, a más de la especialización de acuerdo con la materia, buscaba mejorar los tiempos y calidad en la gestión procesal y las resoluciones judiciales. Esto evidencia que, desde el inicio de la justicia tributaria, fue necesario buscar profesionales con especialización en el campo tributario, ante la complejidad de la materia.

No obstante, a pesar que evolucionaron las normas tributarias, la gestión procesal y resoluciones de causas, parece que no fue lo óptimo, por su acumulación o represamiento; pero no solo por el número de causas pendientes de despacho, sino por el tiempo transcurrido en espera de resolución. Estos hechos justificaron para que el Consejo de Estado fuera sustituido por el Tribunal Fiscal; y luego, para lograr justicia para los administrados en el ámbito tributaria.

También se resaltaba, que el Tribunal Fiscal era un organismo jurisdiccional especializado con el fin de garantizar el acierto y la uniformidad de la jurisprudencia en una materia tan importante como la tributaria. Por ello que, contra las sentencias de las salas se podía interponer recurso de casación, conforme el Código Tributario para ante las Salas del Tribunal Fiscal, ya por violación a la Ley (Art. 329 CF), Tribunales de Casación constituido por los Magistrados de las otras Salas que no intervinieron en la causa.

La integración de dicho tribunal de casación, en principio se la consideraba inconveniente a los postulados de justicia, porque podía haber influencia de los magistrados de la sala de la sentencia recurrida o que no habría independencia de los jueces en el fallo final, pero reconocen que la realidad demostró lo contrario. Por lo que resaltaban la absoluta independencia e imparcialidad de los Magistrados, de tal suerte que se registraba el criterio diverso con el voto salvado. Fallos de casación que conforme lo dispuesto en el artículo 293 del Código Tributario vigente a esa fecha, constituía jurisprudencia y por ende norma obligatoria de aplicación con la Ley Tributaria, mientras no se disponga lo contrario en otra ley.

Cabe resaltar que el Tribunal Fiscal tenía dos publicaciones, una para las sentencias de las salas (única instancia) y otra para las sentencias de casación, por lo cual se cumplía con

el postulado de difundir el conocimiento del Derecho Tributario, de la jurisprudencia y de su doctrina específica, para beneficio del País.

Por memoria y justicia, vale recordar que en el año 1982 el Pleno del Tribunal Fiscal lo integraban los magistrados: Dr. Washington Durango Flores, Presidente. Primera Sala: Dr. Vicente García Mancheno, Presidente; Dr. Homero Villagómez Aguilar, Dr. Carlos Gabriel Carrillo y Morales. Segunda Sala: Dr. Washington Durango Flores, Presidente; Dr. Manuel Ignacio Toledo B, y Dr. Edmo Muñoz Custode. Tercera Sala: Kléber Manrique Terán, Presidente; Dr. Francisco O. Montero Maldonado, y Dr. José Ignacio Albuja Punina. Secretario Dr. Eduardo Madera Grijalva. Cita que constituye un justo homenaje a la memoria de todos ellos y en especial al profesor y director de tesis del editor de esta obra, Dr. Washington Durango Flores (Tribunal Fiscal d. E., 1982)

Pero como dejar de citar el Boletín de las Bodas de Plata del (Tribunal Fiscal d. E., 1984). En el cual se realiza un aporte conceptual de: Actividad Financiera y Derecho Financiero, Recursos Públicos, El principio de legalidad en lo tributario, Concepto de lo Contencioso –Tributario, Diversos puntos de vista de lo contencioso tributario, Función de lo Contencioso Tributario, Presupuestos procesales del Contencioso Tributario: 1) Agotamiento de la Fase Administrativa; y, 2) Pago previo para las reclamaciones: Principio del Solve et Repeto. Sistema de Jurisdicción Contencioso Tributario, El Contencioso Tributario en el Ecuador, Naturaleza del Tribunal Fiscal Ecuatoriano, Facultades del Tribunal Fiscal, Procedimiento y Jurisprudencia Tributaria.

Se resalta que al contencioso-tributario, se puede mirar desde el punto de vista del contribuyente; desde el punto de vista de la administración; y desde el órgano competente para resolver. En el primer caso, como el medio que se vale para acudir ante la jurisdicción, ya sea por irregularidades del acto de forma

o de fondo, que afecte sus derechos. En el segundo aspecto, cuando el órgano jurisdiccional tiene facultad para revisar la legalidad del acto administrativo y de anularlo, revocarlo o modificarlo, por habersele negado la pretensión en fase administrativa. Todo lo cual implica un enjuiciamiento a la administración.

Es la (Ley No 20, 1992) que, mediante reforma Constitucional, suprime el Tribunal Fiscal de la República y crean cuatro tribunales distritales de lo fiscal, cuya jurisdicción sería fijada por la Corte Suprema de Justicia. Además, que dichos tribunales pasan a formar parte de la función judicial y estarían subordinados a la Corte Suprema de Justicia, y sus competencias serían asignadas en la ley. Sin embargo, en dicha reforma, la disposición Transitoria Décima Tercera de dicha ley, estableció que el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito, prosiga con el conocimiento y resolución de todas las causas que a escala nacional se encontraran en trámite y pendientes de resolución en el ex tribunal fiscal de la República.

En la (Constitución del Ecuador, 2008), se modificó la estructura de la Función Judicial, en cuanto a los tribunales distritales de lo contencioso administrativo y tributario, se sustituyen con salas especializadas de lo contencioso tributario y de lo contencioso administrativo en las cortes provinciales según la carga procesal.

Así mismo el Código Orgánico de la Función Judicial, establece que en cada provincia habrá una Corte Provincial de Justicia, organizada en salas especializadas en las mismas materias de la Corte Nacional de Justicia, entre ellas, salas especializadas de lo contencioso tributario, según el número y ámbito territorial de su competencia que establezca el Consejo de la Judicatura, bajo el criterio de desconcentración (art. 218), competencias que se establecen en el artículo 219 de dicho código, concordantes con las acciones establecidas en el Código Tributario.

Es de señalar que, la creación del Tribunal Fiscal obedeció a la casi ninguna respuesta a los reclamos por la falta de despacho del Consejo de Estado en materia tributaria, y establecer un organismo especializado en la materia tributaria. Así mismo, el cambio de Tribunal Fiscal a Tribunales Distritales, obedeció a la acumulación de causas y poner en práctica la desconcentración de la justicia tributaria. Es por ello que, durante ese tiempo de existencia del Tribunal Fiscal, los magistrados eran seleccionados políticamente, pero a partir de 1998 los jueces fueron seleccionados por el Consejo de la Judicatura mediante concurso.

Así mismo, en base a la Constitución del 2008 el Consejo de la Judicatura, con el fin de dar respuesta al represamiento de causas, más de cinco mil causas (+ 5000 TDCT- No. 1), se realizó un concurso de mérito y oposición, para integrar un total de veinte y siete jueces en nueve salas, en Quito y otros más en los Tribunales de Guayaquil, Cuenca, Portoviejo, y la creación de los tribunales de Loja y Ambato, lo que se plasmó en el año 2013, momentos en los que se encontró causas del año 1982, por determinaciones de los años 1976; es decir, más de treinta años pendientes de resolución. De lo que fue evidente que cada sala resolvía un reducido número de causas.

No obstante, dicha deficiencia al parecer persistiría, de acuerdo a lo señalado en la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal (ROS 587 de 29-XI-2021), la cual contempla la problemática de la demora en los procesos tributarios y establece la mediación, como alternativa para la solución de controversias en esta materia; sin embargo, se afirma que el ordenamiento jurídico en el Ecuador no está preparado para los acontecimientos producidos a nivel mundial, como consecuencia de la pandemia del corona virus. Esa ley, por tanto, tiene vital importancia, porque el sistema tributario se adapta a una realidad diferente, que se inició con la adhesión del Ecuador (2017) al Foro global para

la cooperación y desarrollo económico, sobre transparencia e intercambio de información fiscal; pero se hace hincapié en la necesidad de nuevas metodologías que permitan transparentar la información y brindar un mejor ambiente de inversión, tanto nacional como extranjera.

Es de destacar que la mencionada ley, entre sus motivaciones, reconoce que el régimen tributario ecuatoriano sufrió muchas reformas, que ha generado un sistema desordenado e inestable, vacíos que requieren ser subsanados, y ponderar que la seguridad jurídica y previsibilidad de criterios son esenciales, con el objeto de simplificar y mejorar los procedimientos tributarios y armonizar las normas adjetivas, en los procesos de instancia administrativas y judiciales.

En este punto, es de insistir en la reflexión sobre el problema que motiva la Ley de desarrollo económico, en lo que se refiere a la tardanza de los procesos judiciales -en materia tributaria-, hasta obtener una sentencia. En este caso, es necesario analizar si esta problemática se basa sobre una medición cuantitativa o en la producción de sentencias. La queja de la sociedad, en general, se extiende no sólo a los casos de instancia y de casación en el ámbito tributario, sino también en las otras áreas, como la constitucional, arbitraje y mediación; pero también a nivel de organismos internacionales, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Esta problemática, según estudios, tiene que ver en gran medida con el alto nivel de litigiosidad, comparada con la densidad poblacional y cantidad de causas por resolver.

Además, se atribuye a prácticas poco acertadas, al subestimar la importancia de honrar la palabra, y se ha desconocido la verdadera definición de justicia, entendida ésta en el sentido más justo y conforme a derecho. Esto nos lleva a recordar la frase de Jesús, cuando los discípulos de los fariseos preguntaron: "Señor,

¿está permitido pagar impuestos al César, o no?" Respondió Jesús: "Den al César lo que es del César, y a Dios, lo que es de Dios." (Santa Biblia Mateo 22:15-22, 1999, 2015). Este postulado nos permite reflexionar no solo sobre la obediencia a la autoridad de Dios, desde el principio de la fe religiosa, sino del derecho y el cumplimiento y sujeción a las leyes divinas y civiles, en el ámbito estatal.

Para abordar este problema, es fundamental seguir los preceptos constitucionales que establecen que la administración de justicia emana del pueblo, y es ejercida por los órganos de la Función Judicial. Estos órganos deben aplicar los principios de independencia, unidad jurisdiccional y gratuidad. Además, se adopta el sistema procesal, como medio para la realización de la justicia, para consagrar los principios procesales, sin sacrificarla, por meras formalidades. También se debe aplicar el principio de la debida diligencia y asumir la responsabilidad por los perjuicios causados a las partes, por los retrasos en el despacho de las mismas.

Al respecto corresponde destacar que la Constitución establece parámetros para el ingreso a la Función Judicial, reconoce la carrera judicial y garantiza la profesionalización, a través de la formación continua y evaluaciones periódicas; además de promocionar y asegurar permanencia en la carrera judicial.

También se delimitan los órganos que conforman la Función Judicial, que incluyen órganos jurisdiccionales, administrativos, auxiliares y autónomos, con las competencias establecidas por la ley, y en cuanto a los órganos jurisdiccionales, comprenden la Corte Nacional de Justicia, las cortes provinciales de justicia, los tribunales y juzgados establecidos en base a la ley por el Consejo de la Judicatura.

Cabe detenerse en este punto, pues hay cierta confusión en la jerarquía de los tribunales distritales, al ubicarlos -erróneamente-

como órganos subordinados a las cortes provinciales, pero sin tener presencia física ni organizacional, lo que evidencia que número de provincias (25) pero los tribunales solo hay seis (6), porque su carácter distrital abarca varias provincias. Recalcando que las decisiones de estos tribunales son de única instancia, contra las que no cabe apelación, sino el recurso de casación.

La organización y competencia de los tribunales distritales se establecen en la ley, como lo dispone la Constitución. Además, se debe tener como referencia, la integración de la Corte Nacional de Justicia, que cuenta con salas especializadas, entre ellas la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, y en las Cortes Provinciales no existe la salas tributarias ni son parte los Tribunales Contencioso Tributario y Administrativo. Cortes y salas, donde se eligen un presidente por cada sala especializada, no así en lo contencioso tributario y administrativo. Cabe recordar que, la Corte Nacional de Justicia a través de las salas especializadas, a más de conocer recursos de casación, (recurso de revisión Sala Penal), tiene la función de desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales y presentar proyectos de ley relacionados con el sistema de administración de justicia. Así también, atender consultas de los juzgadores a través de las Cortes Provinciales, lo cual no ha sido muy factible para los Tribunales Distritales, pues en su momento fueron devueltas o negadas por no remitirlas a través de las Cortes Provinciales, existiendo criterios distintos respecto a la consulta de norma por jueces de los Tribunales.

Cabe entonces destacar que las cortes provinciales se organizan en salas especializadas en las mismas materias que la Corte Nacional de Justicia. Sin embargo, la facultad para crear o extinguir el número de tribunales y juzgados, es del Consejo de la Judicatura, según las necesidades por el número de causas, lo mismo hace con los tribunales distritales.

Por ello, se debe tener en cuenta la reforma que devolvió a los tribunales su condición de tribunales distritales, que se integran a través de salas y contemplaría una representación organizacional (presidencia), como todas las salas de las cortes provinciales y Corte Nacional de Justicia.

En este contexto, los tribunales distritales de lo tributario, no solo constituyen un referente en el sistema de justicia ecuatoriana, por el arduo trabajo y esfuerzo para brindar un servicio de calidad, aprovechando las ventajas de la tecnología y el teletrabajo, como ocurre desde la pandemia del COVID 19, ubicándose el Tribunal Contencioso Tributario, sede Quito, a la altura de las circunstancias, al responder a las necesidades de los usuarios, gracias a la vocación de servicio de los juzgadores y al apoyo de las autoridades del Consejo de la Judicatura, quienes proporcionaron las herramientas tecnológicas aunque no como se esperaba; pero a pesar de aquello no son visibilizados.

Cabe señalar que, uno de los factores que provocan el retraso en el despacho de causas, se debe actualmente, a que cada tribunal cuenta con un secretario y un ayudante; pero sería ideal que cada juez tuviera un asistente o ayudante, puesto que el juez debe, hoy por hoy, revisar que el proceso esté debidamente foliado y que las actuaciones procesales se emitan en tiempo y forma adecuadas. Además, hay la dificultad para obtener el expediente físico y digital, ya que el proceso aún es mayoritariamente físico.

En el siglo XXI, la Justicia se enfrenta a desafíos de magnitud que trasciende nuestra imaginación, por ello, la tarea de los jueces tributarios no sólo consiste en mejorar y hacerla más eficaz, sino también en cristalizar la gestión de la justicia tributaria, con alto perfil de conocimiento y de técnica jurídica, y adecuar los sistemas como las herramientas que faciliten la gestión. Aunque debemos reconocer,

que estamos en el proceso de avance, como la realidad de la presentación de peticiones de manera digital, la realización de audiencias telemáticas-virtuales, la citación a través de sistema SINE y la implementación de un proceso digital integral.

Estos cambios tienen como objetivo reducir el uso del papel y garantizar el acceso al proceso en forma íntegra vía web, para todas las partes involucradas. Además, es fundamental identificar y abordar los riesgos tecnológicos y cibernéticos asociados a esta transición, lo cual requiere una inversión integral y sistemática de recursos económicos, tecnológicos y humanos. La viabilidad económica de este proceso dependerá de la voluntad de los órganos administrativos y gubernamentales, para consolidar y mantener este cambio digital, incluida la capacitación de todos los actores y la sociedad en su conjunto.

Este desafío recae principalmente en la gestión que pueda desarrollar el órgano de gobierno y administración de la Función Judicial para dotar de la infraestructura necesaria y eficiente, con modelos de gestión acorde a la realidad, y generar la capacitación a través de la Escuela Judicial, los gremios de profesionales del derecho, la academia y las administraciones tributarias tanto a nivel central como seccional y de excepción.

No podemos pasar por alto que, en nuestros tiempos, una sociedad justa no sólo depende del nivel cognitivo, sino también del alcance y manejo de las tecnologías que se utilizan en el ámbito laboral, profesional y productivo, en esta denominada "era digital" (Mayorga, 2019); más aún, si se considera que vivimos en un mundo globalizado.

Así, la transformación implicará una inversión, por ello, tenemos la convicción que, a mediano y largo plazo, brindará grandes resultados, si se utiliza de manera eficaz. Esto implica que todos, sin excepción, debemos estar

dispuestos a una capacitación continua, para eliminar las barreras de tiempo y proporcionar experiencias accesibles para el aprendizaje. De esta manera podremos responder a las necesidades de la sociedad, tal como lo establece la UNESCO, en sus objetivos de desarrollo sostenible (2019). Así mismo, es fundamental establecer una conexión con las universidades y pensar en las nuevas generaciones de profesionales que deban asumir los retos en la justicia (Sarabia, 2016 -13-22).

De ahí la importancia de promover la investigación en este ámbito, no solo como una mejora continua frente a los problemas que afectan a los sistemas de justicia, sino como una actividad que genere una política en la tercera Función del Estado. Esta política debe delimitar los ámbitos de acción y desarrollo, así como identificar las barreras y complejidades que surgen en los procesos judiciales, al mismo tiempo debe estar presente en la capacitación de los integrantes de la Función Jurisdiccional. De esta manera, podremos diseñar una estructura orgánico-funcional y sistemática que tenga como objetivo principal brindar respuestas efectivas a la sociedad, para que se constituya en el referente de la seguridad jurídica que se espera.

Al revisar los temas desarrollados en esta obra, los lectores se darán cuenta -sin esfuerzo- que la materia tributaria y la justicia tributaria deben ser especializadas e independiente de otras materias, por su importancia y trascendencia. Cabe recalcar en este punto, que la independencia configura la verdadera jurisdicción, base de su existencia misma; la especialización de los miembros, en cambio, es garantía de eficacia en las decisiones" (Guiliani Fonrouge, 1984). Son estos elementos que se deben tener en cuenta para el mejoramiento de la justicia tributaria ecuatoriana.

Es a partir del 2013 que, sin importar el número de salas, cada juez ha resuelto y resuelve una tasa promedio cuatro veces más

de lo que producía una sala antes de ese período, tónica que se mantiene hasta ahora, con honrosas excepciones. Motivo por el cual se alcanzó un importante despacho, de tal suerte que al año 2023 el promedio de causas es de 900 con cuatro tribunales y tiempo de resolución (+-) de un año, ello, por factores como la pandemia, el traslado de jueces del Tribunal a la Corte Nacional, a la falta de reemplazo en ausencia de un juez, pues dicho reemplazo se lo hace con un juez de otro tribunal, interrumpiendo el desenvolvimiento del tribunal incompleto y cargando con doble despacho al juez encargado hasta por seis meses; además de las ausencias temporales por calamidad de los jueces, sin que se pueda celebrar las audiencias iniciadas mientras duren las ausencias, por el principio de inmediación.

No se puede desconocer que la baja de causas se dio entre septiembre 2013-2023, con un total de 9 salas, luego con el sistema de pool de jueces, en la que aleatoriamente al ponente se sorteaba los integrantes de cada causa, y luego se volvió a los tribunales fijos, lo cual ha significado demoras reiteradas por la implementación de los modelos de gestión puesto en práctica por parte del Consejo de la Judicatura. Sin embargo, hay que reconocer, que el mantener el promedio de 900 causas por resolver al año (incluidas las ingresadas), se debió a que el Consejo de la Judicatura traslade a 12 jueces al Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, y tres se retiraron del Tribunal. Sin perjuicio de aquello, es una satisfacción de ciudadano y juez de este tribunal, el que se haya reducido el represamiento por resolver. Todo lo cual, nos da satisfacción, porque seguro la sociedad es la mayormente agradecida, aunque no si el resultado fue adverso a sus intereses.

Es de precisar que la ausencia de jueces en el Tribunal es recurrente y de largo plazo, por ejemplo desde el 2019 al 2024, fue trasladada una jueza a la Corte Nacional de Justicia y desde julio de 2024 fueron trasladados 2 jueces,

ausencias que se suplen con jueces del mismo tribunal, como se indicó, situación que debe ser resuelta por el Consejo de la Judicatura.

Finalmente, corresponde indicar, que esta temática, no era para pronunciarse ni hacer comentarios de las resoluciones de la justicia tributaria, su fin era ubicarnos en el sentido general de la justicia de esta materia, pues sobre los resultados de las decisiones lo abordarán las ponencias más adelante.

Conclusiones

Es evidente que los cambios de estructuras en la justicia tributaria, desde el Tribunal Fiscal y los tribunales distritales han obedecido al retardo en el despacho de las causas, ejemplo que al 2013 se encontraban causas con más de 30 años en espera de resolución, aunque la antigüedad era diversa, y al 2023 están en un promedio de espera de 9 a 12 meses.

Es necesario la implementación del expediente digital en la justicia tributaria, lo cual constituirá un desafío fundamental en el siglo XXI. Esta solución, como la presentación de peticiones, audiencias telemáticas y el acceso integral al proceso, prometen mejorar la accesibilidad y agilidad de la justicia. Sin embargo, para lograr una verdadera transformación, es necesario abordar riesgos tecnológicos y cibernéticos, así como asignar recursos económicos, tecnológicos y humanos, de manera integral y sistemática; por lo que se requiere la decisión de los órganos responsable de su implementación.

La capacitación de todos los involucrados, será la mejor inversión, que conjuntamente con los anteriores, es crucial para el éxito de este proceso, con el fin de garantizar la sostenibilidad de estas soluciones digitales a largo plazo.

Es indispensable la cooperación y coordinación de la Administración de Justicia a

través del Consejo de la Judicatura y la Escuela Judicial, los gremios de profesionales del derecho, la academia y las administraciones tributarias, para impulsar la implementación efectiva de estos cambios. Pero no sólo la Función Judicial debe asumir la responsabilidad de lograr una justicia oportuna y eficaz, sino también del gobierno central y seccionales generando una cultura tributaria informando a los contribuyentes y a la sociedad en general sus derechos y deberes; así como crear espacios de ilustración de los sistemas procesales a la ciudadanía, así también correspondería a la academia reestructurar la malla curricular enfocada a generar una cultura tributaria y de bajar la litigiosidad de la mano de la asignatura ética, deberes y valores.

En el caso de las facultades de Jurisprudencia, deben organizar y mantener servicios de defensa y asesoría jurídica para personas de escasos recursos económicos y grupos vulnerables, como su responsabilidad social, con el fin de ampliar la cultura y conciencia tributaria, pues al momento no ocurrido aquello.

Cabe reiterar, la justicia tributaria aún enfrenta desafíos significativos, especialmente en los tribunales distritales, aunque se reconoce el buen desempeño y adaptación durante la pandemia, es necesario visibilizar cualquier deficiencia existente, o incluir jurisdicciones al tribunal con mayor desempeño, a fin de evitar la acumulación histórica de casos y garantizar una justicia célere, a nivel nacional.

Finalmente, sería oportuno y óptimo lograr un despacho o resolución de causa en los términos previstos en la ley, sin embargo, se confunde el hecho que los jueces que más despachan o que menos causas tienen por despachar, se los consideran que no tienen carga, pues se los compara con aquellos tribunales donde el ingreso de causas es incontenible y la tasa de acumulación es alta.

En cuanto a la especialidad de la justicia tributaria, tanto las conclusiones arribadas en la celebración de los veinte y cinco años (25 años bodas de plata) (Tribunal Fiscal d. E., 1984) y las memorias de los cincuenta años de la justicia tributaria (Murillo, 2010), concuerda en que la Justicia Tributaria es especialísima, en este ámbito no se debe improvisar a los juzgadores, ni confundir con la jurisdicción contenciosa administrativa, aunque es de reconocer que tienen mucha similitud, pero con la diferencia que lo tributario es especialísima.

En cuanto a los resultados de la justicia tributaria en el máximo órgano, Corte Nacional de Justicia, se puede apreciar un avance en los precedentes obligatorios desde el 2014, en instituciones como: Abandono, Acción de incumplimiento, Acción directa de nulidad, Acumulación de autos, Agente de percepción, Base imponible, Caducidad, Consulta de aforo solicitada por el usuario, Contribuyentes especiales, Crédito tributario, Delimitación por exclusión, Devolución de IVA, Extinción de la obligación tributaria, Facilidades de pago, Facultad determinadora, Gastos de administración, Gastos deducibles, Gastos deducibles por pago a los trabajadores, Glosas, Impuesto a la renta, Informes periciales contrapuestos, Modificación de partida arancelaria y determinación tributaria, Pago en exceso, Pago indebido, Pago por consignación, Presunción del acto administrativo, Recargo del 20%, Requisitos de los comprobantes de venta, retenciones en la fuente para constituirse en gastos deducibles, Salvaguardia, Silencio administrativo positivo, Utilidades, Validación de los comprobantes de venta, Validez de la clasificación arancelaria (Precedentes CNJ, 2014). La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador SENA (CNJ, 2022). Formas para determinar la base imponible del ICE bienes importados, (CNJ P. C., Resolución 01-2023, 2023). El pago indebido (art. 306, I CT), por error y sin reclamo, permite el ejercicio del derecho de defensa

del administrado, (CNJ P. C., Resolución 09-2023, 2023). SENAÉ puede realizar el cambio de partida arancelaria, (CNJ P. d., 2023). Así como otras instituciones, precedentes que se han constituido fuente de derecho y el fundamento de las reformas constante del régimen tributario ecuatoriano.

No se puede dejar de señalar, que la justicia tributaria en el Ecuador, es poco visible, por ello la necesidad de devolver la estructura a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y Administrativo, conforme el mandato legal, que se le faculte tener una representación, así como incorporar en el marco legal la consulta a la Corte Nacional de Justicia de manera directa y que se contemple el fuero que ampare a los jueces, entre otros aspectos importantes.

Todo lo señalado, reafirma la convicción de que la justicia oportuna y eficaz es justicia, y constituyen los pilares de la grandeza de una nación. Ante lo cual, se espera que las autoridades jurisdiccionales (CNJ) active su facultad normativa para establecer las reglas con fuerza de ley; y que el órgano de gobierno (CJ), asimilen que la Función Judicial es la tercera función del Estado, que lo que más espera es el respeto y cuidado, pues es y será la que debe garantizar los derechos a los justiciables, aquello implica se de la identidad que corresponde a los Tribunales Distritales Contencioso Tributario y Administrativo.

Seguro que la Justicia Tributaria será el referente, en lo procesal, organizativo y jurisdiccional, para todas las materias, lo cual aportará a la seguridad jurídica.

Referencias Bibliográficas

- CNJ. (2022). Resolución 07-2022. Quito: Pleno-Jurisprudencia Corte Nacional de Justicia.
- CNJ, P. C. (2023). Resolución 01-2023. Quito: Jurisprudencia Corte Nacional de Justicia.
- CNJ, P. C. (2023). Resolución 09-2023. Quito: Gaceta Judicial Corte Nacional de Justicia.
- CNJ, P. d. (2023). Resolución 10-2023. Quito: Gaceta Jurisprudencia Corte Nacional de Justicia.
- Código Fiscal. (1963). *Decreto Ejecutivo*. Quito: RO No. 490 de 25 de junio 1963.
- Código Tributario. (1975). *Decreto Supremo No. 1016-A*. Quito: Registro Oficial.
- Constitución del Ecuador. (2008). *Tribunales Distritales*. Quito: Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.
- DS 475, D. S. (1972). *Tercera Sala del Tribunal Fiscal*. Quito : Registro Oficial.
- DS 489, D. S. (1970). *Creación Segunda Sala del Tribunal Fiscal*. Quito: R.O DS 489, 18-09-1970.
- Guiliani Fonrouge, C. (1984). *Derecho Financiero, 3a ed Volumen II*. Buenos Aires: Edición Depalma, pg. 696 y 697.

- Ley No 20. (1992). *Reforma Constitucional, supresión Tribunal Fiscal de la República*. Quito: Registro Oficial Suplento No. 93 de 23-XII-1992.
- Murillo, F. F. (2010). *Cincuenta años del sistema especializado de administración de justicia en materia tributaria en Ecuador. Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.
- Precedentes CNJ, c. t. (2014). *Cuaderno de jurisprudencia contencioso tributario*. Quito: Gaceta Judicial, Corte Nacional de Justicia.
- Santa Biblia Mateo 22:15-22. (1999, 2015). *El pago de impuesto al César*. Reservados todos los derechos en todo el mundo. Digital: <https://www.biblegateway.com/passage/?search=Mateo%2022%3A15-22&version=NVI>.
- Sarabia, A. G. (2016 -13-22). La vinculación universidad-empresa y sus canales de interacción desde la perspectiva de la academia, de la empresa y de las políticas públicas. *Ciencia UAT*: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S200778582016000100013, pg 4.
- Tribunal Fiscal, d. E. (1982). *Fallos de Casación*. Quito: Boletín del Tribunal Fiscal No. 23.
- Tribunal Fiscal, d. E. (1984). *Fallos de Casación Bodas de Plata*. Quito: Boletín del Tribunal Fiscal No. 31.
- Troya Jaramillo, J.V. (2002). *El Contencioso Tributario en el Ecuador*. Quito : Ediciones Legales.
- Unzain, N. N., & Lazarte, M. B. (2018). El método científico aplicado al derecho como ciencia reguladora de la conducta humana. *Memoria academica UNLO-FaHCE*, https://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/trab_eventos/ev.12752/ev.12752.pdf.

2

EL INTERÉS PÚBLICO SOBRE LOS TRIBUTOS FRENTE A LA JUSTICIA TRIBUTARIA (DESDE LA VISIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS - SRI)

Autora: María Leonor Calero Pazmiño.

Directora Nacional Jurídica, Servicio de Rentas Internas - SRI

Resumen

En la Constitución del Ecuador se concibe al ser humano como la finalidad y razón de ser del Estado; el interés público se erige, así, en el eje que traza el deber ser de todas las políticas públicas. En este contexto, los tributos constituyen la principal herramienta para satisfacer ese interés, a través de la disminución de las desigualdades y la redistribución de la riqueza. De esta manera se alcanza la realización del Estado constitucional de derechos y justicia social. La justicia tributaria se incardina en el debate acerca del diseño del sistema tributario y de los principios que deben inspirarlo, tales como la progresividad y la capacidad contributiva, de acuerdo con la realidad de nuestro país. En el presente trabajo se analiza la dimensión de la justicia tributaria, desde la esquina de ambos sujetos de la relación jurídica, con énfasis en lo que comporta el rol del Estado en su deber de crear las condiciones adecuadas para satisfacer las necesidades de la sociedad, echando mano de una de sus principales herramientas financieras como son los tributos.

Palabras clave: Interés público, justicia tributaria, Estado Constitucional, capacidad contributiva, redistribución de la riqueza.

Abstract

In the Constitution of Ecuador, the human being is conceived as the purpose and the core of the State; the public interest sets up, thus, on the axis that traces the "ought to be" of all public policies. In this context, taxes are the main tool to satisfy this public interest, through the reduction of inequalities and the redistribution of wealth. In this way, the realization of the constitutional State of rights and social justice is achieved. Tax justice is embedded in the debate about the design of the tax system and the principles that should inspire it, such as progressivity and taxable capacity, according to the reality of our country. In the present paper, the scope of "tax justice" as a concept, is analyzed, from the corner of both subjects of the legal relationship, with emphasis on what the role of the State entails in its duty to create the adequate conditions to satisfy the needs of society, taking advantage of one of its main financial tools such as taxes.

Keywords: Public interest; tax justice, Constitutional State; contributive capacity; redistribution of wealth.

Introducción

Desde la perspectiva de la filosofía política se entiende, con Adam Smith, al interés público como la suma o el conjunto de los intereses particulares, mientras que; desde la óptica de Rousseau, el interés público sobrepasa los intereses particulares y se lo puede catalogar como la voluntad general del ente social. Sin perjuicio de estas dos visiones, es indiscutible que el interés público constituye un valor que sustenta las bases de la sociedad para su convivencia pacífica. Es menester señalar que a la luz del concepto de interés público se erigen otros valores que viabilizan la cohesión de los seres humanos en el conglomerado social, proveyendo garantías para la cristalización de la justicia y la paz. En este mismo contexto se podría catalogar a la justicia como un principio y a la vez un valor que busca restituir el orden a la convivencia de los asociados ante un conflicto.

Una sociedad necesita del convencimiento de sus asociados, de ceder una parte de su autonomía para cumplir los fines comunes, sino también de un ordenamiento estructural que permita redistribuir las cargas entre quienes la integran; y, adicional a ello, se requerirán de varios tipos de aporte, como los financieros, los cuales servirán para cumplir con los anhelos y fines del conglomerado social a través de los preceptos de una distribución de la riqueza justa y que permita concretar una justicia material que elimine barreras y facilite una verdadera convivencia en equidad.

Teniendo en cuenta lo señalado en los párrafos que anteceden, interés público, tributos y justicia, son conceptos que convergen en el derrotero para cumplir con los objetivos de una sociedad organizada, que tenga como fines la convivencia y la paz social; y, es sobre ellos que se presenta esta ponencia, en el marco de la obra “Cristalización de la Justicia Tributaria en el Ecuador”.

Desarrollo

El valor justicia en el ámbito tributario

Las diversas teorías del Estado nos llevan por una serie variopinta de concepciones, sobre su existencia, sus elementos y su finalidad; y, en este sentido, la forma en la que se ha visto a los tributos ha sido la consecuencia precisamente de esas ideas acerca de lo público. De manera muy sucinta se puede señalar que las exacciones de la economía de los súbditos o ciudadanos, ha sido entendida tradicionalmente, sobre todo en los estados pre modernos, como una imposición asimétrica, consecuente con una relación de sometimiento al poder del soberano. Por otro lado, los tributos se fueron diseñando como una de las fuentes de recursos y riqueza del Estado, aunque este no era un órgano que está llamado a garantizar el bienestar de los ciudadanos, como un deber primordial.

La concepción liberal del Estado ejerce una influencia transversal en cuanto a la función de los tributos, disminuyendo su importancia como herramienta preferida de financiamiento y vinculándolo más bien con propiedades para recaudatorias, como la regulación del mercado. Más adelante, el carácter de los tributos como herramienta de política pública adquiere más fuerza, al instalarse el estado de bienestar; y al desarrollarse el pensamiento jurídico que preconizaba una constitución rígida y con aptitud para ajustar al ejercicio del poder a su marco normativo.

Las sociedades son cada vez más complejas y alcanzan grados de integración más altos. En este escenario, la política tributaria resulta de importancia cardinal para modular el sistema económico, y lograr los objetivos que se ha propuesto el Estado en su nueva relación con los ciudadanos.

Ahora bien, sobre la justicia en la tributación hay quienes sostienen que esta puede

alcanzarse a través del establecimiento de impuestos proporcionales; es decir, que cada uno contribuye en relación exacta a sus ingresos. Esta visión es contraria a la recogida por los constituyentes de Montecristi en 2008, debido a que el texto fundamental recogió expresamente el principio de progresividad en la tributación, que formalmente implica que debe contribuir más quien mayor capacidad para ello tenga, pero cada vez en mayor medida respecto de su riqueza.

Hasta aquí se ha trazado dos visiones contrapuestas con relación a la idea de justicia tributaria. Además, Wicksell (1975) citado por Caliendo (2018,) menciona que “la tributación sería justa cuando el ciudadano recibiese el valor pagado en tributos bajo la forma de servicios públicos durante su vida.” (p. 66). Estas líneas de pensamiento nos llevan más bien a vincular el criterio de justicia en la tributación, con el concepto (y la medida) de eficiencia. No resulta sencillo abordar esta cuestión, pero se debe decir brevemente que la eficiencia respecto del sistema tributario se puede plantear en cuanto a la distribución de las cargas públicas, al uso del recurso por parte del fisco, o incluso desde la perspectiva de los costos de cumplimiento (administrado) y de control de riesgo (administración).

Finalmente, es necesario reconocer la doble dimensión de la justicia tributaria, es decir, en el ámbito de ejercicio de la potestad de exacción, perspectiva del Estado, y en el marco de quien soporta las cargas impositivas, perspectiva del ciudadano. A continuación, se aborda cada una de estas cuestiones, con énfasis en el punto de vista de la Administración Tributaria.

La justicia tributaria desde la perspectiva del contribuyente

Los principios y valores referidos se inspiran en un esquema constitucional de derechos y de justicia social; la Constitución limita

las facultades otorgadas a los poderes estatales al amparo de las garantías del debido proceso.

En el marco de dichas garantías, se tiene la obligación de las autoridades administrativas y judiciales de asegurar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes, en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, lo que significa que junto a la idea omnipresente de Estado de bienestar, se concibe al ser humano como titular de derechos fundamentales e inalienables que deben ser tutelados de forma irrestricta por las funciones del Estado, las que deben estar encaminadas a ello como su única función.

Capacidad contributiva

En lo principal, la justicia tributaria entendida desde quien soporta la carga impositiva consiste en levantar un valladar a los excesos del poder tributario y de las facultades de la Administración. En cuanto a lo primero, la misma Constitución establece en el Art. 323, que se prohíbe toda forma de confiscación. Por otro lado, el principio de capacidad contributiva debe entenderse, a decir del profesor Caliendo (2018) en su vertiente objetiva y subjetiva. La capacidad contributiva, en su ámbito objetivo, implica que deben seleccionarse, como blancos de la imposición, a fenómenos que califican como indicadores de riqueza, es decir, desde una dimensión estrictamente económica, lo cual descartará aspectos de otra índole, tales como sexo, raza, filiación, política, edad, etc. (Caliendo, 2018). No obstante, siempre cabe relativizar este principio en el sentido de que puede existir otras consideraciones del legislador a la hora de establecer tributos, como suele ser el caso de los impuestos reguladores, con carácter ambientalista o sanitario, por ejemplo, en los que el indicador no revista necesariamente una entidad de manifestación de riqueza.

Al respecto, Caliendo (2018) menciona que este principio entendido en su arista objetiva es además vertical y horizontal al decir que:

En el plano vertical, el principio debe aplicarse de modo progresivo, vale decir, la carga tributaria individual debe aumentar en una proporción mayor con el incremento de la riqueza disponible. En el plano horizontal, se exige que los contribuyentes de igual capacidad económica sean tributados de la misma manera. Si, en este caso, se produce una distorsión debe ser reparada, aunque los tributos en forma aislada respeten el principio de capacidad contributiva. (p. 390)

En cuanto a su versión subjetiva, el principio de capacidad contributiva se dirige también al legislador, y se refiere a que la distribución de las cargas impositivas debe hacerse en un plano de igualdad; esto es, de igualdad material. Significa esto que el sacrificio debe ser equitativo, por lo que se debería considerar aliviar el peso fiscal de quienes ya tienen suficientes cargas que atender en su economía, "...dado que es la base del principio de personalización en el derecho tributario..." (Caliendo, 2018, p. 394).

Costo de cumplimiento y principio de neutralidad

La otra ventana desde la que se dibuja el panorama de la justicia tributaria, por parte del contribuyente, es los denominados costos de cumplimiento. En efecto, algunos estudiosos de las teorías sobre el análisis económico del derecho señalan que la imposición debe ser neutral, por un lado, y debería generar la menor cantidad posible de costos, por otro. De esta manera el sistema se acercaría cada vez más a un óptimo paretiano de justicia. Así, señala Coase: "Otro factor que debe ser tomado en consideración es que las operaciones de intercambio en una economía de mercado

e incluso las transacciones organizadas dentro de una misma empresa son frecuentemente tratadas de forma distinta por el Gobierno u otros organismos o agencias regulatorias." (Coase, 1937). Así, al incluirse a la tributación dentro de los costes de transacción, se espera que genere solamente la carga necesaria, y que respete el principio de neutralidad, que dicta que no debe influir en las decisiones de los agentes económicos. Un ejemplo de impuesto neutral es precisamente el Impuesto al Valor Agregado, cuya configuración no genera el efecto económico de amplificación que presenta otro tipo de impuestos al consumo.

La justicia tributaria desde la perspectiva de la Administración

El Sistema Tributario ecuatoriano, conforme los mandatos de optimización contenidos en la Constitución de la República del Ecuador (CRE), está llamado a construirse sobre bases firmes, que se sostengan en los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (CRE art. 300), y que se oriente a alcanzar los valores de la redistribución de la riqueza y conductas económicas responsables.

El interés común y el principio de solidaridad como medida de la redistribución de la riqueza

La Constitución reitera una de las garantías del sistema impositivo, y al mismo tiempo deber primordial del Estado, es de redistribuir equitativamente los recursos y la riqueza. Este resultado se debe buscar a través de políticas públicas que respondan a las características de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, respetando el principio de capacidad contributiva, suficiencia recaudatoria y el mandato constitucional de no confiscación, recogido en el Art. 323 de la Carta Fundamental. De esta manera se cristaliza el interés público en el marco de la justicia tributaria.

Adicionalmente, el catálogo de derechos del buen vivir gravita sobre el interés común, y se concibe tanto como una responsabilidad primordial del Estado que debe garantizar su disfrute, como un deber y responsabilidad de los ciudadanos. En este sentido, Alejandro Ramírez Cardona señala que cada persona debe contribuir de acuerdo con su capacidad económica y no según el beneficio que reciba o espere recibir de la prestación de los servicios públicos financiados; de esta forma, quien carece de capacidad económica o contributiva no paga impuestos, sin que deje de beneficiarse con aquellos servicios que son para toda la colectividad. (Ramírez, 1998).

Así pues, es una constante en el modelo de Estado que el Ecuador ha decidido darse, este doble rol del ciudadano, como sujeto de derechos y de obligaciones. Se ve esto claramente con el reconocimiento a la libertad de empresa, que se consagra en el artículo 66 numeral 26 de nuestra Constitución, según el cual un ciudadano cualquiera puede ejercer el emprendimiento que guste. En efecto, goza de absoluta libertad y apertura para tomar la decisión económica más conveniente, la cual es de carácter personal, autónomo e independiente. Sin embargo, cualquier agente económico, debe encontrarse ligado a la contribución al Estado y al interés público a través de cargas impositivas (sin perjuicio de los umbrales de exención o incluso de esquemas de renta negativa que pueda existir en cualquier sistema), las cuales a la larga traen para sí, aunque no lo solicite expresamente, un beneficio prestacional por parte del Estado que por mucho que no lo requiera, estará a su disposición permanentemente.

Esta relación del ciudadano con el Estado, es ilustrada por Andrea Amatucci en los siguientes términos: “en un ordenamiento que atribuye al Estado Social y Económico la tarea de reconocer y garantizar la propiedad privada, la libre iniciativa y actividad económica,

el deber de solidaridad, como síntesis entre socialidad y libertad, exige coherentemente un concurso a los gastos, que consiste en un sacrificio proporcional a las riquezas de los individuos” (Amatucci, 2021, p. 9).

En este contexto, es indiscutible que el aporte que debe ser entregado por parte los sujetos pasivos al erario nacional a través de los impuestos, a consecuencia de sus actividades, resulta en beneficio de los demás asociados y por ende del interés público.

En este orden de ideas, se debe enfatizar en que los tributos constituyen un mecanismo de financiamiento del Estado cuya naturaleza va ligada a constituirse en ingresos permanentes; y, por tanto, conforme el artículo 285 de la Constitución, financia el gasto corriente, el que permite solventar servicios prioritarios como son la salud, educación, justicia y otros que guardan relación con el buen vivir.

El principio de solidaridad como marco de la imposición

En cuanto a la función de los impuestos en específico, Soler (2011) señala que:

No solo es conmutativa, sino además [...] una función social de solidaridad por el cual unos disfrutan los bienes públicos y pueden no pagar el impuesto, mientras otros lo satisfacen en medida proporcional o progresiva [...] contribuyéndose, así, a conciliar el interés público con el interés privado o el sacrificio momentáneo del privado con su interés permanente de ciudadano y con el interés público. (p. 235-236),

Siendo procedente afirmar que los tributos van ligados a un concepto de justicia distributiva apalancada en el concepto de solidaridad, valor consagrado también en nuestra carta magna.

A propósito del alcance de este último, el citado maestro argentino refiere que la solidaridad es un deber general cuyo obligado principal son los poderes públicos y los ciudadanos y cuyo beneficiario es siempre la comunidad (Soler, 2011). En tal sentido, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se fundamentaría, precisamente, en la solidaridad social, como principio base del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Sorto (2015) sostiene, por su parte, que el concepto de solidaridad como principio jurídico, tiene que ver con la relación entre sí de los integrantes de un conjunto, y del todo con cada una de sus partes.

Otra de las voces autorizadas y recurrentes en cuanto al alcance de este valor social, es la de García Novoa (2009). El profesor español manifiesta que, formulado así, el principio de solidaridad tendría una eficacia relativa en tanto sólo podría concretarse a través de la constitucionalización del deber de contribuir, el cual se cimienta sobre las bases de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad.

Además, sólo podría referirse a ciertos tributos como los impuestos, pues quedarían fuera las formas tributarias basadas, no en la contribución, sino en la retribución, e incluso dentro de los impuestos, y aunque suele repetirse la frase tópica de que la progresividad se predica del sistema y no de las diferentes figuras impositivas aisladas, sólo podría admitir los impuestos progresivos como verdaderamente acordes con las exigencias del deber de solidaridad, e incluso, sólo los impuestos progresivos directos basados en la renta personal.

Los razonamientos presentados resultan por demás interesantes e identifican a la solidaridad con el Estado Social de Derecho, a la vez que cuestiona el alcance de dicho

postulado aplicable únicamente a los impuestos (no tasas, ni contribuciones especiales) y dentro de ellos solo a los progresivos (renta) y no a los regresivos (IVA e ICE), como mecanismo de cumplimiento del principio de solidaridad los cuales como efecto carambola se relacionan directamente con la satisfacción del interés público (García Novoa, 2009).

Interés público y solidaridad

En este escenario, el interés público constituye un elemento del principio de solidaridad que podría entenderse realizado con la atención y satisfacción de necesidades las básicas que son inherentes al ser humano en sociedad, y que se financian a través de los impuestos. Sin embargo, la propia Constitución prevé que además del buen vivir de las personas, se deberá considerar de interés público o la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados (Art. 14 CRE), elevando a la naturaleza como ente titular de derechos fundamentales. Es así que, en nuestro marco jurídico, el interés público supera las clásicas definiciones antropocéntricas, que consideran al hombre como moralmente superior a todas las manifestaciones de vida, y lo ubica como un componente más de la naturaleza, desde una perspectiva holística, multidimensional, en su relación con la naturaleza.

Los tributos representan una herramienta esencial, el instrumento financiero por autonomía, para la satisfacción de los derechos constitucionales y por ende del interés público. Por otra parte, se considera que el sistema tributario se constituye en un modulador de la expedición de normas que regulan los impuestos, por lo que este debe ser consecuente con los principios y derechos constitucionales los cuales obedecerán al interés público. De la misma manera se puede entender que

existe una estrecha relación entre los tributos y el interés público, y estos dos conceptos con sistema tributario como ordenador tanto de los impuestos, y medio para cumplir con los fines del interés colectivo.

Por otra parte, también se debe señalar que estos tres conceptos (interés público, tributos y sistema tributario) se inspiran en la redistribución, eficiencia y la suficiencia recaudatoria cuyo punto de quiebre se encuentran en los principios de generalidad, progresividad, irretroactividad, equidad y seguridad jurídica como vértice en la tutela de derechos de las personas. Si bien es cierto los referidos principios inspiradores del sistema tributario prima facie se enfocan en la construcción de normas de Derecho, también constituyen los límites de las actuaciones de la Administración Tributaria, sin embargo, no hay que perder de vista que las mencionadas actuaciones son por naturaleza regladas, es decir se construyen al amparo de lo que la normativa vigente lo permite hacer por lo que guardan relación con la con el derecho a la seguridad jurídica contenido en el artículo 82 de la Constitución.

El control de legalidad frente a la tutela judicial de los créditos de la administración tributaria

Desde esta perspectiva, la administración de justicia ordinaria, como parte del engranaje de las garantías de derechos, debe constituirse en el principal garante del principio de justicia, y por lo tanto no únicamente debe enfocarse en la tutela de los derechos e intereses del contribuyente sino también en los la administración tributaria cuyas actuaciones, al ser regladas, se sustentan en las normas tributarias y por ende del interés público, por lo que las decisiones judiciales debería inspirarse en los principios de imparcialidad y dispositivo contenidos en los artículos 9 y 19 del Código Orgánico de la Función Judicial. En este sentido es impor-

tante destacar que el control de legalidad, que se encuentra encomendado a los operadores de justicia tributaria, debe ser entendido de manera objetiva y en Derecho frente a los intereses, de los litigantes quienes por esencia ante la administración de justicia se encuentran en completa igualdad de condiciones y por lo tanto deberían contar con las mismas armas para defensa de sus posiciones.

En este contexto si bien es cierto los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario gozan de la facultad de realizar un control de legalidad de los actos impugnados como de sus antecedentes, no se puede concebir que adecúen su actuación en una suerte de activismo judicial, a través del cual pretendan suplir oficiosamente las pretensiones de los justiciables o incluso abordar y resolver cuestiones que no han sido expresamente alegadas. Lo hasta aquí referido no implica que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario no puedan acometer el control de legalidad que están llamados a ejercer, incluso de oficio, sin embargo, esta potestad debe estar encaminada a analizar cuestiones de pleno derecho, como por ejemplo la declaración de caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, cuya configuración se encuentra expresamente establecida en la normativa tributaria (art. 94 Código Tributario) como limitante de al ejercicio de la facultad de la administración tributaria. Por el contrario, el control de legalidad no podría referirse, de oficio, a la prescripción de la acción de cobro cuya esencia y definición se encuentra limitada a la solicitud por parte del interesado para su declaratoria.

En el mismo sentido, en lo que concierne al recurso extraordinario de casación, que lo conoce la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, por su naturaleza limitada, únicamente permite que se efectúe un control de legalidad de las sentencias emitidas por los Tribuna-

les Distritales de lo Contencioso Tributario, quedando vedada la posibilidad de realizar un examen casacional de oficio pues al amparo del principio dispositivo y la seguridad jurídica existe un linde que no se debería transgredir al amparo del respeto de los derechos e intereses de los justiciables en la esfera del debido proceso que constituye parte del derecho a la tutela judicial efectiva.

Calamandrei (2021) sostiene que:

Si bien es cierto el recurso de casación se constituye en un resorte del interés individual, la Corte no se puede limitar a censurar académicamente la interpretación errónea que el recurso ha llevado a su conocimiento, sino que debe hacer sentir su influjo práctico en el proceso de mérito, en cuanto mediante la parte dispositiva de su decisión anula la sentencia fundada en la interpretación reprobada por ella. (p. 18-19)

Lo que confirma más aún la finalidad de orden público que reviste el recurso de casación en la función de defensa de la Ley o nomofilaquia. Es así pues que la casación se constituye en un “aspecto de política estatal, para la buena marcha de la administración de justicia y de la conservación del ordenamiento jurídico. (Tolosa Villabona, 2005, p. 71).

Una vez contextualizado el problema del control de legalidad dentro del sistema de administración de justicia, es importante señalar que los órganos jurisdiccionales, en materia tributaria, ejercen jurisdicción sobre actos administrativos que guardan relación con tributos, como se ha señalado *ut supra*, constituyen un eje fundamental dentro del esquema constitucional de derechos y en particular sobre el interés público. Por otro lado, la administración tributaria no tiene patente de corso para ejercer sus facultades con total arbitrariedad, so pretexto de actuar en nombre de los intereses generales, y es por ello

que en atención al derecho a la tutela judicial efectiva, dentro de la esfera del acceso a la justicia, el papel de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y la Corte Nacional de Justicia resulta preponderante para garantizar el Estado de derechos y justicia, realizando un control de la actuaciones de la administración tributaria.

Ahora bien, se debe señalar que el control de legalidad que efectúan los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario constituye una garantía del Estado de Derecho, el cual se sustenta en la seguridad jurídica y en la obligación de los administradores de justicia de ser garantes de las normas y los derechos de las partes. No obstante, las actuaciones oficiosas que guardan relación con aspectos fácticos no alegados por los justiciables pervierten el ejercicio del poder jurisdiccional y constituyen una interpretación extensiva del control de legalidad que sobrepasa la garantía individual e inobserva el principio dispositivo.

En este punto es importante analizar la relación que se produce entre interés público, tributos y administración justicia tributaria, habiendo quedado claro que su interrelación es constante e indisoluble, y como lo que se ha revisado a lo largo de estas líneas, se puede concluir sin lugar a duda, que el punto de discusión queda abierto siempre al amparo de la dicotomía de los intereses, público y privado. En este sentido, queda claro que el interés público siempre tendrá como marco orientador la realización de los derechos constitucionales y que los tributos se encaminan a recaudar recursos para satisfacer las exigencias de tales derechos; en este sentido, la configuración de los textos jurídicos que los regulan debe mirarse en los principios y derechos de orden constitucional que se incardinan en el valor de la justicia social en general, y la justicia tributaria en particular, como son la progresividad y la capacidad contributiva. Por su parte, en cuanto

al sistema de administración de justicia, este tiene entre sus funciones precautelar y garantizar los derechos de las partes procesales y debe concebirse como un ejercicio permanente de búsqueda de la verdad material, en el que converjan los derechos de los justiciables.

Conclusiones

A lo largo del presente análisis se ha realizado una aproximación a las concepciones de justicia tributaria, y en particular, a las visiones particulares y estatales al respecto, con énfasis en esta última. La institución de los tributos no es ajena y no puede entenderse en sentido abstracto o divorciada de las distintas teorías del Estado; es cada uno de este sistema de ideas el que dicta de alguna manera cuál debe ser el entendimiento y la función de los tributos.

En nuestro país, especialmente a partir de la entrada en vigor de la Constitución de la República en el año 2008, el rol del Estado y su relación con el ciudadano adquiere un distinto matiz, pues se enfatiza en el carácter de Estado constitucional de derechos, en la priorización del desarrollo equitativo y en el uso de la política tributaria como herramienta para la redistribución de la riqueza. Esta declaración del constituyente traza un horizonte con una visión de la sociedad, considerando al ser humano como razón de ser de la organización política y situándolo, además, a la par de otras manifestaciones de vida, desechando la mirada estrictamente antropocéntrica, de un humanismo exacerbado, pues su relación con la naturaleza, con los recursos, se basa en el respeto, en el buen vivir.

Es en este contexto que se incardina el debate acerca de la justicia tributaria, que debe abordarse en sus dos dimensiones, desde la perspectiva del contribuyente o sujeto obligado, y el punto de vista de la Administración.

Son dos posiciones que requieren un análisis exhaustivo. En el ámbito del sujeto pasivo, se puede enfrentar al desafío de juzgar el grado de justicia del sistema tributario, a partir de varias consideraciones; no obstante, baste tomar dos parámetros que serían suficientes, tales como la adecuación del poder tributario a la luz del principio de capacidad contributiva, absoluta y relativa, y la medición de los costos de cumplimiento de las normas tributarias. Nuestro marco jurídico debe descansar en esos dos pilares, sin perjuicio de observar los dictados del Art. 300 de la Constitución, que consagra los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Por el contrario, desde la orilla de la Administración, y esencialmente del Estado, la justicia tributaria se orienta hacia la salvaguarda del interés general, a través de la concreción del poder tributario y la implementación de una política tributaria que persiga como una de sus finalidades esenciales, la redistribución de la riqueza, puesto que eso socializa el acceso a los recursos y permite satisfacer de mejor manera las necesidades de los ciudadanos y la realización de sus derechos fundamentales.

El sistema tributario que se acerque al ideal de justicia, debe estar diseñado sobre la base del principio de progresividad, capacidad contributiva objetiva y subjetiva, y suficiencia recaudatoria, esencialmente; y, debe, además, dotar al ente administrador del tributo de la fortaleza institucional suficiente para el ejercicio de sus facultades, en el marco de la ley, con el objeto de garantizar la recaudación que derive de la potestad tributaria del Estado, para ponerla al servicio del interés general, y de esta manera cristalizar el mandato constitucional de fomentar el goce pleno de los derechos fundamentales de los ecuatorianos.

Referencias Bibliográficas

- Amatucci, A. (2021). *Tratado de Derecho Tributario*. Segundo Tomo, Relación Jurídico Tributaria. El procedimiento de Aplicación de la Norma Tributaria. Editorial Temis.
- Calamandrei, P. (2021). *Casación Civil*, Ediciones Olejnik.
- Caliendo, P. (2018). *Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho*.: Editorial Grijley.
- Coase, R. (1937). The nature of the firm. *Economica, New Series*, 4(16), 23-54.
- García Novoa, C. (2009). La Doctrina del Principio de Solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. *Revista Peruana de Derecho Tributario, revista electrónica*, <https://derecho.usmp.edu.pe/wp-content/uploads/2022/05/Analisis-Constitucional-Tributario-de-la-armonizacion-e-incidencia-del-regimen-cedular-del-impuesto-a-la-renta-a-las-Personas-Naturales.pdf>
- Ramírez Cardona, A. (1998). *Hacienda Pública*. Cuarta edición. Editorial Temis S.A.
- Soler O. *Tratado de Derecho Tributario Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo Penal*. Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Sorto, O., (2015). *Solidaridad y derechos humanos en tiempos de crisis*. Dykinson.
- Tolosa Villabona, L. (2005). *Teoría y Técnica de la Casación*. Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Wicksell, Knut (1975): "Un nuevo principio de tributación justa", en Albi, Emilio (1975): "La Escuela de Estocolmo y la Teoría de la provisión óptima de bienes sociales", Hacienda Pública Española, N° 36, pp. 275-307.

3

EL INTERÉS PÚBLICO SOBRE LOS DERECHOS DE ADUANA (DESDE LA VISIÓN DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS - SENAE)

Autora: Fernanda Margarita Inga Carabajo

ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-5033-5787>

Autora: Paula Andrea Ordóñez Espinoza

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-6807-0632>

Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador - Senae

Resumen

En el presente artículo se analiza el interés público sobre los derechos de aduana o derechos arancelarios, partiendo del estudio histórico del derecho aduanero y del derecho tributario, sus instituciones, conceptos y principios generales que los hace diferenciarse; para luego analizar las políticas públicas que aplican los derechos de aduana como medidas de naturaleza extrafiscal y, por ende, los fundamentos para reconocer la autonomía del derecho aduanero. Por último, se examina la necesidad de contar con jurisdicciones especializadas para alcanzar la autonomía jurisdiccional del derecho aduanero ecuatoriano.

Palabras clave: Arancel, autonomía, régimen tributario, comercio exterior.

Abstract

This paper analyses the public interest on customs duties or tariff duties, based on the historical study of customs law and tax law, its institutions, concepts and general principles that make them different; and later analyse the public policies applying customs duties as an extra-fiscal measure and, therefore, the grounds for recognizing the autonomy of customs law. Finally, the paper examines the need for specialized jurisdictions to achieve the jurisdictional autonomy of Ecuadorian customs law.

Keywords: Tariff, autonomy, tax regime, external trade.

Introducción

En el ámbito aduanero las normas nacen atendiendo a las políticas públicas trazadas por la Función Ejecutiva, esto, en atención a lo señalado en la Constitución respecto de la creación de aranceles como competencia exclusiva del presidente de la República, por otra parte, los tributos se crean, modifican o suprimen a través de la Asamblea Nacional.

La política aduanera parte del objetivo principal de proteger la economía del país, es decir, salvaguardando la seguridad nacional y facilitando el comercio internacional. Para la consecución de dichos objetivos, el gobierno ha establecido regulaciones en materia aduanera sobre los procedimientos y requisitos en el despacho de mercancías en aduana. Además, busca promover la competitividad de la industria y el comercio local, mediante la aplicación de medidas de defensa comercial, fomentando también la integración regional a través de acuerdos con otros países y organismos internacionales.

Ahora bien, la política fiscal tiene objetivos claros conforme lo dispuesto en la Constitución, y estos se materializan a través de la contribución al gasto público, esto es, cumpliendo con las obligaciones tributarias que corresponde como ciudadanos ecuatorianos.

En este aporte académico se procura dar una visión histórica del derecho aduanero y tributario, atendiendo la separación de funciones de cada una de estas ramas de derecho, identificando así, que las aduanas tienen como función principal de facilitar y controlar, mientras que el derecho tributario tiene un enfoque netamente recaudador a través del Servicio de Rentas Internas.

Otro elemento de análisis ha sido enfocado en la política de comercio exterior, enfatizando en los derechos arancelarios como una política de protección efectiva tendiente

a equilibrar los costos de la mercancía importada con los de la mercadería nacional, rescatando el trabajo de las aduanas a nivel mundial controlando el ingreso de mercancía que no cumpla con el pago de tributos.

Finalmente, rescatar la importancia de contar con jurisdicciones especializadas en Derecho Aduanero va a permitir un mayor entendimiento de quienes aplican la ley al momento de resolver y emitir sentencia concediendo a las personas mayores garantías en la tutela de sus derechos. El estudio de los derechos de aduana impone ante todo esclarecer qué se entiende por “Derecho Aduanero” y, por consiguiente, precisar en las funciones de la aduana. Solo entonces se puede afirmar si los derechos de aduana responden o no a la justicia tributaria.

Desarrollo

El derecho aduanero a través de la historia

El derecho aduanero es una disciplina jurídica que estudia las normas que regulan el tráfico internacional de mercancías, teniendo un origen muy anterior al derecho administrativo, e incluso al derecho tributario.

Según las investigaciones históricas fue en Francia, bajo el reinado de Luis XIV, donde por primera vez se conformó un ordenamiento dedicado específicamente a aquellas normas jurídicas calificadas como “aduaneras”. Se trata de la Ordenanza Aduanera Francesa de febrero de 1687, considerada por la doctrina como el primer código de aduanas de Francia, y por los expertos aduaneros, como el antecedente fundamental en la conformación del derecho aduanero como disciplina jurídica (Basaldúa, 2019).

La Ordenanza Aduanera Francesa sirvió de influencia en el resto de los ordenamientos aduaneros. Así, cabe mencionar que la

legislación aduanera en Europa y América permanece separada de la legislación que regula la tributación interna. Por ejemplo: en Ecuador el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su Libro V, Título II “De la facilitación aduanera para el comercio”, contiene regulaciones orgánicas específicas sobre la materia aduanera, y que están separadas de las normas tributarias contenidas en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.

Por otra parte, a lo largo de la historia la “aduanas” como institución han sido reconocidas por su función recaudadora, siendo concebidas para el cobro de los tributos aplicables a las mercancías que se importan y exporta, lo que llevó a sostener que el derecho aduanero es una disciplina integrante del derecho tributario. Sin embargo, esta concepción no tiene en cuenta que desde sus orígenes las aduanas también estuvieron vinculadas al control de estas mercancías en el tráfico internacional, siendo este su cometido principal.

Si se parte de su etimología la palabra “aduanas” proviene del árabe “Addiwana” que significa registro; por lo tanto, históricamente la “aduanas” sirvió para designar el lugar (oficina estatal) donde se llevaba el registro en un libro de cuentas de las mercancías que ingresaban o egresaban por las fronteras de un reino o imperio (ahora Estado) (Rohde, 2021).

En la actualidad, esta función se mantiene. La administración aduanera ecuatoriana aplica toda la legislación relacionada con las operaciones aduaneras y de comercio exterior; y además, percibe los derechos de aduanas (aranceles) y demás gravámenes aplicables sobre estas operaciones. Aunque, hay otras funciones que también ejerce, como: la recolección de datos para las estadísticas del comercio exterior; la aplicación de normas de origen para otorgar las preferencias

arancelarias previstas en acuerdos comerciales internacionales; la aplicación de regímenes aduaneros; la recaudación de tributos vinculados a las actividades de comercio exterior; pero sin naturaleza aduanera (se refiere al ICE, IVA, FODINFA); las devoluciones tributarias; las medidas en frontera por vulneraciones a la propiedad intelectual (piraterías, falsificación de marcas), entre otras.

Como se observa, son diversas las funciones que cumple o que usualmente se le atribuyen a una aduanas; sin embargo, existe una función esencial que históricamente siempre le ha correspondido. Se refiere al control en las fronteras, función que está muy alejada de la visión tributaria de que la aduanas está para recaudar. Todo lo contrario, en un panorama donde la liberalización del comercio internacional procura la eliminación progresiva de los derechos de aduanas, la razón de ser de las instituciones aduaneras no corre peligro, puesto que es a través su control que el Estado puede materializar aquellas competencias exclusivas sobre política aduanera y comercio exterior previstas en el Art. 261 de la Constitución de la República del Ecuador.

Visto de esta manera, el control en las fronteras corresponde a una función irrenunciable de la aduanas, por medio de la cual, se protege el bien común nacional. Puntualmente, en el Ecuador no existe otra institución dentro de la administración pública que se dedique a esta función, a diferencia de la función recaudadora que tiene su propia administración a cargo del Servicio de Rentas Internas.

Así, bajo esta función, la aduanas somete a su poder las mercancías que cruzan la frontera, mediante el “aduanamiento” de las mismas (Rohde, 2019); es decir, permitiendo su ingreso a una de las oficinas de aduanas para que puedan ser aforadas (verificadas) y, posteriormente “desaduanadas”, una vez

que el importador/exportador cumpla con todos los requisitos y formalidades previstos en la legislación aduanera.

Al respecto, con acierto (Basaldúa, 2007) señala que:

Es inconcebible que un Estado deje de controlar lo que entra o sale de su territorio, pues lo que está en juego es el interés público; se trata de cuestiones vitales o de orden público, como la moral y salud públicas, la seguridad nacional, la sanidad animal y vegetal, la defensa nacional.

Ahora bien, desde los inicios del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT), los Estados también han procurado que las aduanas estén al servicio del comercio y la industria, provocando que sean abordadas desde una nueva función, la facilitación a las actividades económicas, la cual tuvo que replegarse a raíz del atentado terrorista ocurrido el 11 de septiembre de 2001 en los Estados Unidos, para dar paso a una aduana con mayores funciones de control en materia de seguridad en el tráfico internacional de mercancías. (Basaldúa, 2007)

Por lo tanto, ante una nueva realidad a nivel internacional, las aduanas modernas pasaron a ser vistas como instituciones que combaten el crimen organizado, teniendo un rol primordial en la vigilancia de las fronteras con la finalidad de impedir el tráfico de drogas, armas, elementos utilizados para el terrorismo, mercancías piratas o falsificadas; el lavado de dinero y demás mercancías ilícitas que amenazan la seguridad de un país.

Por consiguiente, en el Ecuador la administración aduanera también ha pasado a asumir la responsabilidad de sumarse como un actor fundamental en la seguridad nacional, teniendo como nuevo reto el conseguir un razonable equilibrio entre las necesidades de control del Estado y las ventajas de

contar con un comercio exterior ágil y dinámico que sepa adaptarse a los cambios con la mayor rapidez posible.

Esto conlleva a tener una legislación y servidores aduaneros con una cultura administrativa distinta a la visión tributaria, puesto que deben manejarse con parámetros de mayor flexibilidad y menor formalidad, en los que sea posible ponderar la agilidad, celeridad y seguridad del comercio exterior por sobre el exceso de seguridad en la recaudación fiscal.

De allí que se prioricen figuras como: el despacho con pago garantizado, el aforo automático, el desaduanamiento directo o el programa Operador Económico Autorizado (OEA), que refuerzan la visión aduanera del ejercicio de una recaudación como parte de sus funciones, pero sin que esta sea imprescindible para que la institución exista. En consecuencia, se puede concluir que, sin la función de control, las aduanas no son aduanas.

El derecho tributario a través de la historia

En aras de revisar la función recaudadora del Servicio de Rentas Internas, se destacan hitos importantes a través de la historia, pues desde la época colonial ya existían contribuciones de obligatorio cumplimiento, sin embargo, no fue hasta el nacimiento como república en 1830, que fue necesario precisar los ingresos estatales y como estos se distribuían, coexistiendo varias instituciones encargadas de administrar lo que hoy se conoce como tributos.

Troya (2015), definió a los tributos como: "prestaciones que exigen coactiva y unilateralmente el Estado y los organismos públicos a los particulares para el financiamiento del gasto público" (p. 17). Acertadamente el autor precisa que el Estado es el encargado

de crear los tributos y las instituciones que los administran exigir el cumplimiento de estos a los sujetos pasivos o denominados contribuyentes.

Ahora bien, uno de los primeros tributos que se exigió en nuestro país y que puede resultar en la actualidad sin sustento alguno e incluso con tintes discriminatorios, fue el tributo indígena, mismo que consistía en obligar a las personas pertenecientes a la población indígena a pagarlo y con ello compensar el trabajo de los encomenderos, afortunadamente este tributo se eliminó en el periodo de gobierno de Francisco Robles, entre los años 1856 y 1859.

Otro tributo que también generó ingresos al país y que fue objeto de modificaciones, fue el impuesto a los estancos, se aplicaba sobre la sal, aguardiente, tabaco y pólvora. El licor representaba un fuerte ingreso económico al país, razón por la cual se realizaron varias reformas para su aplicabilidad. Aquí, es menester reflexionar acerca de la problemática que representaba el consumo de aguardiente, y la necesidad de elevar este valor por medio de impuestos, con la finalidad de limitar su consumo, actualmente no ha desaparecido, pero si se ha modificado y se conoce como Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), y se aplica a las bebidas alcohólicas calculando los litros de alcohol.

Adicionalmente, otro evento importante en la historia socioeconómica del país fue la Revolución Juliana del 9 de julio de 1925, ya que buscó establecer un nuevo modelo económico basado en la planificación y administración tributaria, para ello fue necesario contar con la Misión Kemmerer y trabajar en la reorganización del sistema tributario ecuatoriano, que en ese momento estaba basado en impuestos sobre las exportaciones de cacao y otros productos agrícolas, y propuso la creación de nuevos impuestos sobre la renta

y el consumo para diversificar la base tributaria del país.

Así, mediante la creación del impuesto a la renta se generaron varias reformas en 1941 con una serie de medidas para facilitar la recaudación de impuestos y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Andino et al. (2012), estima que se establecieron procedimientos más eficientes para la presentación de declaraciones y pagos de impuestos, y se establecieron sanciones para los contribuyentes que no cumplieran con sus obligaciones. Además, se introdujeron conceptos como la obligatoriedad de llevar contabilidad, deducciones y exenciones a determinadas actividades que no superaban los 5,000 sucres anuales. Consecuentemente, en el año 1945, se instituyó mediante decreto el impuesto a las ganancias extraordinarias y también se estableció el impuesto a la renta global, que sirvió como precursor del impuesto a la renta que se aplica en la actualidad.

En cuanto al alcance del impuesto a la renta global, Andino (2009), sostiene que se trata de:

(...) unificar y codificar todas las rentas que hasta el momento se encontraban dispersas y que estaban siendo solapadas por otras. Este impuesto elimina todos los otros impuestos que gravaban rentas de capital neto o rentas de capital y trabajo a nivel nacional y local. (p. 113)

Ahora bien, sin lugar a duda el país experimentó varios cambios positivos en los años cincuenta, sesenta y setenta, que se caracterizaron por una serie de reformas significativas. En 1950 el gobierno de Galo Plaza Laso implementó una reforma tributaria que aumentó los impuestos sobre la renta y las importaciones para financiar el gasto público. Esta reforma tuvo como objetivo reducir la dependencia del país en la exportación de materias primas y diversificar la economía.

Siguiendo con esta misma lógica, en los años sesenta, se introdujeron impuestos específicos sobre los productos de lujo y los bienes suntuarios para aumentar la recaudación. Además, se creó un impuesto a la propiedad, que se aplicó a los bienes inmuebles y los vehículos de motor. Estos impuestos permitieron al gobierno aumentar los ingresos fiscales y financiar proyectos de desarrollo.

Como consecuencia de años de bonanza en el país debido al auge petrolero fue posible establecer de manera firme el impuesto a la renta global y aumentando la recaudación de impuestos directos para personas naturales y jurídicas, con sus respectivas tarifas cada uno.

De esta forma, desde la Época Colonial hasta la Republicana, la exigencia de tributos representó un reto para los gobiernos que tuvieron que afrontar la necesidad de obtener ingresos y de establecer medidas de recaudación. No obstante, el actual régimen tributario ecuatoriano se ha enfrentado a diversas reestructuras a nivel político y económico, como parte de estas reformas, se reestructuró la administración tributaria en 1997, dando lugar a la creación del Servicio de Rentas Internas mediante la Ley Nro. 41, conforme lo dispuesto en el artículo 1 cuyo texto reza: "Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito".

Se destaca de la lectura del artículo 1 de la Ley de creación del Servicio de Rentas Internas que el principal objetivo de creación de la institución es determinar, recaudar y controlar los tributos internos del país de manera eficiente y moderna aplicando los principios que rigen el sistema tributario: eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, transparencia.

Por otro lado, en el año 2000 nuestro país atravesó por un proceso de dolarización, en el cual se adoptó oficialmente el dólar estadounidense como moneda de curso legal, generando una serie de desafíos para la administración fiscal, como la aplicación de varias normas tributarias que fueron expedidas con el fin de organizar e integrar aquellas con contenido tributario pero que se encontraban dispersas.

En este orden de ideas, es menester resaltar la relevancia de la Constitución del 2008, que incluye los principios del régimen tributario ecuatoriano, incorporando el principio de eficiencia, progresividad, equidad, transparencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, marcando el camino en el actual régimen tributario, así como en la institución encargada de gestionar la política tributaria.

En razón de lo expuesto, se puede concluir que la administración tributaria nació con un fin recaudatorio y actualmente se encarga de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes acatando los objetivos de la política fiscal, por otra parte, la función que caracteriza a la aduana es de naturaleza extra fiscal, siendo la de control de fronteras, por consiguiente no se aplican los mismos principios del régimen tributario.

Los derechos de aduana en la fijación de las políticas públicas

En términos generales, la producción de las normas legales atiende a las distintas finalidades determinadas por un Estado mediante sus políticas públicas. De acuerdo con el artículo 261 de la Constitución de la República del Ecuador, las políticas en materia económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento, son de competencia exclusiva del Estado Central; es decir, de la función

ejecutiva representada por el presidente de la República.

Si se atiende a las finalidades de la política tributaria, se observa que el artículo 300 de la Constitución señala que sus normas “promoverán la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. Por ende, bajo esta dinámica hablar de política tributaria es reconocer que todos los ciudadanos están obligados a pagar tributos, contribuyendo al gasto público y consecuentemente contribuyendo a la sostenibilidad del país. Por lo tanto, el ejercicio que corresponde como ciudadanos es saber que la producción de bienes y servicios es parte del resultado de cumplir con nuestras obligaciones tributarias.

Las normas aduaneras, en cambio, están inspiradas en políticas públicas propias (aduanera, arancelaria y de comercio exterior) que difieren de la política tributaria, y que han encontrado en el Derecho aduanero, el instrumento legal eficaz y versátil para llevar a cabo las distintas doctrinas económicas (liberal o proteccionista) que lideran los Estados.

Así, por ejemplo, un Estado proteccionista aplicará sus normas aduaneras para restringir el normal desenvolvimiento del comercio exterior, haciendo uso de medidas extras fiscales como los derechos de aduana o las denominadas medidas de defensa comercial, entre ellas: las salvaguardias, derechos compensatorios y antidumping, con el objeto de limitar las importaciones para preservar la balanza de pagos o las exportaciones para garantizar el abastecimiento interno.

En consecuencia, se puede afirmar que los derechos de aduana son en esencia medidas estatales de naturaleza extrafiscal que sirven para alentar o desalentar el comercio exterior (importación o exportación) de

determinados productos. Por ende, en franca oposición a las normas tributarias, los derechos de aduana, por sí mismos, no persiguen la obtención de recursos económicos para un Estado, a pesar de que su recaudación también representa una significativa fuente de ingresos al presupuesto general.

Para reforzar este argumento, se acude a (Barreira, 2007), quien, repasando a lo largo de la historia, recuerda que al inicio los derechos de aduana (al igual que las instituciones aduaneras) fueron vistos con una finalidad fiscal, pero a medida que la tributación interna fue perfeccionándose y el Estado empezó a percibir sus recursos de esta fuente, los derechos de aduana pasaron a cumplir su verdadera función extrafiscal. En el mismo sentido, (Basaldúa, 2008) cita al tratadista Allix, para señalar que los derechos de aduana no tienen un carácter fiscal porque inspiran muchas más preocupaciones económicas que financieras, de aquí que su aplicación sea urgente e incompatible con las formalidades y los tiempos legislativos.

De esta manera, la visión aduanera adquiere mayor sustento puesto que la función esencial de las aduanas radicaría en el control de las operaciones de comercio exterior, a pesar de que estas no gravan tributos. De modo que, la relación jurídica aduanera contraída entre la administración aduanera y los operadores de comercio exterior, no persigue de manera primordial la satisfacción del tributo, sino el cumplimiento de las normas previstas por el Estado para la ejecución de las políticas fijadas en relación con el comercio exterior, teniendo que para el efecto aduanar las mercancías; es decir ponerlas a disposición de la aduana para su verificación con la intención de que se autorice su desaduanización.

Como consecuencia de sus distintas finalidades, las normas tributarias y aduaneras no pueden regirse por los mismos principios

generales del Derecho. Por lo tanto, también se precisa que varios de los principios tributarios no son aplicables a los derechos de aduana, entre ellos se refiere al principio de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de proporcionalidad, así como el de capacidad económica o contributiva. (Pardo, 2019)

Tomando como ejemplo el principio de reserva de ley, se tiene que las prerrogativas tributarias le corresponden a la Asamblea Nacional, por ende, de acuerdo al artículo 129 de la Constitución, la Función Legislativa es la competente para: "7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados."

No obstante, el principio de reserva de ley es incompatible con la necesidad de reaccionar rápida y eficazmente a los imprevisibles y rápidos cambios del comercio internacional; en consecuencia, las prerrogativas en materia aduanera y de comercio exterior (que incluye la fijación de derechos de aduana) no son ejercidas por la Asamblea Nacional, sino que han sido delegadas al Presidente de la República con la intención de que Estado ecuatoriano pueda defender la economía del país en tiempos oportunos.

De esta manera, a través del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el Estado instrumenta la facultad del Presidente de la República para fijar directamente los derechos de aduana y demás medidas de defensa comercial, permitiendo que dichas medidas puedan basarse en razones económicas como: la protección del comercio y la producción, el equilibrio en diferencia de costos, garantizar el abastecimiento interno, estabilización de precios, protección de propiedad intelectual, la buena fe comercial; y, no económicas como: la seguridad pública, defensa nacional, protección de la salud, sanidad, medio ambiente, moral pública, patrimonio cultural, entre otras.

Así pues, cuando las políticas públicas persiguen la protección de ciertos sectores productivos, el Estado puede aplicar los derechos de aduana como medida extrafiscal fundada en razones económicas que tienden a equilibrar los costos de las mercancías extranjeras que se importan con las existentes en el mercado nacional. Por consiguiente, a la aduana le corresponderá exigir dicho pago como una condición más para autorizar la nacionalización de las mercancías, sin considerar los principios de proporcionalidad, así como el de capacidad económica o contributiva.

Pero, además, el Estado también puede aplicar otras medidas basadas en razones de seguridad (no económicas). Se refiere a las retenciones y aprehensiones de mercancías que se utilizan como medidas precautelatorias para evitar el ingreso al territorio nacional de productos que son peligrosos para la salud de la población, la seguridad nacional, la protección del medio ambiente u otros valores que son necesarios para preservar la sociedad. Por consiguiente, a la aduana le corresponderá retener o aprehender dichas mercancías para evitar la violación de restricciones o prohibiciones de carácter no económico, y mas no para garantizar el pago de los derechos de aduana, donde igualmente no considerará el principio de no confiscatoriedad.

En conclusión, por efecto de la obligación aduanera, el operador de comercio exterior, en calidad de administrado, tiene que responder y defenderse ante una posible errónea liquidación de tributos, llegando incluso a exceder su capacidad contributiva, y adicionalmente, ante cualquier restricción a su propiedad (Barreira, 2007)

Los derechos de aduana en la jurisdicción tributaria

Para los expertos, admitir la autonomía del derecho aduanero significa admitir un

orden de prelación en la interpretación y aplicación de las normas, donde se debe reconocer que las normas aduaneras, por ser especiales, prevalecerán sobre las normas tributarias u otras normas generales. (Rohde, 2019)

Bajo este contexto, con el presente estudio se refuerza la especialidad de las normas aduaneras y con ello su autonomía, la cual se ha ido consagrando con la regulación específica de la materia. Se ha podido comprobar que los derechos de aduana son una herramienta de protección y no de percepción, por ende, a estos derechos no le son aplicables las normas y principios derivados de la política tributaria.

En este sentido, cabe precisar que las normas aduaneras tienen su propio sistema que tiene por objeto la regulación del tráfico internacional de mercancías, y del cual se pueden inducir ciertos principios generales, conceptos e instituciones propios que han sido recogidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su Libro V, Título II “De la facilitación aduanera para el comercio”, y están muy bien diferenciados del resto del ordenamiento jurídico. Lo cual, de acuerdo a (Basaldúa, 2007), permite concluir que se trata de una rama jurídica con suficiente autonomía científica, jurídica y legislativa.

Ahora bien, considerando dicha autonomía, las autoras cuestionan si ¿es adecuado que las jurisdicciones contenciosas especializadas en la interpretación y aplicación de normas tributarias (e incluso administrativas) sigan resolviendo controversias relativas a los derechos de aduana?

Se puede señalar con total convicción que a la autonomía del derecho aduanero se suma la necesidad de una autonomía “jurisdiccional”, que tiene lugar con la creación de un fuero o de tribunales especializados en

materia aduanera; dado que las controversias aduaneras requieren de soluciones especiales que obligan a la especialización como respuesta ante la imposibilidad de que los jueces puedan conocer todo. (Basaldúa, 2007)

Debido a la particularidad que reviste el conocimiento del derecho aduanero, debido a su complejidad, transversalidad, y aplicación de normas internacionales que dificultan su aplicación concreta en el derecho nacional, resulta imperiosa la especialización de quienes están llamados a interpretar y aplicar las normas aduaneras; y aún más de quienes deben decidir el derecho aplicable a un caso en concreto o sometido a su jurisdicción.

Al respecto, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio de 1994, en su artículo X, párrafo 3, ya manifestó a los Estados miembros la necesidad de instituir “tan pronto como sea posible” tribunales o procedimientos judiciales destinados a las cuestiones aduaneras, indicando que: “ b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos”.

Sobre este particular, actualmente en el Ecuador las jurisdicciones contencioso tributaria y administrativa son competentes para conocer las controversias en las que la administración aduanera ha sido demandada. En dichas jurisdicciones se tutelan los derechos de los operadores de comercio exterior que intervienen en el tráfico internacional de mercancías y, por ende, mantienen un vínculo jurídico con la aduana, ya sea de orden “tributario” o “administrativo”, pero no propiamente “aduanero”.

A tal efecto, como primer paso hacia la autonomía jurisdiccional del derecho aduanero, las autoras proponen que dentro de dichas jurisdicciones sea posible sortear las causas entre jueces especializados en materia aduanera, y cuando la naturaleza de la cuestión justiciable así lo amerite. Dicha especialización deberá estar debidamente comprobada, de tal modo que se conforme un listado de jueces especializados a los cuales únicamente se les sorteará causas aduaneras. Todo esto con miras a que en el futuro se pueda pensar y crear un Tribunal Distrital de lo Contencioso Aduanero.

La trascendencia de estas soluciones puede verse reflejada, tanto en la Ordenanza Aduanera Francesa de febrero de 1687 que en su Título XII preveía la jurisdicción especial para asuntos aduaneros, integrada por jueces con competencia específica en la materia (Basaldúa, 2019), como en los actuales ordenamientos jurídicos de Argentina, por ejemplo, que desde 1972 tiene una jurisdicción independiente y exclusivamente especializada en materia aduanera (Basaldúa, 2013).

De esta manera, se considera que el contar con jurisdicciones especializadas en derecho aduanero tendrá por efecto alcanzar una solución más equitativa, es decir, una decisión judicial emitida por jueces que conozcan a profundidad la regulación específica de la materia aduanera y, por ende, que puedan

comprender a cabalidad las circunstancias del caso, concediendo a las personas mayores garantías en la tutela de sus derechos al momento de acceder a los servicios judiciales.

Conclusiones

Históricamente las aduanas fueron reconocidas por su función recaudadora de tributos; sin embargo, su función esencial siempre ha sido el control del tráfico internacional de las mercancías en las fronteras. Por lo que en la actualidad no tiene asidero continuar afirmando que el derecho aduanero es tan solo una parte especial del derecho tributario.

Por otro lado, es importante destacar algunas conclusiones en el ámbito tributario. Para tal efecto, el régimen tributario como lo ha denominado la Constitución tiene su fundamento en la recaudación. En ese sentido, hay que entender que los tributos exigidos a los ciudadanos tienen como fin aportar al gasto público desde el deber de contribución. El Estado por medio de la Asamblea tiene la potestad de crear, modificar o suprimir tributos, los mismos que tienen carácter de exigibles, por lo tanto, hablar de política tributaria es reconocer la obligación de contribuir a la sostenibilidad del país, sin exceder lo que sería una tributación justa, en consecuencia, el Estado debe cuidar la imposición de impuestos progresivos que resulten excesivos al patrimonio de los ciudadanos agotando la capacidad contributiva de los mismos.

Bajo este contexto, se tiene que los derechos de aduana persiguen proteger la economía de un país, mas no percibir ingresos para el Estado, por lo tanto, sus normas están inspiradas en políticas públicas propias, y distintas de las tributarias, las cuales tienen por objeto restringir las operaciones de comercio exterior mediante la aplicación de medidas extra fiscales como los derechos de aduana que buscan alentar o desalentar las

importaciones o exportaciones de determinados productos.

La recaudación de los derechos de aduana, en tal caso, no se basa en las normas, principios y reglas aplicables al régimen tributario interno, sino en las normas aduaneras creadas a partir de las políticas económicas y de comercio exterior. De ahí que las normas tributarias y aduaneras al tener distintas finalidades, no puedan regirse por los mismos principios, y uno de ellos es el principio de reserva de ley que aplica para los tributos en general, pero que es incompatible con la necesidad de reaccionar rápidamente a los cambios que ocurren en el comercio internacional, y que muchas veces requieren de la aplicación ágil de medidas extra fiscales como los derechos de aduana.

En mérito de la autonomía y la distinción del derecho aduanero de otras ramas

jurídicas, y dado el constante incremento de las actividades de comercio exterior, las autoras proponen que dentro de las jurisdicciones de lo contencioso tributario y administrativo sea posible sortear las causas entre jueces especializados en materia aduanera. Para las personas que acceden a los servicios judiciales, el contar con jurisdicciones especializadas les otorga mayores garantías de que alcanzarán una decisión judicial emitida por jueces que conocen a profundidad la regulación específica de la materia aduanera.

Finalmente, con el presente estudio se refuerza la especialidad de las normas aduaneras y con ello su autonomía, la cual se ha ido consagrando en razón de la regulación específica de la materia en un ordenamiento jurídico, conceptos e instituciones propias, señalando así que el derecho aduanero y tributario tienen diferentes finalidades.

Referencias Bibliográficas

- Achig, Lucas; Aguilar, Victor; Sarmiento, Juan; Andino, Mauricio. (2009). *Hacia un nuevo sistema de imposición directa: el Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo*. Revista Fiscalidad (03). <http://hdl.handle.net/10469/3869>
- Andino, Mauricio; Arias, Diana; Marx, Carlos; Carillo, Paúl; Carpio, Romeo; Chilingua, Diana; Oliva, Nicolás; Orlando, Leonardo; Ramírez, José, Rivadeneira, Ana; Rodas, Manolo; Solís, Mario; Almeida, María; Aguiar, Victor; Aguiar, Hugo; Castro, Luis y Torres, Ameli. (2012). *Una nueva política fiscal para el buen vivir: La equidad como soporte del pacto fiscal*. ISBN: 978-9942-07-275-7. Ediciones Abya-Yala
- Barreira, É. (2007). *La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera*. Obtenido de Revista de Estudios Aduaneros, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira1.pdf>
- Basaldúa, R. (2007). *La Aduana: Concepto y funciones esenciales y contingentes*. <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Basaldua.pdf>
- Basaldúa, R. (2019). *Origen o conformación del Derecho Aduanero*. En *Derecho Aduanero Tomo I* Tirant Lo Blanch.

- Basaldúa, R. (2008). El principio de legalidad y los derechos aduaneros. *Revista de Estudios Aduaneros*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/X-Basald%C3%BAa-El-principio-de-legalidad.pdf>
- Basaldúa, R. (2013). Importancia de la jurisdicción especializada en materia aduanera. Situación en Argentina. *Revista de Estudios Aduaneros*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/X-Basald%C3%BAa-Juridicci%C3%B3n-Especializada-Aduanera.pdf>
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Asamblea Nacional del Ecuador. Registro Oficial 449*, 20 de octubre del 2008.
- Código Tributario. (2005). *Asamblea Nacional del Ecuador. Registro Oficial 38*, 14 de junio del 2005.
- De la Guerra, E. (2018). *El deber de contribución al gasto público. Principios que lo informan y derechos del contribuyente*. México: EDITORIAL PORRÚA
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1997). Congreso Nacional. Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997.
- Pardo, G. (2019). *El Derecho Aduanero, razón de ser y relación con el Derecho Tributario. La aduana y sus funciones. En Derecho Aduanero Tomo I* Tirant Lo Blanch.
- Rohde, A. (2019). *Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero. En Derecho Aduanero Tomo I* Tirant Lo Blanch.
- Rohde, A. (2021). *Derecho Aduanero Mexicano*. Tirant Lo Blanch.
- Troya, J., Simone, C. (2014). *Manual de derecho tributario*. CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES
- Troya, J. (2014). *El derecho del gasto público: Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos*. Editorial Temis S.A.
- Troya, J. (2015). *Lecciones de derecho tributario: con las últimas reformas*. Ediciones Fausto Reinoso.

4

EL INTERÉS PÚBLICO SOBRE LOS TRIBUTOS Y LOS PROCESOS EN LOS GADS Y EL PATROCINIO ESTATAL FRENTE A LA JUSTICIA TRIBUTARIA

*Autor: Marco Antonio Proaño Durán
Exdirector de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado y
Ex Subprocurador del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito*

Resumen

En este documento, se desarrollan tres puntos relacionados con el ámbito tributario. El primero es el interés público con relación a los tributos, lo cual lleva a decir, que el Estado no puede tener más que interés público, se podría mencionar que es la conclusión a la que se abordaría en base de las normas que regula en función de la administración pública, cuya finalidad es buscar el beneficio o interés común. El segundo punto tratado es un análisis de los tributos en el ámbito de los GADS, en el que se desarrolla las dos fuentes para satisfacer los requerimientos financieros de los gobiernos autónomos descentralizados, siendo la primera la que se obtiene de la participación en las rentas estatales y, la segunda es a través de la generación de recursos propios, en especial en aplicación de su facultad normativa para crear tasas y contribuciones especiales, a más de los impuestos constantes en la ley que los regula que es el Cootad. Finalmente, el tercer punto analizado es el patrocinio del Estado frente a la justicia tributaria, punto en el que se desarrolla el papel de defensa judicial estatal que ejerce la Procuraduría General del Estado y que se encuentra estrictamente delimitada, siendo que la actuación y defensa del interés público respecto a la potestad tributaria tanto del Estado, representado por el Servicio de Rentas Internas - SRI, como de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, ambas con personería jurídica, incumbe y es de responsabilidad de los representantes legales de estas.

Palabras claves: Interés público, tributos, GADS, patrocinio, justicia tributaria.

Abstract

In this document, three points related to the tax field are developed. The first is the public interest in relation to taxes, which leads us to say that the State cannot have more than public interest, it could be said that it is the conclusion that would be addressed based on the rules it regulates based on of public administration whose purpose is to seek the benefit or common interest. The second point discussed is an analysis of the taxes in the field of the GADS, in which the two sources are developed to satisfy the financial requirements of the decentralized autonomous governments, the first being the one obtained from the participation in state revenues. and, the second is through the generation of its own resources, especially in application of its normative power to create rates and special contributions, in addition to the constant taxes in the law that regulates them, which is the Cootad. Finally, the third point analyzed is the sponsorship of the State in relation to tax justice, a point in which the role of state judicial defense carried out by the State Attorney General's Office is developed and which is strictly delimited, being that the performance and defense of the public interest regarding the tax power of both the State, represented by the Internal Revenue Service SRI, and the Decentralized Autonomous Governments, both with legal status, is the responsibility of their legal representatives.

Keywords: Public interest, taxes, GADS, sponsorship, tax justice.

Introducción

Tuve el honor de estar al frente del patrocinio judicial del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, al ser subprocurador de Patrocinio de dicha entidad, así como de ser el encargado del patrocinio judicial del Estado, cuando fui director nacional de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado, en virtud de lo anterior, se ha llegado a ser parte del interés público en la defensa de los intereses de la ciudad y del Estado. En el presente documento deseo abordar aspectos importantes del interés público sobre los tributos entendiéndose al interés público como un concepto indeterminado que fundamenta y justifica la actuación de las administraciones públicas. Este documento tendrá el enfoque específico de los tributos y los procesos en los Gobiernos Autónomos Descentralizados, GADS y su actuación en el campo de sus potestades, de manera que toda esta actuación administrativa tiene un fin como uno de sus elementos objetivos y, cómo esta intervención en diversos campos de la vida social y económica debe estar basada en que dicha intervención busca el interés público.

Es así que, para el tema que se desarrolla en el presente análisis es relevante ver el interés público como aquel fin que se resuelve en base a decisiones políticas tanto en el gobierno central como en el presente caso, en el gobierno municipal, así como en el ámbito legislativo y judicial, políticas públicas que tienen como fin el satisfacer los intereses de las sociedades involucradas, las cuales se ejecutan mediante procedimientos jurídicos preestablecidos, con participación de los ciudadanos, y que tienen por finalidad última evitar conflictos políticos, religiosos, económicos, sociales y culturales y perfeccionar el bienestar de la población o de segmentos de esta última. (Fontecilla, 2006).

En este sentido se debe dejar sentado que es innegable que los GADS municipales,

tienen potestad tributaria para crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales o de mejoras, en atención a lo previsto como competencia exclusiva en el artículo 264, numeral 5 de la Constitución de la República, complementariamente esta "facultad tributaria" se encuentra también prevista en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Cootad, en los artículos 55, literal e) y 186 en que los GADS municipales, están facultados para la creación de tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras, las mismas que por mandato de la ley, serán creadas, modificadas, exoneradas o suprimidas mediante ordenanzas. Adicionalmente, cuentan los impuestos que se encuentran establecidos en el artículo 491 del Cootad para su gestión y financiamiento.

Finalmente, se abordará el tema del patrocinio del Estado frente a la justicia tributaria, entendiéndose que este rol se lo ejerce en defensa del interés público y en función de lo que establece la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado.

Desarrollo

Es necesario establecer con claridad la importancia que tiene el interés público, para lo cual se precisa tener algunas de las conceptualizaciones más usadas y pertinentes en relación con este tema. La palabra interés significa: *"valor que en sí tiene una cosa"*; *"conveniencia o necesidad de carácter colectivo en el orden moral o material"*; *"inclinación más o menos vehemente del ánimo hacia bienes, servicios, decisiones, normas y políticas, queridas por sus ventajas por individuos o por segmentos sociales"*. La palabra "público": *"Aplicase a la potestad, jurisdicción y autoridad que tiene el Estado, sus órganos y representantes para imponer decisiones, conducir a los gobernados o administrados y controlar los efectos de las decisiones de estos últimos"*.

Ahora bien, existen varias posiciones en relación de si existe una distinción entre el interés público y el interés colectivo y, en este sentido hay quienes sostienen que para que el interés colectivo pase a ser interés público se torna necesario que el Estado coloque determinados intereses colectivos entre sus fines propios. Por su parte hay quienes lo asumen como términos equivalentes pues al existir normas que tienen por finalidad organizar la administración pública y regular los procedimientos propios de su actividad, siendo esta la razón por la que al ser normas de interés público son de interés común a todos, ya que no dan lugar a relaciones específicas entre los particulares y el Estado sino a relaciones que son de interés general. Entonces, el interés público es el mismo colectivo colocado por el Estado entre sus propios intereses, asumiéndolos bajo un régimen de derecho público. El Estado no puede tener más que interés público, se podría decir que es la conclusión a la que se abordaría en función de las normas que regula en función de la administración pública cuya finalidad es buscar el beneficio o interés común.

Si el interés público se lo concibe como congruente y compatible con una situación que resulta beneficiosa para todos, se constituirá en la actividad principal del Estado, cuyo empleo siempre aludirá a las metas morales fundamentales de la sociedad civil, que requerirán para su logro de un proceso de comparación entre lo más bueno para “el público” con lo menos bueno o bueno solo para una parte de él. En otras palabras, cuando las ventajas resultantes de una actividad administrativa son distribuidas equitativamente entre todos los miembros de la comunidad se habrá obtenido la mejor situación posible (Viveros, 1998).

Los tributos y los procesos en los Gobiernos Autónomos Descentralizados

Ahora bien, este interés público en el marco de las competencias con las que

cuentan los Gobiernos Autónomos Descentralizados, GADS tiene que ser entendido desde la perspectiva de la descentralización como parte de la estructura constitucional del Estado; así, la descentralización consiste en atribuir a personas jurídicas territoriales o funcionales, competencias que se atribuyen a la administración pública central, “(...) lo que no obsta para que los órganos descentralizados tengan que actuar en cumplimiento estricto de las normas legales de su régimen o creación, en virtud del llamado ‘principio de especialidad’, además de las normas genéricas de derecho público aplicables a las entidades públicas” (Pérez, 2009).

El artículo 105 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización Cootad, al referirse a la descentralización señala lo siguiente: “La descentralización de la gestión del Estado consiste en la transferencia obligatoria, progresiva y definitiva de competencias con los respectivos talentos humanos y recursos financieros, materiales y tecnológicos, desde el gobierno central hacia los gobiernos autónomos descentralizados”.

Esto se traduce en que la descentralización funciona dentro de un todo que es el Estado, por lo que no implica una separación del territorio nacional, así lo establece el artículo 238 de la Constitución de la República del Ecuador. Es decir que, la descentralización asume un grado de capacidad de autogestión administrativa concordante con los requerimientos locales, siempre en coordinación y armonía con el desarrollo nacional, sin que ello implique la renuncia a lineamientos fundamentales que provienen de la Constitución y de la autoridad central.

El artículo 242 de la Constitución del Ecuador prescribe que el Estado se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Por su parte, el artículo 238 ibídem, determina que son gobiernos

autónomos descentralizados “*las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los concejos provinciales y los concejos regionales*”.

Esta descentralización exige como elemento fundamental la autonomía financiera ya que las necesidades colectivas deberán ser atendidas por las autoridades locales a través de los recursos propios que se obtengan para satisfacerlas.

En este sentido el artículo 5 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Cootad, establece que la autonomía financiera es el derecho que tienen los gobiernos autónomos descentralizados de recibir de manera directa, predecible, oportuna, automática y sin condiciones los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General del Estado, así como en la capacidad de generar y administrar sus propios recursos, de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

Por su parte el artículo 270 de la Constitución determina claramente dos fuentes para satisfacer los requerimientos financieros de los gobiernos autónomos descentralizados, la primera se obtiene de la participación en las rentas estatales y, la segunda es a través de la generación de recursos propios.

Si bien como se ha dejado establecido los requerimientos financieros de los gobiernos autónomos descentralizados se nutren de dos fuentes, la primera fuente se obtiene de la participación de las rentas estatales, misma que se encuentra establecida en el artículo 271 de la Constitución, en concordancia con el artículo 192 del Cootad y cuya distribución observará los principios de solidaridad, la subsidiariedad y la equidad territorial, que están definidas en el artículo 3 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Cootad.

El análisis en el presente documento se centrará en la segunda fuente de financiamiento que es la generación de recursos propios, como aquellos que provienen de la participación de la explotación e industrialización de los recursos no renovables, también cuando los gobiernos autónomos descentralizados asuman alguna competencia, en cuyo caso se deberá proceder a la correspondiente transferencia de recursos necesarios para cumplir la atribución respectiva; así mismo, pueden los GADS acudir a fuentes adicionales de recursos a través de la captación del ahorro interno o externo, para financiar prioritariamente proyectos de inversión, ingresos que están conformados por los recursos provenientes de la colocación de títulos y valores, de la contratación de deuda pública interna y externa, y de los saldos de ejercicios anteriores, en los cuales el gobierno central debe otorgar garantías para la obtención de créditos contraídos por los gobiernos autónomos descentralizados, siempre y cuando cuenten con capacidad de pago y otros tipos de transferencias; y, los legados y donaciones y recursos provenientes de financiamiento.

Sin embargo, más específicamente se refiere a los tributos entendiéndose a los mismos por un lado dentro del régimen jurídico de los ingresos tributarios y por otro como la potestad tributaria de los municipios.

En relación con el régimen jurídico, se debe precisar que los GAD gozan del producto de los impuestos creados para la exclusiva financiación de sus actividades, o bien de impuestos en cuya recaudación participan. Los primeros, establecidos en el artículo 490 del Cootad, los cuales se han creado o pueden crearse sólo para el presupuesto municipal, mientras que los segundos corresponden al presupuesto municipal como partícipe del presupuesto estatal.

Se debe acotar además que el mismo artículo 490 del Cootad prevé que los impues-

tos que benefician a los municipios pueden ser generales, es decir, creados para todos los municipios del país, o bien particulares, cuando se han creado para favorecer a uno o más municipios de manera específica.

Es así que, los impuestos de exclusiva financiación municipal se encuentran específicamente establecidos en el artículo 491 del Cootad, siendo los siguientes:

- i) Impuesto sobre la propiedad urbana; cuyo hecho imponible es la propiedad de un inmueble situado dentro de los límites de las zonas urbanas que han sido determinadas en las respectivas ordenanzas, su base imponible se obtiene del valor del suelo, el valor de las edificaciones y un valor de reposición que se determina aplicando un proceso que permite la simulación de construcción de la obra que va a ser evaluada a costos actualizados de construcción, depreciada de forma proporcional al tiempo de vida útil. La tarifa de este impuesto es un porcentaje del valor de la propiedad urbana que oscila entre un mínimo de cero puntos veinticinco por mil y un máximo del cinco por mil, el mismo que se fija mediante ordenanza por cada concejo municipal.
- ii) Impuesto sobre la propiedad rural; a diferencia del impuesto sobre propiedad urbana, el hecho imponible es la propiedad o posesión de un inmueble situado fuera de los límites de las zonas urbanas, su base imponible se obtiene del valor del suelo, del valor de las edificaciones y un valor de reposición que se relaciona con el aumento o disminución del valor de la tierra; y su tarifa es un porcentaje que no puede ser inferior al cero punto veinticinco por mil ni superior al tres por mil, el cual también deberá ser fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal.
- iii) Impuesto de alcabalas; este impuesto grava el traspaso de dominio de bienes inmuebles por transferencia a título oneroso, prescripción adquisitiva de dominio, donación, transferencia gratuita u onerosa que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios de un fideicomiso, así como el usufructo, uso y habitación. Así mismo, las particiones que hagan los coherederos, legatarios, socios y, en general, los copropietarios en la parte en que las adjudicaciones excedan de la cuota a la que cada condómino o socio tiene derecho, la base imponible se establece en el valor contractual, siempre que sea mayor al valor que consta en el catastro, caso contrario, rige el del catastro. Si se trata de derechos reales, la base imponible es el valor de dichos derechos a la fecha en que ocurra el acto o contrato respectivo, la tarifa de este impuesto es el 1% de la base imponible.
- iv) Impuesto sobre los vehículos; este se constituye en un tributo progresivo que lo deben pagar los propietarios de los vehículos automotores, cuyo valor se incrementa paulatinamente, según una tabla que revisa el máximo organismo de la autoridad nacional de tránsito.
- v) Impuesto de patentes; este tributo se instaura para quienes quieran ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, deberán obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad, el establecimiento de la tarifa anual lo realizará el concejo municipal, mediante ordenanza, en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

- vi) Impuesto a los espectáculos públicos; se constituye en un gravamen del diez por ciento del valor del precio de las entradas vendidas de los espectáculos públicos legalmente permitidos, los eventos deportivos de categoría profesional únicamente pagarán el cinco por ciento de este valor, existiendo una excepcionalidad establecida en aquellos espectáculos en donde única y exclusivamente se presenten artistas ecuatorianos, que estarán exentos del pago del mismo.
- vii) Impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; este impuesto grava con el 10% a las utilidades y plusvalía que provengan de la transferencia de inmuebles urbanos, este porcentaje se puede modificar mediante ordenanza.
- viii) Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales; lo deben pagar las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligadas a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley.

Por otro lado, la potestad tributaria de los municipios y demás gobiernos autónomos descentralizados se determina en aquella facultad para crear tasas y contribuciones especiales, ya que se debe tener claro que los impuestos únicamente se pueden crear por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley aprobada por la Asamblea Nacional, tal como dispone el artículo 301 de la Constitución.

Aquí es preciso referirnos a lo que establece el artículo 300 de la Constitución, en concordancia con el artículo 172 del Cootad, en relación a que las tasas y contribuciones especiales deberán regirse por los principios

fundamentales en materia de tributación que son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Así también debemos considerar que esta potestad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados fundan su justificación en la relación que estos tributos tienen con el financiamiento de las funciones y obligaciones que realiza la autoridad local, esto es, la prestación de servicios públicos y la realización de obras públicas, por lo que, resulta obvio que la posibilidad de que los municipios creen tasas se justifica en función que estas entidades públicas, al ser autónomas y tener asignadas varias competencias, realizan diversos actos que, en cuanto implican gasto público local, requieren del financiamiento que proviene de la figura tributaria de la tasa, concibiéndoles como son tributos vinculados a un determinado accionar estatal, por tanto, su hecho generador consiste en la realización de una actividad por parte del Estado como: 1) la prestación de un determinado servicio público colectivo; 2) la ejecución de una actividad administrativa individualizada, 3) la utilización privativa o especial aprovechamiento de un bien de dominio público.

Respecto a las contribuciones especiales de mejora, estos, son tributos cuyo nacimiento se funda en razón de los beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades que realiza la autoridad pública. Igual justificación que la antes expuesta sobre la tasa puede aplicarse a la contribución especial de mejora, pues los municipios tienen competencia para realizar diversas obras públicas que pueden financiarse con este tipo de tributo, como es el caso de calles, parques y diversas construcciones de interés público (Guerrón, 2013).

Es importante anotar la facultad que tienen los Gobiernos Autónomos Descentralizados de crear tributos mediante instrumentos normativos locales, ordenanzas, esto es, mediante instrumentos jurídicos de rango reglamentario, sin embargo, se debe considerar que este conlleva una excepción al principio de legalidad tributaria, según el cual los tributos únicamente pueden establecerse mediante un instrumento jurídico normativo de rango legal. No obstante, el artículo 301 de la Constitución, al delinear dicho principio fundamental de la tributación, aclara que *“las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”*. Esto determina, por ende, que la potestad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados, en cuanto se ejerce mediante un instrumento de rango reglamentario, se subordina a la legalidad, y que no es absoluta ni arbitraria, sino que encuentra sus límites en los parámetros fundamentales que el legislador determina y especifica.

En este sentido es pertinente referirnos al artículo 240 de la Constitución de la República que establece que los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.

Concordantemente, los gobiernos autónomos descentralizados solo podrán ejercer las facultades legislativas dentro del ámbito de sus competencias, a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial, observando lo establecido en el artículo 7 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad), mismo que señala que para el pleno ejercicio de sus competencias y de las facultades que de manera concurrente podrán asumir, se reconoce a los consejos regionales y provinciales,

concejos metropolitanos y municipales, la capacidad para dictar normas de carácter general a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial.

En este sentido, queda claro que dentro del ámbito de la potestad legislativa de los GAD municipales, está la facultad de la creación de tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras, las mismas que por mandato de la ley, serán creadas, modificadas, exoneradas o suprimidas mediante ordenanzas, acorde a lo señalado en la letra e) del artículo 55 del Cootad (Sentencia N.º 038-15-SIN-CC, 2015).

El patrocinio estatal frente a la justicia tributaria

Para el desarrollo de este punto es necesario referirnos a normas que se consideran necesarias para su análisis. Así empezaremos por determinar que la Constitución de la República del Ecuador, en el artículo 237, numerales 1 y 2 establece que le corresponderá a la Procuradora o Procurador General del Estado, además de las otras funciones que determine la ley, i) La representación judicial del Estado y, ii) El patrocinio del Estado y de sus instituciones.

En este mismo sentido la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado en su artículo 3, literales a), b) y c) prescribe que dentro de las funciones del Procurador General del Estado le corresponden privativamente, las siguientes funciones:

- a) Ejercer el patrocinio del Estado y de sus instituciones de conformidad con lo previsto en la ley;
- b) Representar al Estado y a los organismos y entidades del sector público que carezcan de personería jurídica, en defensa del patrimonio nacional y del interés público;

- c) Supervisar los juicios que involucren a las entidades del sector público que tengan personería jurídica o a las personas jurídicas de derecho privado que cuenten con recursos públicos, sin perjuicio de promoverlos o de intervenir como parte en ellos, en defensa del patrimonio nacional y del interés público.

Por su parte el artículo 7 *ibídem* determina que las entidades y organismos del sector público e instituciones autónomas del Estado, con personería jurídica, comparecerán por intermedio de sus representantes legales o procuradores judiciales.

El patrocinio de las entidades con personería jurídica y entidades autónomas de conformidad con la ley o los estatutos respectivos incumbe a sus representantes legales, síndicos, directores o asesores jurídicos o procuradores judiciales, quienes serán civil, administrativa y penalmente responsables del cumplimiento de esta obligación, en las acciones u omisiones en las que incurrieren en el ejercicio de su función, sin perjuicio de las atribuciones y deberes del Procurador.

En relación con las normas descritas, el papel de defensa judicial estatal que ejerce la Procuraduría General del Estado se encuentra estrictamente delimitada, siendo que la actuación y defensa del interés público respecto a la potestad tributaria tanto del Estado, representado por el Servicio de Rentas Internas - SRI, como de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, ambas con personería jurídica, incumbe y es de responsabilidad de los representantes legales de estas. No obstante, de aquello, la Procuraduría General del Estado puede intervenir como parte procesal en dichos procesos, en defensa del patrimonio nacional y del interés público.

Conforme lo determina el primer inciso del artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos las jurisdicciones

contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder, la Procuraduría General del Estado podrá comparecer en los juicios que se instauren en contra de las decisiones de la administración tributaria o de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

En específico la Procuraduría, no ha tenido mayor actuación en juicios de instancia, sin embargo, pueden existir juicios en los que ha decidido actuar ante la Corte Nacional cuando existe el mérito suficiente para hacerlo, especialmente cuando se han tratado de acciones de impugnación ya que, el Código Orgánico de la Función Judicial respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, señala que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (...) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (...)"'. Es decir, que esta Sala Especializada tiene competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación de actos normativos con efectos generales, cuando los actos normativos, riñen con preceptos legales (Impugnación de acto normativo con efectos generales- Ordenanza GAD cantón Catamayo, 2022)

Situación similar ha ocurrido en la defensa de los intereses del Estado cuando la Procuraduría ha comparecido ante la Corte Constitucional como órgano competente para conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad de conformidad con lo previsto por el artículo 436 numeral 2 de la Constitución, en concordancia con los artículos 75 numeral 1 literal d) y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en las cuales se ha examinado lo que en palabras de la propia Corte a través del control abstracto de constitucionalidad pretende que todos los actos normativos administrativos de carácter general, guarden armonía con el texto constitucional. De esta manera, el principal objetivo de esta acción constituye en garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico para evitar que las normas promulgadas por el legislativo o por autoridades públicas con facultades normativas, contradijeren lo dispuesto por las normas constitucionales.

En este sentido es importante señalar que la defensa del Estado frente a la justicia tributaria se ha ejercido en mayor número ante el máximo organismo de justicia constitucional en el que se ha defendido la observancia de los principios constitucionales tributarios y la importancia de que estos han sido aplicados dentro del ámbito tributario y específicamente dentro de la “potestad tributaria” o también llamado “poder tributario” del que goza el Estado y los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Conclusiones

La estructura de los Gobiernos Autónomos Descentralizados establecida en la Constitución de la República de 2008 y en el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, modifica la visión de la organización territorial en nuestro país y con ello ha hecho más fácil

la oportunidad de los GADS, de contar con facultades tributarias con el fin de lograr la prestación de servicios de óptima calidad, responder a las demandas de la ciudadanía, así como de obtener y administrar sus recursos, dentro de las áreas de su jurisdicción, en especial, de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales en virtud del principio de subsidiariedad, el cual, según el artículo 3 letra d), supone privilegiar la gestión de los servicios, competencias y políticas públicas por parte de los niveles de gobierno más cercanos a la población, con el fin de mejorar su calidad y eficacia y alcanzar una mayor democratización y control social de los mismos. Se puede ejemplificar lo anterior, señalando que la recaudación por concepto de impuesto predial es sumamente importante para los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, ya que permiten obtener ingresos que serán convertidos en obras que benefician a la ciudadanía, lo cual desemboca en el interés público que se ha desarrollado en estas líneas.

En relación a la participación de la Procuraduría General del Estado en los procesos tributarios, se ha señalado lo que dice la Ley Orgánica de dicha entidad, ya en la práctica, la Procuraduría General del Estado es citada en este tipo de procesos en virtud de lo señalado en el artículo 6 de su propia Ley, más sin embargo, se debe considerar que al existir un organismo con personería jurídica propia que además es el ente rector en materia tributaria como es el Servicio de Rentas Internas, la defensa de las causas que se interponen en contra de esta institución, son de su responsabilidad, por lo que la Procuraduría General del Estado realiza una supervisión, según lo dispone el Art. 7 de su Ley Orgánica, sin que la falta de citación a la PGE en un proceso tributario sea causa de nulidad al contarse con el SRI que tiene personería jurídica, según lo ha dispuesto la Corte Constitucional.

Referencias Bibliográficas

- Fontecilla, J. C. (2006). Algunas consideraciones sobre el interés público en política y Derecho. *Revista española de control externo*, 135-161.
- Guerrón, J. C. (2013). La autonomía financiera municipal en el Ecuador, con especial referencia a los ingresos tributarios y a la potestad tributaria de los municipios. *Revista IUS*.
- Impugnación de acto normativo con efectos generales- Ordenanza GAD cantón Catamayo, CASO No. 17751-2021-00007 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 18 de Febrero de 2022).
- Pérez, E. (2009). *Derecho administrativo*, 3ª edición. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Sentencia N.º 038-15-SIN-CC, Caso N° 0009-15-IN (Corte Constitucional del Ecuador 16 de Septiembre de 2015).
- Viveros, F. (1998). *La participación de la sociedad civil en acciones de interés público, ciudadanía e interés público: enfoques desde el Derecho, la Ciencia Política*. Santiago: Facultad de Derecho, Universidad Diego Portales, núm. 8.

5

LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA (UNA MIRADA DESDE LA DEFENSA SOBRE TRIBUTOS INTERNOS)

*Autor: Mario A. Prado M.¹
Abogado de los contribuyentes*

Resumen

Esta ponencia parte de los principios constitucionales que rigen a la administración de justicia y los que inspiran las normas procesales. Se busca demostrar cómo están imbricados el principio dispositivo, con los derechos al debido proceso en sus distintas garantías, especialmente con la tutela judicial efectiva y la motivación. Al enfatizar que la argumentación jurídica del juzgador (la motivación) es la respuesta a las preguntas (el problema jurídico a resolver), que surgen del debate judicial, es decir, las pretensiones y las excepciones de las partes, se relievra que son las partes quienes delimitan la actividad judicial.

Abstract

This presentation is based on the constitutional principles that govern the administration of justice and those that inspire the rules of procedure. It intends to demonstrate how the dispositive principle is overlapped with the rights to due process in different guarantees, particularly with effective judicial protection and grounding. By emphasizing that the legal reasoning of the judge (grounding) is the answer to the questions (legal problem to be solved) that arise from the judicial debate, that is claims and exceptions presented by the parties, it is emphasized that the parties are who delimit judicial activity.

¹ Doctor en Jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Es socio fundador y director general de Estudio Jurídico Prado. Fue subsecretario jurídico y subsecretario general del Ministerio de Finanzas y Crédito Público (1998-1999), y miembro del Directorio del Banco Central del Ecuador (1999-2000). Ha sido docente de Derecho Tributario y Teoría General de las Obligaciones en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, y de Planificación Tributaria en el Programa MBA de la Universidad de las Américas. Sus publicaciones en el campo tributario incluyen La Defraudación Tributaria en el Ecuador (1984) y Comentarios a la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador (2008).

Introducción

El análisis de los derechos de los administrados ante la justicia tributaria puede ser abordado desde distintos puntos de vista, sin embargo, en este artículo se hará un enfoque acotado a los principios constitucionales que rigen a la administración de justicia, a la Función Judicial y al sistema tributario.

La experiencia revela que los principales problemas que enfrentan los administrados tienen dos vertientes: la creciente tendencia de la administración para generar normativa secundaria con la intención de modular el alcance y contenido de la ley y la existencia de textos legales indeterminados que abren la posibilidad de variadas interpretaciones.

La justicia tributaria, que nació como y es una justicia especializada, tiene un rol fundamental para resolver los problemas que enfrenta el administrado, que no se limita a realizar el control de legalidad de los actos administrativos que emite la administración tributaria, sino a asegurar el derecho al debido proceso, lo que implica que, a más del conocimiento técnico y jurídico de la materia tributaria, el juez tributario debe, fundamentalmente, ser congruente con los principios constitucionales que consagran los derechos de las personas.

La preeminencia de la Constitución dejó de ser una declaración retórica, pues el texto constitucional ha determinado principios que son de forzoso cumplimiento, como es la aplicación directa e inmediata de la Constitución, el sometimiento a la jerarquía normativa, la reserva de ley, el debido proceso.

Desarrollo

Breve repaso de las normas constitucionales que rigen la administración de justicia y la Función Judicial

El Art. 168 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE) determina los principios que se aplicarán a la administración de justicia, que principalmente son: i) La independencia interna y externa; la autonomía administrativa, económica y financiera; iii) la gratuitud de la justicia; iv) el carácter público de los juicios y las decisiones (aunque reconoce la posibilidad de que la ley cree excepciones); v) la oralidad de los juicios en todas las materias, etapas y diligencias con sujeción a los principios de concentración, contradicción y dispositivo.

A su vez, el Art. 169 de la CRE establece que la finalidad del sistema procesal es la realización de la justicia, consagra el principio de no sacrificar la justicia por la sola omisión de formalidades; determina que los principios que inspiran las normas procesales son la simplificación, la uniformidad, la eficacia, la inmediación, la celeridad y economía procesal, y, finalmente determina que las normas procesales harán efectivas las garantías del debido proceso, que están exhaustivamente desarrolladas en el Art. 76 de la CRE.

El Art. 172 de la CRE determina que los jueces y juezas administrarán justicia “con sujeción a la Constitución, a los instrumentos internacionales y a la ley”, y, determina las responsabilidades por el perjuicio que se cause a los justiciables “por el retardo, negligencia, denegación de justicia o quebrantamiento de la ley”.

Como es obvio, la justicia tributaria no es ajena a los principios constitucionales citados, ni se encuentra sustentada por principios distintos de los que rigen a la administración de justicia y a la Función Judicial. En efecto, los principios de concentración, contradicción y dispositivo indiscutiblemente rigen los litigios que promueven los administrados, quienes tienen la garantía de una administración de justicia con independencia interna y externa, y están en capacidad de exigir que en sus litigios se apliquen los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, intermediación, celeridad y economía procesal; así mismo, los jueces y juezas que administran justicia desde los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario están sometidos a las obligaciones y responsabilidades determinadas en el Art. 172 de la CRE.

Delimitación del objeto de la jurisdicción contencioso tributaria

Los procesos judiciales que promueven los administrados encuentran su fundamento en la disposición del Art. 173 de la CRE que establece: *“Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”*. Esta norma reconoce el derecho de los justiciables de impugnar los actos administrativos – principio básico del Estado de derecho – sea en la vía administrativa o judicial. Para entender mejor este concepto conviene hacer las siguientes precisiones:

En función del principio de autotutela propuesto por Sánchez Morón (2017)² que rige a la actividad de la administración, los actos

administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y por tanto están llamados a cumplirse.

Sin embargo, el principio de autotutela no es absoluto, pues al administrado le ampara el derecho de “acceso a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de intermediación y celeridad”, que reconoce el Art. 75 de la CRE.

El derecho de impugnar los actos administrativos ante los órganos de la Función Judicial que la CRE reconoce a favor de los administrados, está desarrollado en el Art. 31 del Código Orgánico de la Función Judicial (Principio de impugnabilidad en sede judicial de los actos administrativos) y en el Código Orgánico General de Procesos, tanto en la Exposición de Motivos, como en el Art. 300, que establece que las jurisdicciones contencioso tributaria y administrativa *“tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder”*.

Claramente, se advierte que son dos las finalidades que persigue el administrado cuando acude ante la justicia tributaria: i) la tutela judicial efectiva y, ii) el control de legalidad; por lo tanto, los derechos de los administrados tienen dos dimensiones claras y diferenciadas, por una parte, que se precautelen (o que no se vulneren) todos y cada uno de los derechos constitucionales que dimanen de la tutela judicial efectiva, y, de otra, que se constate,

² Sánchez Morón(2017), *Derecho Administrativo*, Parte General, décimo tercera edición, Editorial Tecnos, “Es decir, por su sola voluntad y en virtud del poder que le confiere la Constitución y leyes, la Administración crea, modifica o extingue derechos y situaciones jurídicas, No necesita para ello acudir al juez ejercitando una acción declarativa. Tales decisiones unilaterales –normalmente actos administrativos– gozan de una presunción de validez (...) y tienen eficacia por sí mismas. Deben ser cumplidas por sus destinatarios, por lo que, en este sentido, tienen la misma fuerza de una sentencia judicial, es decir, la *ejecutoriedad* (...)” página 106

judicialmente, si las actuaciones de la administración han sido o no conforme a derecho, es decir, si la resolución del caso concreto estuvo supeditada a la constitución y la ley.

Sobre la tutela judicial efectiva

La Corte Constitucional del Ecuador (CCE) en la Sentencia No. 889-20 JP/21 de 10 de marzo de 2021³ sistematizó la jurisprudencia que ha dictado respecto del alcance y contenido del derecho a tutela judicial efectiva; señala que se ha tratado a la tutela judicial efectiva, indistintamente, “*como un derecho autónomo (...)*”, “*como un derecho que se puede analizar en conjunto con otros derechos como el derecho de petición, defensa o motivación (por ejemplo, ha declarado violación a la tutela judicial efectiva y a la motivación por un mismo hecho)*”; y, “*como un derecho que puede ser reconducido a otros derechos vinculados (por ejemplo, ha declarado violación a la motivación cuando se ha invocado la tutela judicial efectiva)*”.

La misma sentencia determina que la tutela judicial efectiva tiene tres componentes, “que podrían concretarse en tres derechos: i) el derecho al acceso a la administración de justicia; ii) el derecho a un debido proceso judicial; y iii) el derecho a la ejecutoriedad de la decisión”.

Para el propósito de este artículo, cabe enfatizar que esta importante sentencia establece que se entenderá garantizado el acceso a la justicia si se demuestra que se pudo ejercer la acción y tener una respuesta motivada (favorable o no) a la pretensión y precisa que “*El acceso a la justicia no implica que la respuesta judicial sea favorable a la pretensión o a los intereses de las partes procesales*”, también que se vulnera la “*tutela efectiva cuando se han violado garantías del debido proceso, como la*

motivación, la defensa, el cumplimiento de normas o el derecho a recurrir”.

Como se ve, la tutela judicial es multidimensional, pues no se agota con garantizar el acceso a la justicia, sino que, en palabras de la CCE, está relacionada directamente con las garantías del debido proceso reconocidas por el Art. 76 de la CRE.

Respecto al control de la legalidad

Para analizar el alcance y contenido del control de la legalidad es necesario señalar la evolución del derecho, que ha transitado de la voluntad omnímoda del monarca, a la soberanía de la ley, marcada por la separación de poderes, a partir de la cual el legislativo se reserva la atribución y competencia de dictar las leyes, hasta llegar a lo que nuestra Constitución denomina “un Estado constitucional de derechos y justicia”, que la doctrina le denomina de varias formas (Estado social y democrático de Derecho). Sobre este punto Blanquer (2010) explica que:

La soberanía de la ley se diluye cuando se llega a reconocer que la Constitución es la cúspide del ordenamiento jurídico, y en consecuencia la soberanía ya no corresponde a la ley sino a la Constitución (...). La soberanía de la ley desaparece cuando se produce el tránsito desde el Estado Legal de Derecho al Estado de Derecho. (p. 1305).

De lo expresado se desprende que, el control de la legalidad no se limita a la verificación de que el acto administrativo que da lugar al proceso judicial esté supeditado a la ley, sino que, además y, fundamentalmente, el control judicial debe extenderse a la constatación de que no vulnere los principios

³ CCE, Sentencia No. 889-20-JP/21 de 10 de marzo de 2021. http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGEGj3RyYw1pdGUnLCB1dWlkOicx-MWEwYmZmYS01OGFlTRmMjQyYjI1MCIhODYwNTVmMWJhNWUucGRmJ30=

(normas) constitucionales. Esta precisión es muy importante, pues el control de legalidad, en materia tributaria deberá partir del análisis de alcance y contenido de los principios constitucionales vinculados con la tutela judicial efectiva, el derecho de defensa, reserva de ley, la facultad reglamentaria, y la forma de ejercer las potestades por parte de la administración.

A diferencia de lo que ocurre en otras Constituciones (la española por ejemplo⁴) que garantizan el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, la Constitución ecuatoriana no ha incorporado expresamente este principio, que al decir de García De Enterría (2004) busca que:

(..) la proscripción formal de un tipo de mando, de poder, entendido como simple expresión de la voluntad y la fuerza de quien lo detenta, sea éste quien sea y por grande que sea también su legitimidad de origen, que en contexto general del sistema se da por descontada. (...) El único poder que la Constitución acepta como legítimo en su concreto ejercicio ha de ser, pues, el que se presente como resultado de una voluntad racional, el que demuestre en cada caso que cuenta con razones justificativas. El simple *porque sí*, queda, de este modo, formal y solemnemente erradicado de nuestro sistema jurídico-político. (p. 486)

Oyarte (2016) considera que el principio de interdicción de la arbitrariedad si está constitucionalizado, pues señala lo siguiente:

El texto constitucional ecuatoriano plantea la interdicción de la arbitrariedad en el obrar de la administración al exigir la motivación de las resoluciones de los órganos del poder público que afecten a las personas, estableciendo que tal motivación implica, como elementos que deben aparecer simultánea y unívocamente del acto, la enunciación de las normas o principios en que se fundamenta el acto, en aplicación del principio de regularidad, y la explicación de la pertinencia de dicha aplicación a los antecedentes de hecho (Art. 76, No 7, letra l CE. (p. 498).

Para completar el horizonte de este análisis no puede dejar de mencionarse lo siguiente:

- El Código Tributario determina 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” (Art. 10), que respecto del procedimiento, el Código Orgánico Administrativo tiene el carácter de supletorio (Art. 74), que los actos que emita la administración serán motivados (Art. 81) y que la administración debe ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones del mismo Código y las leyes tributarias aplicables.
- Que el Código Orgánico Administrativo (COA), incorpora dentro de los principios generales, el de juridicidad⁵ y, dentro de los principios de la actividad de administrativa en relación con las personas,, el de interdicción de la arbitrariedad⁶.

⁴ Artículo 91. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. 2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. 3. 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 de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Recuperado de FIEL WEB, Constituciones del Mundo (España 1978 (rev.2011)).

⁵ Art. 14.- La actuación administrativa se somete a la Constitución, a los instrumentos internacionales, a la ley, a los principios, a la jurisprudencia aplicable y al presente Código. La potestad discrecional se utilizará conforme a Derecho. Recuperado de Código Orgánico Administrativo (COA), Segundo Suplemento del Registro Oficial 31, 7-VII-2017.

⁶ Art. 18.- Los organismos que conforman el sector público, deberán emitir sus actos conforme a los principios de juridicidad e igualdad y no podrán realizar interpretaciones arbitrarias. El ejercicio de las potestades discrecionales observará los derechos individuales, el deber de motivación y la debida razonabilidad. Código Orgánico Administrativo (COA), Segundo Suplemento del Registro Oficial 31, 7-VII-2017.

- Que el Art. 300 del Cogep incluye dentro del objeto de la jurisdicción contenciosa tributaria el control de la desviación de poder, que se entiende como el ejercicio de las potestades para fines distintos de los previstos en la ley.

De lo expuesto en los párrafos precedentes se desprende la necesidad de tener presente que el principio de interdicción de la arbitrariedad, ampliamente desarrollado en la doctrina y recogido en el Art. 18 del COA (la administración “deberá emitir sus actos conforme a los principios de juridicidad e igualdad y no podrán realizar interpretaciones arbitrarias”) es consubstancial al control de legalidad.

El administrado frente a los derechos constitucionales y legales

El proceso judicial es una relación jurídica que se traba entre las partes (el administrado y la administración) y el juez, en la cual éste último dirige y regula la contienda, que no es más que el debate, que enfrenta la argumentación del administrado (las pretensiones) con la refutación de la administración (las excepciones) y termina con la decisión del juez (la sentencia). Bien entendido el alcance y contenido del proceso judicial y, advertido, como ha quedado, que la finalidad de la jurisdicción contenciosa tributaria es la tutelar los derechos del administrado y realizar el control de legalidad, es necesario hacer una breve revisión de los aspectos sobre los cuales gira la problemática del litigio tributario y así conectarla con los derechos constitucionales y legales que quedaron esbozados en el capítulo precedente.

Principio de reserva de ley, principio de legalidad y facultad reglamentaria

Toda controversia entre los sujetos pasivos y la administración se origina en la colisión de intereses que se genera entre ésta, que busca, por todos los medios, incrementar la recau-

dación para que el Estado pueda cumplir sus fines, y, el sujeto pasivo, que trata de reducir su contribución al erario. Para resolver esta colisión de intereses deben analizarse los límites constitucionales a la potestad tributaria y a la gestión de la administración.

Hay una tendencia, más o menos generalizada, a confundir el alcance y contenido del principio de legalidad y el principio de reserva de ley; en ciertos casos, estos principios se hacen sinónimos o, en otros, se trata como principios distintos o, simplemente, se hacen razonamientos forzados para diferenciarlos.

Para evitar confusiones se debe tener presente que las constituciones establecen de manera exhaustiva las atribuciones y deberes de las Funciones del Estado y de los órganos del poder público, determinando de manera imperativa las materias cuya regulación está reservada exclusivamente a la ley. Para sustentar la opinión sobre los principios de legalidad y reserva de ley es necesario repasar las siguientes normas constitucionales:

- La CRE en el número 6 del Art. 120 otorga a la Asamblea la competencia para “codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio”, mientras que en el número 7 le atribuye la facultad específica de “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” que debe ejercerla con la limitación que establece el Art. 135 de la CCE que prescribe: “Solo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país”.

- El Art. 132 de la CRE establece de manera taxativa las materias cuyo tratamiento está reservado a la ley, es decir, que excluye cualquier otra fuente normativa para regularlas, cómo puede ser reglamento; el número 3 de esta disposición reserva para la ley la creación, modificación o supresión de tributos “sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”.
- El principio de reserva de ley de en materia tributaria previsto por el Art. 132.3 de la CRE, tomando en cuenta la limitación prevista en el Art. 135, se reitera en el Art. 301 de la CRE que prescribe, “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones”.
- El Art. 226 de la CRE, que está dentro del capítulo VII que trata sobre la Administración Pública, establece el principio de legalidad al prescribir: “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.

De la transcripción de las normas constitucionales se desprende que el principio de reserva está directamente vinculado a las materias que el constituyente ha reservado exclusivamente a la ley, sin que quepa, por tanto,

que la Asamblea Nacional que ejerce la potestad tributaria (crear, modificar o suprimir impuestos), tenga la posibilidad de renunciar a esta competencia o hacer una delegación de la misma. El principio de legalidad, en cambio, encierra la limitación que el constituyente impone a la administración para que ejerza únicamente las competencias y facultades que le sean atribuidas en la Constitución y la ley; por lo tanto, en razón del principio de legalidad, la administración, al no tener atribuida la potestad de crear, modificar u suprimir impuestos, tiene que subordinar su accionar al mandato de ley, sin que sea posible que, a través de la facultad reglamentaria, imponga cargas obligatorias a los ciudadanos o, altere o cambie la ley.

El alcance y contenido de las disposiciones de los Arts. 132.3 y 301 de la CRE no admiten ninguna duda, la Constitución prescribe de manera inobjetable que, es materia reservada a la ley, el establecimiento, modificación, exoneración o extinción impuestos y que las tasas y contribuciones solo pueden originarse en un acto normativo de órgano competente (los gobiernos autónomos descentralizados). Siendo tan claro el alcance del principio de reserva de ley, el problema, en el caso de Ecuador, podría radicar en que la Constitución no determina cual es el contenido de ley, al no precisar cuáles son elementos esenciales de tributo, siendo ésta, una primera zona gris que aparece en torno al principio de la reserva de ley.

La literatura especializada recoge abundantes análisis respecto de los elementos esenciales del tributo, Pérez Royo (2008) resumió la doctrina así:

La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota). No quedan, en cambio, comprendidos dentro de la

garantía del principio de legalidad tributaria, aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos accidentales propios de la ejecución de la Ley: lugar de pago, plazos, etc., los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria. (p. 70)

El Art. 4 del Código Tributario, por su parte, establece que *“Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”*; por lo tanto, para acotar el alcance y contenido del principio de reserva de ley, se debe asumir que la ley deberá tener los elementos esenciales que menciona la doctrina que está recogida explícitamente en la disposición ya mencionada.

El número 13) del Art. 147 de la CRE establece como una atribución del Presidente de la República *“Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir las ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”*; facultad que la ley (Art. 7 del Código Tributario) también atribuye al Presidente de la República y extiende al Director del Director General del Servicio de Rentas Internas y al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana a quienes les otorga la facultad de *“dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración”* prescribiendo que *“ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella”*.

Sobre la facultad reglamentaria que la Constitución confiere al Presidente de la República deben dejarse sentados dos temas centrales, el primero, que presupone que las facultades discrecionales que se conceden a la administración para dictar las normas de aplicación (reglamentos de ejecución), tienen como límite, la subordinación completa al texto legal, al punto que prohíbe que se modifique o altere su contenido; el segundo, que contiene una delegación incondicional, que permite que la administración tenga una plena autonomía normativa en orden a regular su buena marcha de la administración (reglamentos autónomos).

Aunque la CRE no contempla expresamente el caso de la delegación legislativa para que reglamentariamente se regulen materias reservadas a la ley, es necesario analizar este caso desde la doctrina y la jurisprudencia de la CCE.

García de Enterría (2004) denomina, delegación o habilitación legislativa (reglamentos delegados) que pueden suponer que:

O bien una renuncia por la propia ley a su supremacía, con la consiguiente llamada al Reglamento para que entre a innovar una regulación anterior formulada con rango de Ley; o bien una apertura al Reglamento de las materias inicialmente reservadas a la ley, una extensión de la potestad reglamentaria más allá de su ámbito ordinario. (p. 186)

En la sentencia No. 27-12-IN/20 de 29 de enero de 2020, la CCE luego de analizar el principio de legalidad⁷ y el principio de reserva de ley⁸, concluye, en lo siguiente:

⁷ CCE, sentencia No. 27-12-IN/20 de 29 de enero de 2020 “el principio de legalidad en esta materia se encuentra previsto en el artículo 132 numeral 3 de la Constitución en concordancia con el artículo 120 numeral 7 de la Carta Suprema. Ambas disposiciones determinan que la creación, modificación o supresión de tributos debe ser efectuado a través de una ley, cuya expedición le corresponde a la Asamblea Nacional”, párrafo 37. [http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/e1d171da-8c65-4e3a-8491-1837a7813cee/27-12-IN-20%20\(0027-12-IN\).pdf](http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/e1d171da-8c65-4e3a-8491-1837a7813cee/27-12-IN-20%20(0027-12-IN).pdf)

⁸ CCE, sentencia No. 27-12-IN/20 de 29 de enero de 2020 “el principio de reserva de ley en materia de tributos, reconocido en el artículo 301 de la Constitución y en el artículo 4 del Código Tributario, determina que todos los elementos de un tributo deberán estar previstos en la ley: [http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/e1d171da-8c65-4e3a-8491-1837a7813cee/27-12-IN-20%20\(0027-12-IN\).pdf](http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/e1d171da-8c65-4e3a-8491-1837a7813cee/27-12-IN-20%20(0027-12-IN).pdf)

Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de que, por determinadas circunstancias económicas y sociales, así como por la tecnicidad del impuesto, exoneración, exención o deducción establecidos en la ley, los elementos adicionales para su aplicación se desarrollen mediante normas infra legales, siempre y cuando sea expresa tal remisión.

En el ordenamiento jurídico-constitucional ecuatoriano, aunque la delegación o habilitación legislativa no está expresamente positivado, ésta se ha incorporado a través de la jurisprudencia de la CCE. En efecto, ha sido común que, en materia tributaria, el legislador deje para el reglamento (delegue a la administración) las condiciones bajo las cuales se accederá a una deducción o una exoneración, que se entiende que son materias reservadas a la ley; incluso ha ido más allá, tal como sucede con el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad), que en el caso de los Impuestos a los Predios Urbanos (Art. 504) e Impuestos a los Predios Rurales (Art. 517) fija una banda impositiva, con valores mínimos y máximos, y delega a los concejos (municipal o metropolitano) que fije, mediante ordenanza, el valor que se cobrará.

La potestad o facultad reglamentaria que la Constitución le concede a la administración cae dentro lo que Blanquer (2010) caracteriza como discrecionalidad que se refiere "a una decisión o disposición administrativa adoptada dentro de un margen de libre apreciación dejado por el ordenamiento jurídico (es decir, hay varias soluciones válidas en Derecho, entre las que la Administración puede elegir libremente, aunque justificando su decisión)" (p. 191).

Sin embargo, el mismo autor precisa la existencia de elementos reglados de las potestades discrecionales, que claramente se advierte en el caso de los reglamentos de ejecución, que no pueden modificar o alterar el texto

de la ley, y, en el caso de los reglamentos delegados, en los cuales, aunque la administración puede actuar dentro de un margen de libre apreciación, hay un elemento reglado que se manifiesta en la imposibilidad de excederse de la habilitación legislativa. Solo en el caso de los reglamentos autónomos, la administración tiene una libertad de creación normativa y su accionar es completamente discrecional.

El ejercicio de la facultad reglamentaria es la segunda zona gris que se debe enfrentar en el control de la legalidad de los actos administrativos, pues a pesar de la claridad de los conceptos que quedan expuestos, es común que los reglamentos emitidos por el titular de la Función Ejecutiva y por los representantes de las administraciones tributarias, a pretexto de complementar o viabilizar la aplicación de la ley cambien su contenido expreso o vayan más allá de la delegación legislativa.

Como ya se indicó, el Art. 226 de la CRE establece el principio de legalidad, que es la piedra angular dentro del proceso judicial de control de la legalidad, pues el juez deberá evaluar si la decisión de la administración se fundamenta en las competencias y facultades que la constitución y la ley le han concedido.

La relativización de los principios de reserva de ley y de legalidad

En la doctrina tributaria ha surgido la teoría de la relativización o flexibilización del principio de reserva de ley y/o del principio de legalidad pues, una importante corriente, plantea que frente a la naturaleza técnica, particular y específica de los tributos, si cabría la posibilidad (dicen que prácticamente es una necesidad) que la administración pueda establecer algunos aspectos esenciales de los impuestos, pues ni el legislador está en capacidad de conocer detalladamente tales particularidades, ni la ley puede abordar minuciosamente toda la casuística en torno a la conformación del tributo.

Como ya se advirtió, en la CCE en la sentencia No. 27-12-IN/20 de 29 de enero de 2020, admite que, por determinadas circunstancias, entre ellas la tecnicidad del impuesto, de la exoneración o la deducción “los elementos adicionales para su aplicación -del tributo- se desarrollen mediante normas *infra legales*, siempre y cuando sea expresa tal remisión. ¿Este precedente reconoce las corrientes doctrinarias que ha desarrollado la tesis de la relativización del principio de reserva de ley?

La flexibilización del principio de reserva de ley también ha sido tratada en otras sentencias dictadas por la CCE⁹, entre ellas, la Sentencia N.º 007-16-SIN-CC de 27 de enero de 2016, en la que señala; “La flexibilización del principio de reserva de ley, no menoscaba la presencia de la ley como único medio generador de un tributo, dado que se contempla que todos los elementos esenciales se encuentren previstos en la ley, a saber: hecho generador, sujetos de la relación tributaria y la forma de cálculo, exenciones, deducciones, así como los reclamos y recursos previstos. También posibilita la participación de la administración pública para diagramar el contenido y amplitud de la regulación, el tema tributario al hallarse revestido de una gran técnica requiere de cierta experticia para proceder a su aplicación, acorde con la realidad impositiva de cada nación”.

Considerando que los precedentes de la CCE son coincidentes en admitir como una realidad la flexibilización del principio de reserva de ley y que mantienen que los elementos esenciales del tributo, siempre serán materia reservada a la ley, existe una discrepancia

entre los precedentes, pues algunos (la Sentencia N.º 007-16-SIN-CC de 27 de enero de 2016) admiten que la participación colaborativa de la administración es completamente autónoma y se fundamenta en su experticia¹⁰, mientras que la sentencia 27-12-IN/20 de 29 de enero de 2020 es terminante en señalar que procede la participación de la administración en la definición de los elementos adicionales, mediante normas *infra legales*, siempre y cuando sea expresa tal remisión,

Si se toman en cuenta las finalidades que persigue la jurisdicción contenciosa tributaria (tutela judicial efectiva y control de la legalidad) este tema de la relativización o flexibilización del principio de reserva de ley y/o del principio de legalidad, siempre deberá resolverse dentro del marco de las normas y principios constitucionales que se han explicado. La delegación o habilitación legislativa debe estar expresamente contemplada en la ley, sin que quepa admitir que, invocando la complejidad de la técnica tributaria, el legislador renuncie a determinar los elementos esenciales de los impuestos, permitiendo que la administración asuma ese rol o que expida cuerpos normativos que regulen hechos y circunstancias no contempladas en la ley o excedan su contenido.

No obstante lo señalado, hay que plantearse cómo funcionan el principio de legalidad y el de reserva de ley frente a la internacionalización de los principios tributarios marcados por la constante evolución de las normas (acciones, directrices, recomendaciones) que regulan la fiscalidad internacional;

⁹ Consultar, entre las sentencias Nos. 002-14-SIN-CC, 0018-12-SIN-CC, 005-12-SIN-CC. http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/a0c0359a-9399-4979-9c90-7348b8860a47/0056-12-in_y_0003-12-ia__acumulados__sen.pdf?quest=true
<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/77637707-7471-4ecd-b9c2-bb40eef801cb/0008-10-IN-sent.pdf>
<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/8e66854e-d312-4411-82a8-b4fd4dadaa7e/0017-10-IN-sent.pdf>

¹⁰ La sentencia No. 007-16-SIN-CC sostiene que “La flexibilización del principio de reserva de ley a su vez, se refleja en la existencia de conceptos indeterminados en lo que incurre muchas veces la ley, los cuales responden a la necesidad de criterios técnicos de otras experticias, en el ámbito fiscal, contable, financiero, económico. “Son producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empleados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, no admiten otro tipo de determinación”⁹. Estos conceptos indeterminados crean un espacio para la actuación de la administración pública, la voluntad del legislador así lo ha querido, por ello al momento de emitir una ley para crear un tributo, el legislador omitió definir ciertos conceptos, para que la Administración Pública al ser quien aplica dichas leyes, asuma esa tarea”. <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/7b371f71-fc1e-47b2-b6fd-f843631c8b5/0029-13-in-sen.pdf?quest=true> el 22 de febrero de 2023

por ejemplo, el Proyecto BEPS¹¹ impulsado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que establece acciones (las acciones BEPS) encaminadas a generar una serie de instrumentos tendientes a evitar la erosión de la base fiscal, reducir los efectos de la planificación tributaria transnacional e incrementar la recaudación, cuya aplicación no se limita a los países miembros de la organización, sino que se recomienda su adopción a los países en desarrollo. ¿Podrá la administración, invocando la complejidad técnica de los instrumentos generados por la OCDE, hacer una determinación tributaria aplicando las acciones BEPS, sin que la ley ecuatoriana las haya adoptado o sin que exista un Convenio Internacional suscrito por el Ecuador con las solemnidades propias del derecho internacional?

La respuesta es que en el marco de los principios constitucionales que ya se han analizado, esa posibilidad no será jurídicamente viable. Un caso que explica la conclusión precedente es el de precios de transferencia, al que le caracteriza una alta complejidad técnica, no solo por los conceptos que regulan su alcance y contenido (rango de plena competencia, criterios de comparabilidad, etc.) sino también por la amplia casuística que se presenta. Para regular esta institución, el legislador incorporó a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) las normas esenciales que delimitan el tema, prescribiendo definiciones concretas, luego de lo cual hace la delegación o habilitación legislativa al ordenar que: *“El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia”*. Claramente establece que la regulación del sistema de precios de transferencia, como corresponde, nace de la ley y que se ha confiado al Presidente de la República que dicte las normas

para la aplicación de este sistema, respecto a un tema concreto: los métodos de aplicación del principio de plena competencia. ¿Esta delegación fue cumplida por el Presidente de la República?

El Reglamento, en el Art. 85, se limita a enumerar los cinco métodos de aplicación del principio de plena competencia, y hace un reenvío, al señalar que: *“Para la utilización de estos se considerarán las normas técnicas y la prelación que podrá establecer el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general. En lo no establecido por dichas normas, se considerarán las directrices establecidas como referencia técnica en el presente Reglamento.”* De otra parte, el Reglamento excede la delegación del legislador y atribuye a la administración, en el Art. 86, la potestad para *“establecer medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia, considerando entre otros: el método para aplicar el principio de plena competencia; la existencia de precios de referencia para fines tributarios; la identificación de fuentes de información de precios o márgenes; la disponibilidad de la información sobre el período de cotización; y, la interposición de intermediarios”*. Este es un buen ejemplo de la modificación del contenido de la ley mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria delegada, que en definitiva genera incertidumbre en los administrados.

Actividad reglada, actividad discrecional, la apreciación de los conceptos jurídicos indeterminados

En los litigios tributarios es común objetar los actos administrativos argumentando que, siendo la actividad de la administración reglada, al ejercer las potestades que la ley le asigna (las facultades determinadora,

¹¹ BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

resolutiva, sancionatoria y recaudatoria) la administración ha actuado discrecionalmente. En verdad, la distinción entre potestades regladas y discrecionales debe tomarse con extremo cuidado cuando se trata sobre la forma como materializa la administración sus facultades legales. En efecto, cuando la ley determina lo relativo a la calificación del hecho generador (Art. 17 del Código Tributario) no está estableciendo una lista exhaustiva de condiciones o requisitos objetivos, que la administración deba limitarse a comprobar, sino que deja un margen de aplicación, dada la textura abierta de norma, por eso Blanquer (2010) señala que:

En ocasiones la potestad es reglada y hay que aplicarla a unos hechos claros y evidentes, que no son discutidos o controvertidos, y respecto de los que la administración se limita a hacer una declaración de conocimiento. Pero otras veces los hechos son discutidos porque son opinables, y en ese caso la Administración no hace una <declaración de conocimiento objetivo> de unos hechos, sino una <declaración de un juicio subjetivo> sobre como valorar o interpretar unos hechos (y en esas circunstancias el ejercicio de la potestad ya no es plenamente reglada). (p. 196)

La explicación brindada por Blanquer (2010) que se fundamenta en la cada vez más creciente incorporación a la ley de conceptos jurídicos indeterminados, introduce un nuevo elemento para debate, *frente a la declaración de un juicio subjetivo por parte de la administración en la cual el ejercicio de la potestad ya no es plenamente reglado se ¿configura una actuación discrecional de la administración, o, por el contrario, denota una acción arbitraria?*

La complejidad que gira en torno a los litigios que se resuelven en la jurisdicción contencioso-tributaria es evidente y demuestra la necesidad de la especialización de los

administradores de justicia, que no solo debe circunscribirse a esta materia, sino que debe extenderse al profundo conocimiento de los principios y normas constitucionales y los parámetros interpretativos que ha ido incorporando la CCE.

Principio dispositivo y la garantía de la motivación

Como se mencionó anteriormente, el principio dispositivo tiene rango constitucional siendo, además, un principio clásico del derecho procesal, que como enseñó Troya Cevallos (1978) menciona que:

(...) consiste en que la iniciativa del proceso corresponde a las partes y de ninguna manera al órgano jurisdiccional, y en que éste debe pronunciarse únicamente sobre el contradictorio, obra de las partes, que afirman, niegan, aportan pruebas y adoptan posturas una frente a la otra, de modo que lo que no está en el proceso es inatendible. Corresponde a las partes determinar el alcance y contenido de la disputa judicial, y al órgano jurisdiccional, limitarse al planteamiento de aquellas, sin otorgar a ninguna más de los solicitado. (p. 155).

El Código Orgánico de la Función Judicial concordante con el concepto clásico del principio dispositivo, en el Art. 19, prescribe: *“Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley”.*

La aplicación del principio dispositivo en el litigio tributario, a más de ser obligatorio para los juzgadores por su origen constitucional tiene una especial importancia, puesto que en función de lo que dispone el Art. 313 del

Cogep¹² hay quienes sostienen que los Tribunales Distritales tienen facultades oficiosas y pueden ir más allá de lo fijado por las partes como objeto de controversia, pues están autorizados para suplir, incluso, las omisiones de las partes sobre los puntos de derecho y apartarse del criterio que las partes atribuyan a los hechos.

Sobre este punto cabe la siguiente reflexión: para que no se vulnere el principio dispositivo, las facultades de suplir las omisiones de las partes sobre los puntos de derecho o de apartarse del criterio que las partes atribuyan a los hechos, deben ejercerse dentro de los límites del objeto de la controversia fijado por las partes. Esto es lógico y explico con el siguiente ejemplo: si la pretensión del actor es que no debe pagar la diferencia establecida a su cargo por la administración, dado que para el hecho controversial A, por los fundamentos de hecho o de derecho argumentados, no cabe la aplicación de una disposición X de la LRTI y, la excepción de la administración, es que el actor si debe pagar la diferencia establecida, toda vez que la disposición X de la LRTI si es aplicable al hecho controvertido A, no cabría que, a pretexto del control de legalidad o por la autorización legal de suplir las omisiones sobre punto de derecho o por apartarse del criterio que las partes atribuyeron a los hechos, la sentencia establezca que el actor debe pagar la diferencia establecida a su cargo, porque si bien el hecho controvertido A no está gobernado por la disposición X de la LRTI, si resulta aplicable la disposición Z de la misma LRTI.

Para ahondar en el análisis es procedente señalar que Blanquer (2010) al referirse al control judicial de la legalidad señala que:

El contencioso administrativo (...) es un proceso de partes, que procesalmente tiene un carácter subjetivo, pues se refiere a las pretensiones por ellos ejercidas (“principio de oportunidad”); lo que se protege en el proceso contencioso-administrativo son los derechos subjetivos e intereses legítimos del recurrente, no se protege la legalidad objetiva.

Esta opinión ratifica la vigencia del principio dispositivo en los litigios contencioso administrativo y tributarios, pues en términos generales la finalidad que persigue el administrado es la anulación del acto administrativo impugnado o su nulidad, cuando se dan los presupuestos, para tal decisión (la falta de motivación). Queda completamente claro, que la aplicación del principio dispositivo determina que el rol del juez no es proteger la legalidad objetiva (aplicar al caso controvertido A la norma Z de la LRTI) sino proteger los derechos subjetivos e intereses legítimos del recurrente (anular el acto administrativo porque al caso controvertido A no les es aplicable la norma X de la LRTI).

Si se confundiera la naturaleza procesal de la acción contencioso-tributaria y se entendiera que el ejercicio del control de legalidad que el Cogep atribuye al juzgador, permite a este último corregir el fundamento de derecho utilizado por la administración, se estaría en la grave situación de que el juzgador en lugar de administrar justicia está asumiendo la facultad determinante le asigna a la administración.

Sobre la motivación

La letra l) del número 7 del Art. 76 de la CRE establece el derecho al debido proceso

¹² Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. Código Orgánico General de Procesos, Suplemento del Registro Oficial 506, 22-V-2015)

en la garantía de la motivación, al prescribir: “7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

Como ya se analizó, una de las facetas del derecho a la tutela judicial efectiva, es la motivación, que a su vez es considerada como la herramienta constitucional mediante la cual se materializa el principio de interdicción de la arbitrariedad. La CCE Al expedir la sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021¹³ (la sentencia 1158), por una parte, se alejó del test de motivación (razonabilidad, lógica y comprensibilidad) que había primado en la jurisprudencia de la alta corte, y, por otra, luego de hacer una sistematización de la jurisprudencia sobre esta materia, estableció un nuevo criterio rector para definir cuándo se configura la vulneración del derecho al debido proceso en la garantía de motivación, y, a la vez, caracterizó como se manifiestan las deficiencias motivacionales y en qué consisten los vicios motivacionales.

En la sentencia 1158 establece que “Una argumentación jurídica es la expresión del razonamiento desarrollado para resolver un determinado problema jurídico y que sirve de apoyo a una cierta decisión de autoridad.”¹⁴ Sostiene también que “Los problemas jurídicos son las preguntas que el razonamiento del juez busca

responder para determinar qué decisiones deben adoptarse en cierto caso. Esas preguntas surgen, generalmente, de las alegaciones de las partes”.¹⁵

Estas precisiones de la CCE sirven para hacer evidente que la motivación es la argumentación jurídica que formula el juez, por ello para la CCE dice: “una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa”¹⁶, lo que “conlleva la obligación de: (i) enunciar en la sentencia las normas o principios jurídicos en que se fundamentaron [los juzgadores] y ii) explicar la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho”¹⁷, para concluir señalado que “En suma, el criterio motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente”.¹⁸

Con la sentencia 1158 la CCE deja, finalmente, perfectamente definido lo que implica el derecho al debido proceso en la garantía de motivación (que es una de las facetas del derecho a la tutela judicial efectiva), determinando que la argumentación del juez debe ser mínimamente completa, lo que exige que la resolución contenga suficiente fundamentación normativa (que se enuncien en la sentencia las normas y los principios jurídicos en que se fundamentan los juzgadores) y fáctica (que permita conocer cuáles son los hechos, exponga el acervo probatorio aportado por los autos, demuestre que el conjunto de las pruebas ha sido analizado, que se consigne la justificación de hechos dados por probados en caso).

¹³ CCE, Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021. http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10__DWL__FL/e2NhcNblDGE6J3RyYw1pdGUnLCBldWlkOidkY-jl2NzMONSO5MjE2LTQ1ZDMtOGES5Ny03YTg2ZTAyMmYwYmYucGRmJ30=.

¹⁴ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021.

¹⁵ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021.

¹⁶ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021.

¹⁷ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021.

¹⁸ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021.

La CCE en la sentencia I 158, remitiéndose a los principios sentados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) y basándose en su propia jurisprudencia, ha dejado establecido:

Que no habrá suficiente fundamentación normativa cuando el juzgador hace “*la mera enunciación de normas que podrían ser aplicables a los hechos o conductas*” o se limita a citar normas o realizar “*la mera enunciación, inconexa y dispersa, de normas jurídicas*”.

Que no habrá suficiente fundamentación fáctica cuando no se encuentra el análisis de las pruebas o cuando el juzgador hace *la mera enunciación de los antecedentes de hecho (de los hechos probados), o la mera descripción de las actividades o diligencias probatorias realizadas*.

Un punto interesante para resaltar respecto de la fundamentación normativa suficiente es de que la CCE, admite como válida la motivación por remisión o *per relationem*, que se presenta “*cuando el juzgador hace suya la argumentación jurídica contenida en otra resolución*”, pero aclara que, en este caso, se vulnera el criterio rector solo si la remisión es deficiente, es decir, si el juzgador, además de la remisión, no “*realiza un pronunciamiento autónomo sobre el thema decidendum*” o no adopta “*una postura crítica sobre la suficiencia y la fundamentación de dicha sentencia [aquella a la que se dirige la remisión]*”.¹⁹

Si la argumentación jurídica (la sentencia) carece de una estructura mínima completa, será porque no fluye de la misma la suficiencia de la fundamentación normativa y fáctica, por lo tanto, se configurará el incumplimiento del criterio rector analizado en los

párrafos precedentes, incumplimiento que se produce porque, al decir de la CCE, la argumentación jurídica adolece de *deficiencia motivacional*.

La CCE ha identificado tres tipos de deficiencias motivacionales: inexistencia, insuficiencia y apariencia. La argumentación jurídica es: i) “*inexistente* cuando la respectiva decisión carece totalmente de fundamentación normativa y de fundamentación fáctica”²⁰; ii) “*insuficiente* cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente porque no cumple el correspondiente estándar de suficiencia”²¹; y, iii) “*es aparente* cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente porque está afectada por algún tipo de *vicio motivacional*”.²²

Como ya se mencionó el vicio motivacional de la apariencia se configura porque la fundamentación normativa o la fundamentación fáctica, en verdad, inexistente o es insuficiente, porque adolece de algún vicio motivacional (incoherencia, inatención, incongruencia e incomprendibilidad), según la CCE estos vicios se producen porque la argumentación jurídica no cumple el requerimiento constitucional de explicar la pertinencia de la aplicación de las normas y principios jurídicos en que se funda a los antecedentes de hecho.

La CCE en la sentencia I 158 establece que toda argumentación jurídica debe ser coherente porque supone que tal “*explicación no debe ser contradictoria y debe ser determinante de la decisión*”, precisando que debe “*guardar coherencia entre las premisas fácticas*

¹⁹ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

²⁰ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

²¹ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

²² Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

(causas), las disposiciones aplicadas al caso concreto (normas), la conclusión y la decisión final del proceso”²³, señalando que la incoherencia tiene dos manifestaciones:

La *incoherencia lógica* que se configura cuando hay contradicción entre los enunciados que las componen –sus premisas y conclusiones– coexistiendo un enunciado que afirma lo que otro niega; este vicio se configura si, dejando de lado los enunciados contradictorios, no quedan otros que logren configurar una argumentación jurídica suficiente.

La *incoherencia decisional* se manifiesta en la inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión, es decir, cuando se decide algo distinto a la conclusión previamente establecida.

La CCE establece que la argumentación jurídica debe estar referida a la decisión que se busca motivar, por lo tanto, el vicio motivacional de inatinencia²⁴ se configura cuando “en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no “tienen que ver” con el punto controvertido” (...) “el juez “equivoca el punto” de la controversia judicial” (...), se (...) “vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado las razones inatinentes, no quedan otras que logren configurar una argumentación jurídica suficiente”. Al señalar el contenido de este vicio motivacional la CCE hace precisión muy importante: la inatinencia “no alude a si las disposiciones jurídicas invocadas por el juzgador son o no aplicables al caso concreto”, puesto que esto “no concierne a la suficiencia de la argumentación jurídica, sino que alcanza a su corrección conforme al Derecho, lo que rebasa el alcance de la garantía de la motivación”.

En la sentencia I 158 la CCE, establece que la argumentación jurídica debe estar referida a la decisión que se busca motivar, por lo tanto, el vicio motivacional de inatinencia se configura cuando “en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no “tienen que ver” con el punto controvertido” (...) “el juez “equivoca el punto” de la controversia judicial” (...), se (...) “vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado las razones inatinentes, no quedan otras que logren configurar una argumentación jurídica suficiente”.

Al caracterizar la congruencia²⁵ de la argumentación jurídica, la sentencia I 158, establece que “se debe verificar que el auto o sentencia en cuestión ‘guarde la debida relación entre los alegatos vertidos por las partes, los antecedentes de hecho extraídos de las alegaciones de las partes y las normas jurídicas aplicadas al caso concreto, sobre las que también se fundamentó su pertinencia para el caso concreto”, para agregar, “Para que un auto o sentencia se considere motivado debe contener congruencia argumentativa que implica que el juez conteste motivadamente, al menos, los argumentos relevantes alegados por las partes”, también pone en evidencia que la Corte IDH ha “establecido que la motivación es una “argumentación racional [... que] debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes” de manera que “la omisión de responder a los argumentos relevantes de las partes es un asunto que afecta a la suficiencia de la motivación”.

Establecido el alcance y contenido de la congruencia de la argumentación jurídica, la sentencia I 158 establece la existencia de dos tipos de incongruencia que los explica de la siguiente forma:

²³ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

²⁴ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

²⁵ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

Incongruencia frente a las partes, que se configura “cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica no se ha contestado algún argumento relevante de las partes procesales”, precisando que “Los argumentos de las partes son especialmente relevantes cuando apuntan a resolver el problema jurídico en sentido opuesto a la respuesta dada por el juzgador” e indicando que “La incongruencia frente a las partes puede darse por omisión, si no se contesta en absoluto a los argumentos relevantes de la parte, o por acción, si el juzgador contesta a los argumentos relevantes de las partes mediante tergiversaciones, de tal manera que efectivamente no los contesta”.

Incongruencia frente al Derecho, que se presenta “cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica no se ha contestado alguna cuestión que el sistema jurídico –ley o la jurisprudencia– impone abordar en la resolución de los problemas jurídicos conectados con cierto tipo de decisiones generalmente, con miras a tutelar de manera reforzada un derecho fundamental”.

El vicio de la incompresibilidad²⁶ se configura cuando “la fundamentación normativa y la fundamentación fáctica de toda argumentación jurídica no es razonablemente inteligible para un profesional del Derecho o para el ciudadano”²⁷, cumplir el precepto constitucional de enunciar las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión y explicar la pertinencia de su aplicación al caso concreto “presupone que dichas “enunciación” y “explicación” sean razonablemente inteligibles”. La CCE establece que este vicio quedará configurado si “dejando de lado los fragmentos de texto incomprensibles, no quedan otros que logren configurar una argumentación jurídica suficiente”.

El rápido y apretado resumen que se ha realizado en los párrafos precedentes, parafraseando la sentencia 1158 con la cual la CCE sistematizó la jurisprudencia relativa al derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, es muy útil para relevar la completa vinculación del principio dispositivo y la garantía de motivación. En efecto, la CCE deja claramente establecido que la argumentación jurídica (la motivación), no es otra cosa más que las respuestas que da el juzgador a las preguntas (el problema jurídico a resolver), que surgen del debate judicial, y que tienen su fundamento y origen en las pretensiones y excepciones de las partes, que son quienes delimitan la actividad judicial, sin que quepa que el juzgador deje de atender las alegaciones puntualmente formuladas y se exceda de lo que fue planteado por ellas.

Bien entendido que “el derecho a la defensa supone iguales condiciones y oportunidades de las partes involucradas en el proceso para ser debidamente escuchado (en actuaciones tales como presentar y analizar pruebas, e interponer recursos dentro de plazos o términos)”²⁸ el apego al principio dispositivo y una argumentación jurídica que cumpla con el criterio rector será la mejor evidencia que en el proceso judicial sí se garantizó el derecho de defensa de administrado.

Conclusiones

La administración de justicia en materia tributaria es especializada, lo que implica que los administrados tienen como primera garantía que los jueces tributarios poseen los conocimientos técnicos y jurídicos suficientes que les permiten comprender y procesar a cabalidad todas las particularidades de la relación

²⁶ Sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021

²⁷ En el primer caso cuando la parte procesal cuenta con el patrocinio de un Abogado, en el segundo cuando la parte no cuenta con el patrocinio del profesional del derecho, como es el caso de alimentos o garantías jurisdiccionales.

²⁸ Sentencia No. 2198-13-EP/19 de 04 de diciembre de 2019. http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/920ad9ec-36d2-4107-b9be-145133064554/2198-13-EP-19_sent-razon.pdf

jurídico-tributaria y los problemas que se derivan de la aplicación de las normas jurídicas que la regulan.

A pesar de la alta especialización de la administración de justicia en materia tributaria, la CRE no ha establecido normas y principios distintos de los generales que regulan tanto a la administración de justicia como a la función judicial, lo mismo sucede con las normas legales tales como el Código Orgánico de la Función Judicial y el Cogep. Por lo tanto, los principios constitucionales de concentración, contradicción y dispositivo; así como los de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediatez, celeridad y economía procesal, son de forzoso y obligado cumplimiento para los jueces tributarios, quienes tienen que observar celosamente los principios de aplicación directa e inmediata de las normas constitucionales y de jerarquía normativa.

Al impugnar los actos de la administración, lo que el administrado busca es la tutela judicial efectiva de sus derechos y el control de legalidad de tal acto. La tutela judicial comprende los derechos al acceso a la administración de justicia, a un debido proceso judicial; y, a la ejecutoriedad de la decisión; conforme lo ha establecido la CCE; la tutela judicial efectiva es transversal a todos los derechos del debido proceso que la CRE reconoce, está vinculada con el derecho a la defensa, el derecho a recurrir; el derecho a recibir resoluciones motivadas.

A través del control de la legalidad el administrado busca que el juzgador verifique que el acto administrativo impugnado guarda conformidad con los principios y normas constitucionales y la ley; en este orden de ideas, el juzgador debe anular los actos administrativos que vulneren el principio de reserva de ley, que se basen en reglamentos que han alterado o modificado el contenido de la ley o que han excedido la delegación o habilitación legislativa; la correcta aplicación

del principio de reserva de ley implica que la ley debe contener los elementos esenciales del tributo (hecho generador, sujetos, cuantía del tributo o forma de establecerlo, exoneraciones, deducciones, reclamos y recursos); la delegación o habilitación legislativa para que vía reglamento se complete el contenido de la ley debe ser expresa; no existe justificación para que el legislador renuncie completamente la potestad tributaria y deje a la Función Ejecutiva la iniciativa de determinar todos los elementos esenciales de los tributos, si esto sucediera, se configuraría una inconstitucionalidad.

Para que los avances normativos que provienen de los organismos que hacen estudios sobre la fiscalidad internacional sean aplicables en Ecuador, como ya sucedió con la institución de precios de transferencia, será necesario que el legislador los incorpore expresamente al ordenamiento mediante la expedición de una ley, o que el país suscriba el respectivo convenio internacional (bilateral o multilateral) y siga el proceso constitucional para su ratificación.

El cada vez más frecuente alejamiento a las mejores prácticas legislativas, hace que las normas legales tengan una textura abierta, que generan el surgimiento de conceptos jurídicos indeterminados, provocando que la administración, en el ejercicio de sus facultades haga la declaración de un juicio subjetivo, momento en el cual su actividad deja ser reglada; por lo tanto la activación de la tutela judicial efectiva y el control de la legalidad debe proteger al administrado de estos juicios subjetivos, consecuentemente el juzgador debe hacer la interdicción de la arbitrariedad, para restablecer el derecho.

La aplicación del principio dispositivo nace de la CRE, conforme la concepción clásica de este principio y la definición legal; son las partes las que fijan el alcance y contenido de la controversia y el juzgador debe circunscribir

su actuación a los límites fijados por las partes que son quienes definen las pretensiones y excepciones. La facultad que el Cogep confiere a los jueces tributarios para suplir las omisiones en los puntos de derecho en que incurran las partes o en la calificación de los hechos, debe ejercerse dentro los límites que establece el principio dispositivo, sin que quepa que el juzgador corrija los fundamentos de derecho del acto impugnado en perjuicio del administrado, que ejerció su derecho de defensa dentro del contexto argumentativo del acto administrativo que impugna.

La correlación y complementación del principio dispositivo con el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, es definitiva, pues el fundamento de la motivación es responder a las alegaciones de las partes, cumpliendo el criterio rector fijado por la CCE, según el cual, para dar por satisfecha la norma constitucional que ordena enunciar las normas y principios jurídicos y explicar la pertinencia de su aplicación al caso concreto, la argumentación jurídica del juez debe ser suficiente, lo que implica que la fundamentación tenga una estructura mínimamente completa,

por lo tanto, el auto o la sentencia deberá contener una fundamentación normativa y una fundamentación fáctica suficientes.

La argumentación jurídica que incumple el criterio rector adolecerá de cualquiera de las siguientes deficiencias motivacionales: inexistencia, insuficiencia y apariencia, esta última se configura cuando se presentan los vicios de incoherencia, inatinencia, incongruencia e incomprendibilidad.

La gran conclusión es que los derechos de los administrados frente a la justicia estarán preservados, no sólo por la indiscutida calidad profesional de las señoras y señores jueces que forman parte de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, sino también por su apego a las normas y principios constitucionales que se han mencionado a lo largo de este documento, cuya aplicación ha desarrollado la CCE, estableciendo parámetros interpretativos que conforme el número 3) del Art. 2 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional tienen fuerza vinculante.

Referencias Bibliográficas

- Abella Zárata, J. (1999), *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en Materia Tributaria*. Legis.
- Blanquer, David (2010), *Derecho Administrativo, 1º- El fin, los medios y el control*, España, Editorial Tirant Lo Blanch.
- Blanquer, D. (2010), *Derecho Administrativo, 2º-Los sujetos la actividad y los principios*. Editorial Tirant Lo Blanch.
- Colonje, C. (2014) *Técnica de la Argumentación Jurídica*. Thomson Reuters Aranzadi.
- García Belsunce, H. A. (2003) *Tratado de Tributación*. Astrea.
- García de Enterría, E. y Fernández, T (2004), *Curso de Derecho Administrativo I*, duodécima edición, Editorial Thomson Civitas..
- Gascón Abellán, M. y García Figueroa, A. J. (2016). *La Argumentación en el Derecho*. Palestra Editores.
- Gotlib, G. (2005), *Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Martín, J. y Rodríguez Usé, G. (1986), *Derecho Tributario General*. Depalma
- Oyarte, R. (2016), *Derecho Constitucional*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Pérez Royo, F. (2008), *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Editorial Thomson Civitas.
- Sánchez Morón, M. (2017), *Derecho Administrativo, Parte General*. Editorial Tecnos.
- Troya Cevallos, A. (1978), *Elementos de Derecho Procesal Civil*, Ecuador. Centro de Publicaciones PUCE.

6

LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA. ANÁLISIS JURÍDICO DE CÓMO Y PORQUÉ, AL MARGEN DEL ART. 75 DE LA CONSTITUCIÓN, SE MENOSCABAN EL CARÁCTER TUTELAR DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL DE LOS TRIBUNALES DISTRITALES

*Autor: Edgar Neira Orellana
Abogado de contribuyentes*

¿Si se arrimó al buen árbol del contencioso tributario, está seguro de que le cobijará buena sombra?

Resumen

Este análisis aborda cuatro deficiencias sistémicas que rompen la igualdad procesal, menoscaban la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales e infringen el derecho constitucional de los contribuyentes a recibir una tutela judicial efectiva; por otro lado, determinadas prerrogativas de la relación administrativo tributaria se han extendido en los últimos años como privilegios de carácter procesal que vuelven más onerosa la defensa de los contribuyentes; en la segunda parte, sobre la base de información estadística, se revela el desaliento de los contribuyentes para defenderse de las administraciones tributarias y una disminución del número de juicios.

Palabras clave: Derecho, administración, justicia, tributaria

Abstract

This analysis addresses four systemic deficiencies that break procedural equality, undermine the jurisdictional authority of district courts, and violate the constitutional right of taxpayers to receive effective judicial protection; on the other hand, certain prerogatives of the tax administrative relationship have been extended in recent years as privileges of a procedural nature that make the defense of taxpayers more onerous; In the second part, based on statistical information, the discouragement of taxpayers to defend themselves against the tax administrations and a decrease in the number of lawsuits are revealed

Keywords: Law, administration, justice, taxation.

Introducción

A partir de la Constitución Política de 1998 en que por primera vez se proclamó como derecho de las personas el de recibir una tutela efectiva y de no quedar en estado de indefensión (art. 24.17), el sistema de contencioso tributario quedó vinculado a esta directriz ineludiblemente tutelar de posiciones subjetivas y dejó atrás aquella versión que la limitaba a mera revisora de la legalidad formal expresada en actos administrativos previos, como había sido hasta entonces.

Antes, en diciembre de 1993, la Ley de Modernización del Estado ya había abierto las puertas hacia la justicia tutelar a través de dos reformas orientadas en esa dirección: (i) la eliminación del requisito de agotamiento de vía para plantear la acción contencioso tributaria; (ii) la incorporación del hecho administrativo como objeto de controversia. En uno y otro caso se diluía la centralidad del acto administrativo previo como objeto del juicio, y se reconocía a favor de los jueces la atribución de resolver controversias y pronunciarse sobre el fondo de la materia litigiosa, aun en los supuestos en que no había declaraciones de voluntad previas.

Aunque fue el legislador el que amplió, en favor del contencioso tributario, potestades favorables al control de legalidad sobre el poder público, fue la jurisprudencia la que, en su momento, prefirió renunciar a ella en menoscabo de sus atribuciones. Por ello, a partir de estos cambios constitucional y legislativo que refiero, surgen dos inquietudes que en este artículo me propongo responder: ¿Guarda el contencioso tributario sintonía con estas aspiraciones tutelares que llevan ya veinticinco años plasmadas en el texto constitucional? ¿Existen elementos del derecho positivo y de su aplicación práctica que contradigan la tutela efectiva y la potestad jurisdiccional de los jueces para controlar la legalidad en las controversias tributarias? Para responder estas preguntas haré un análisis introductorio sobre el derecho constitucional a la tutela judicial y un recuento sumario de algunos aspectos que responden negativamente la primera interrogante y afirmativamente la segunda.

Este análisis no puede desconocer el trabajo que día por día despliegan los jueces distritales para administrar justicia según muestran las cifras correspondientes al ingreso y despacho de causas en el quinquenio 2018-2022¹.

Tabla I

Causas ingresadas y resueltas Tribunales Distritales de Quito, Guayaquil y Cuenca

Año	Causas ingresadas	Causas resueltas
2018	1283	2832
2019	1105	1454
2020	932	675
2021	1332	1090
2022	1123	910
Total del período	5.775	6.961

Fuente: Consejo de la Judicatura

¹ La información estadística excluye el trabajo de los tribunales distritales con sede en las ciudades de Portoviejo, Loja y Ambato, porque el carácter multicompetente de estos órganos jurisdiccionales, en que se reciben por igual demandas tributarias y contencioso administrativas, y las estadísticas del Consejo de la Judicatura no discriminan las causas tributarias y las que no lo son.

Si los tribunales distritales de Quito, Guayaquil y Cuenca recibieron más de cinco mil setecientas causas y expidieron seis mil novecientas sesenta sentencias, muchas de gran complejidad jurídica, parecería que nada hay en el ámbito de la justicia tributaria que merezca ser comentado, ni posible de un juicio crítico como el que me propongo formular en este análisis; sin embargo, si me limitara a ponderar esas cifras alentadoras que revelan un gran esfuerzo de los jueces podría estar barriendo bajo la alfombra algunas disfuncionalidades de un sistema que se ha venido alimentando de ideas que no favorecen los derechos de propiedad, libertad económica y tutela judicial de los contribuyentes y que, por defecto, se revela más inclinado al Estado, porque el legislador ha confundido un etéreo interés público con privilegios procesales a favor de las administraciones tributarias. Las conclusiones de este trabajo plantean implícitamente reformas jurídicas inmediatas, unas de carácter legislativo y otras en la línea jurisprudencial para que en el marco de la tutela judicial efectiva se devuelva a esta jurisdicción especializada al andarivel de las reglas y garantías del debido proceso que le corresponde precautelar y como fue la tradición del Tribunal Fiscal de la República, antecedentes de los tribunales distritales de lo contencioso tributario.

Desarrollo

La tutela judicial efectiva y la jurisdicción contenciosa tributaria

La Carta Política de 1979, reformada y codificada en 1998, incorporó por primera vez el derecho de las personas de acceder a la justicia y de obtener de ella la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, de manera que no queden en estado de indefensión; y añadía que el incumplimiento de las sentencias será sancionado por la ley (art. 24 No. 17).

La Constitución de 2008 continuó en la dirección que marcó la carta política anterior, (art. 75).

Para fijar el alcance que corresponde a este derecho en el ámbito del contencioso tributario, se debe analizar previamente cómo lo define la doctrina y la jurisprudencia en España dado que fue el art. 24 de la Constitución de ese país el antecedente del derecho que reconocieron las constituciones del Ecuador desde 1998.

Este análisis es particularmente relevante si se tiene en cuenta que el derecho administrativo de Ecuador se ha inspirado desde hace más de cincuenta años en las instituciones de derecho administrativo reguladas en España, de ahí que las reflexiones de la doctrina y las decisiones que trae la jurisprudencia de ese país tengan no solamente notable difusión sino aplicabilidad plena en nuestro sistema.

González Pérez (1998) tratadista español analiza el art. 24 de la Constitución de su país y explica los alcances de la tutela judicial efectiva en los siguientes términos:

El derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho de toda persona a que se haga justicia, se traducirá en el ámbito jurídico administrativo en que siempre que crea puede pretender algo con arreglo a Derecho frente a un ente público, tenga la seguridad de que su petición será atendida por unos órganos estatales independientes y preparados. Presuponiendo, por tanto, la existencia de una adecuada estructura judicial, el derecho a la tutela judicial desplegará sus efectos en tres momentos distintos: primero, en el de acceso al proceso; segundo, una vez en él, haciendo posible la defensa y la obtención de la solución en un plazo razonable, y tercero, una vez dictada la sentencia, al llegar la hora de hacer efectivos sus pronunciamientos. Acceso a

la jurisdicción, proceso debido y eficacia de la sentencia².

Este desglose del núcleo constitucionalmente protegido de la tutela judicial, de que cuando se puede pretender algo con arreglo a derecho frente a un ente público, la pretensión en juicio será analizada y resuelta por los órganos jurisdiccionales correspondientes, ha sido repetido en varios fallos de la Corte Constitucional de Ecuador que destacan los tres momentos del desarrollo de este derecho: (i) antes de juicio, el acceso a la justicia, (ii) ya dentro de juicio, que se respeten las reglas y principios del debido proceso en los que va implícita la igualdad procesal y, (iii) luego de dictado el fallo, que la sentencia se cumpla³.

A continuación, se analiza cómo se entiende el acceso al contencioso tributario a partir del carácter tutelar que la Constitución impone a esta jurisdicción especializada y, a continuación, se señalarán los avances legislativos, anteriores a 1998, en que el legislador instituyó las bases de una jurisdicción tutelar.

Según las opiniones doctrinarias más autorizadas, el art. 24 de la Constitución española de 1978, la norma que consagró el derecho a la tutela judicial trastocó las bases que habían sustentado al contencioso español que hasta esa fecha se mantuvo al igual que el contencioso ecuatoriano, como un proceso objetivo sobre actuaciones administrativas previas, basada en actos, reglamentos y otras declaraciones de voluntad formales. Antes de esta regla constitucional, los actos declarativos de las administraciones comportaban requisitos de procedibilidad de la acción contenciosa.

García de Enterría (1992) explica el cambio operado en el contencioso español a partir de 1978⁴, destaca que este principio abolió el dogma de la jurisdicción revisora, y -parafraseando a Thomas Khun- calificó el hecho como una verdadera revolución científica, en que los paradigmas de la teoría dominante, contencioso como jurisdicción revisora de actos previos, fue eficazmente refutada por una nueva versión científica, la del contencioso como jurisdicción tutelar de derechos e intereses.

A continuación transcribo su análisis y la universalidad de sus conclusiones por su aplicación al contencioso tributario del Ecuador dado que uno y otro sistema jurídicos se sustentan en idéntico precepto constitucional:

El contencioso-administrativo está incluido, de eso no hay duda –la jurisprudencia constitucional lo dice todos los días-, en el artículo 24. Primera conclusión, la justicia administrativa es una justicia de tutela de derechos e intereses legítimos (...) una tutela de posiciones subjetivas. Por consiguiente, la concepción tradicional del contencioso-administrativo, el modelo francés de *excés de pouvoir*, la idea de un proceso al acto ha concluido en España. El contencioso no es, en modo alguno un proceso al acto, o de protección de la sola legalidad objetiva; es un proceso de efectiva tutela de derechos, los del recurrente y los de la Administración (...) entre sí confrontados.⁵

A partir de esta reflexión se podría señalar que el legislador ecuatoriano ya había dado pasos tempranos y certeros hacia un contencioso tutelar; el primero, en 1975 con

² Jesús González Pérez, "Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa Ley 29/1998, de 13 de julio", Ed. Civitas Madrid, 1998 Tomo I, 3ª edición, p.14.

³ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.º 117-14-SEP-CC, caso No. 1010-11-EP: "se puede afirmar que su contenido es amplio y en éste se diferencian tres momentos: el primero relacionado con el acceso a la justicia, el segundo con el desarrollo del proceso en un tiempo razonable, y el tercero que tiene relación con la ejecución de la sentencia, esto es, acceso a la jurisdicción, debido proceso y eficacia de la sentencia.", y, sentencia 108-15-SEP-CC del caso No. 0672-10-EP, entre otros posteriores que también podrían citarse.

⁴ Eduardo García de Enterría, "Hacia una nueva Justicia Administrativa", Ed. CIVITAS, Madrid, 1992, 2ª. edición ampliada, pp. 97 y 98.

⁵ Eduardo García de Enterría, "Hacia una nueva Justicia Administrativa", op. cit. p. 60.

la expedición del Código Tributario, y en 1993 con la promulgación de la Ley de Modernización del Estado, dos cuerpos normativos que se anticiparon a la Constitución codificada en 1998 y que fijarían tempranamente los elementos configuradores de la tutela judicial en materia tributaria.

El art. 218 del Código Tributario que se expidió en diciembre de 1975, —la codificación de junio de 2005 mantiene texto invariable como art. 217—, anticipó ese carácter tutelar cuando atribuyó al Tribunal Fiscal la potestad de conocer y resolver por un lado controversias derivadas de “actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades”, y por otro, la potestad para conocer y resolver “las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario”. Es este último segmento adelantó la irrelevancia de la actuación administrativa previa y puso en el centro del objeto litigioso, la controversia como tal, en la que contribuyente y administraciones tributarias contradicen dentro de juicio, aun cuando no haya un acto administrativo previo.

Con la Ley de Modernización del Estado de diciembre de 1993⁶, el Ecuador dinamitó al contencioso revisor de la legalidad formal de actos previos; el art. 38 de esta ley fijó tres preceptos innovadores al respecto: el primero, la eliminación del agotamiento de la vía administrativa como requisito de procedibilidad de la demanda contenciosa, para favorecer el derecho de acceder a la justicia; el segundo, el señalamiento de que no se exigirá la interposición de un reclamo para presentar una demanda contenciosa y que, si este fuere

presentado, quedaría sin efecto a partir del momento en que se hubiere interpuesto la demanda; y, el tercero, con la introducción de los hechos administrativos como materia litigiosa y la consecuente ampliación del espectro de actuaciones susceptibles de la acción contenciosa que, a partir de ese momento, no quedaría circunscrita a actos y reglamentos⁷.

La reciente expedición del Código Orgánico General de Procesos⁸ confirmó la vocación tutelar de la jurisdicción contencioso tributaria según se desprende del art. 300 que se analiza más adelante y que no hizo sino reproducir el art. 217 del Código Tributario de 1975.

En síntesis, los órganos de la jurisdicción contencioso tributaria integrados por tribunales distritales y por la respectiva Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia tienen potestad pública para conocer y resolver controversias entre contribuyentes y administraciones tributarias, con independencia a si existe o no un acto previo; por tanto, no se puede impedir el acceso a la justicia en los casos en que no exista acto de determinación previo o si no se hubiere interpuesto reclamo administrativo. El órgano judicial está obligado a tutelar las posiciones subjetivas de las partes procesales que contradicen en juicio, con independencia a que exista o no un acto previo, y a dictar una sentencia de mérito que resuelva el fondo de la contradicción sostenida por dichas partes.

Elementos del proceso contencioso tributario que le apartan de su función tutelar

En el ámbito contencioso tributario hay varios elementos sistémicos que lo apartan

⁶ Ley 50, publicada en el R.O. 349 de 31 de diciembre de 1993.

⁷ Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, Art. 38. - Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo ... conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos administrativos y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. ... No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.

⁸ El Código Orgánico General de Procesos fue expedido en Registro Oficial 506-S de 22 de mayo de 2015.

de la finalidad tutelar proclamada constitucionalmente en el art. 75, y que en un número no determinado de casos dejan en indefensión a los contribuyentes que sostienen un litigio contra las administraciones tributarias, al tiempo que provocan un achicamiento del ámbito jurisdiccional que constitucionalmente corresponde a esta jurisdicción especializada.

A continuación analizo cuatro casos que aventajan indebidamente a la posición de las administraciones tributarias en desmedro de la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales: a) la exigencia regresiva de rendir caución para acceder a la justicia contencioso tributaria; b) la denegación de justicia en los casos en que la controversia ha tenido como antecedente un acto de simple administración o cuando no ha habido acto administrativo previo; c) los intereses de mora tributaria que siguen causándose mientras dura la tramitación del proceso judicial; d) la suspensión de efectos de sentencias desfavorables a las administraciones tributarias mientras se tramitan recursos de casación.

a) La exigencia de rendir caución para acceder a la tutela suspensiva de los actos: un requisito sobreviniente y regresivo⁹.

El Código Tributario que se expidió en 1975 bajo una dictadura militar¹⁰, fue por mucho tiempo uno de los productos legislativos mejor logrados del ordenamiento ecuatoriano. Su estructura y varias de las garantías previstas para precautelar el derecho de los contribuyentes han logrado sobrevivir al sinnúmero de reformas interesadas que han tenido origen en anteproyectos preparados por empleados del Servicio de Rentas Internas desde 1998, esto es, bajo un orden constitucional. A continuación, hago un breve

recuento de los aspectos en los que se sustentó el sistema tributario ecuatoriano desde 1975 hasta 2007.

- La inexistencia de resolución administrativa firme y ejecutoriada, impedía a la Administración iniciar el proceso de ejecución de una obligación tributaria o de una sanción por infracción a normas tributarias (art. 149 inciso 1).
- Propuestas las excepciones a la coactiva, se suspendía automáticamente el procedimiento de ejecución sin que el contribuyente hubiere tenido la carga dineraria de rendir caución para defenderse (art. 214);
- La presentación de la demanda contencioso tributaria suspendía automáticamente la ejecutividad del título de crédito contentivo de obligación tributaria (Art. 247), sin que la ley hubiere previsto como desde 2007, la obligación de solicitar la suspensión y de rendir una caución, en menoscabo del derecho a obtener una tutela judicial efectiva.

Subrayo que, en todos estos casos, la suspensión de la eficacia de los actos y decisiones administrativas en materia tributaria operaba por mandato legal y no porque el contribuyente debía solicitar dicha suspensión a la Administración Tributaria o al Tribunal Distrital Contencioso Tributario, ni porque debía previamente rendir una caución o garantía para el propósito. En una materia tan delicada para el sostenimiento del Estado como es la recaudación de tributos, el principio de ejecutividad de los actos cedió paso al derecho fundamental de defensa de los contribuyentes, de que estos cuenten con una tutela judicial efectiva

⁹ Algunos planteamientos de este literal constan desarrollados, con mayor amplitud, en la obra de mi autoría relacionada con la jurisdicción contencioso administrativa. Ver en Edgar Neira Drellana, "La jurisdicción contencioso administrativa: reflexión jurídica sobre sus disfuncionalidades" Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, Ed. COLECCIÓN IURIS DICTIO, Quito, 2016.

¹⁰ El Código Tributario fue publicado en el Registro Oficial 958-S, de 23 de diciembre de 1975. La codificación fue publicada en el Registro Oficial 38-S de 14 de junio de 2005.

y que no queden en estado de indefensión frente a una determinación que afecta su derecho de propiedad. Bajo este sistema, ni el Estado había dejado de percibir tributos ni los ciudadanos habían dejado de pagar sus impuestos; más aún, el Estado recaudaba año por año más y más ingresos provenientes de los impuestos.

Estas disposiciones, conformes con el derecho constitucional, se mantuvieron vigentes hasta época reciente (diciembre de 2007), sin embargo, no pudieron resistir a los embates legislativos que han menoscabado el derecho de los contribuyentes, colocándolos en una situación anterior a 1975 cuando este Código fue expedido con reglas procesales más avenidas con la tutela judicial efectiva que las que han dictado gobiernos democráticos, con marcos constitucionales sedicentes garantistas.

A partir de 2007 en que se expidió la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y de 2015 en que se dictó el Cogep, este derecho fundamental de los contribuyentes se verá seriamente afectado, cuando no desconocido. El art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria incorporó una norma a continuación del art. 233 del Código Tributario¹¹, que comportaba una regresión de más de treinta años en la relación tributaria, porque condicionó a los contribuyentes su derecho fundamental de acceder a la justicia, imponiéndoles la carga de pagar para reclamar; una suerte de *solve et repete*¹² disfrazado bajo el eufemismo de caución equivalente al 10% de la cuantía del valor determinado por la administración

tributaria, que se imponía al momento de la presentación de la demanda.

La Corte Constitucional recibió desde 2008 un sinnúmero de consultas de los Tribunales Distritales sobre la constitucionalidad del art. 7 de la Ley para la Equidad Tributaria. Retardó interesadamente su decisión hasta agosto de 2010, y como era de esperar, optó por una solución más avenida con los intereses de la administración tributaria que con el derecho constitucional que estaba obligada a aplicar, porque decidió una "constitucionalidad condicionada" que legitimó el afianzamiento el 10% como una carga que se imponía a todos los contribuyentes que accionaran en vía contencioso tributaria, sin fundamentar con suficiencia la afectación que innegablemente se produce en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva¹³.

Así fue como el art. 7 que comento fue sustituido, cinco años después, por una norma menos extorsiva, la del art. 324 del Código Orgánico General de Procesos -en adelante Cogep¹⁴. El art. 324 se refiere a la caución del 10% para las demandas contenciosas tributarias, pero ya no como requisito de admisibilidad de la demanda sino de la suspensión de efectos del acto impugnado. Esta medida legislativa aventajó a las administraciones tributarias favoreciéndolas con una situación de prerrogativas ejecutivas anteriores a 1975 en desmedro del derecho del contribuyente y de la autoridad jurisdiccional que venían ostentando hasta 2007 los tribunales distritales.

¹¹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador: **Art. 7.**- A continuación del Art. 233, agréguese el siguiente: '**Art. (...) Afianzamiento.**- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía, que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria. Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, ...'.

¹² Aforismo latino que significa "pagar y reclamar", es decir que previamente se debe pagar para poder recurrir del acto o reclamar.

¹³ Resolución No. 14 de la Corte Constitucional "para el Periodo de Transición", publicada en el Registro Oficial 256-S de 12 de agosto de 2010. Un análisis detenido de las reiteradas inconsistencias jurídicas de esta sentencia puede ser consultada en la obra de mi autoría titulada "*La Jurisdicción Contencioso Administrativa: Reflexión Jurídica sobre sus disfuncionalidades*", editado por el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco, Colección IURIS DICTIO, Quito, 2016, ppp. 170 a 174.

¹⁴ Código Orgánico General de Procesos, publicado en el R.O. 506, de 22 de mayo de 2015.

El Cogep prevé que esa caución sea una alternativa del accionante que tenga interés de suspender el acto que impugna, de manera que, si no la rindiere, el trámite del juicio continuaría, pero sin la tutela suspensiva. Este hecho provoca indefensión porque no obstante que la definición de la legalidad por parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario queda pendiente, la administración tributaria, que no es sino parte procesal sometida a la autoridad de los jueces, ejecutará el acto cuya legalidad se discute.

Este condicionamiento de la caución, un *solvo et repete* disfrazado, conlleva una velada presunción de mala fe respecto de los contribuyentes que activan la jurisdicción contencioso tributaria, y supone una violación desafiante de su derecho de defensa, de la tutela judicial efectiva que la Constitución consagra a favor de toda persona para acceder a la justicia e impedir que quede en indefensión y, en un sinnúmero de casos vuelve inútil la impugnación judicial por cuanto el acto administrativo que no se suspende, por falta de recursos dinerarios del accionante, habrá desplegado toda su eficacia hasta que un tribunal distrital dicte sentencia; menoscaba el principio de igualdad procesal que debe inspirar al contencioso tributario, porque aventaja a una parte procesal, la administración tributaria que ya viene investida de privilegios, (presunción de legitimidad y principio de ejecutividad de sus actos administrativos), en detrimento de la otra parte procesal, el contribuyente o sujeto de derecho privado al que el sistema ya impone la carga de impugnar las decisiones administrativas que le afectan.

Adicionalmente, el art. 324 del Cogep crea un escenario odiosamente discriminatorio que infringe la igualdad de las personas a partir de su condición económica: para los accionantes que teniendo recursos económicos pueden costear una garantía bancaria, una póliza de seguros o el depósito en dinero efectivo equivalente al 10% de la caución, re-

cibirán una tutela suspensiva del acto de determinación tributaria, tutela que el sistema negará al que carece de recursos para rendir esa caución y que muchas veces enfrentará el dilema de usar sus recursos para pagar la defensa en juicio o para cubrir la caución.

La caución del 10 % irrespeta el art. 11.8. de la Constitución que dispone que “el contenido de los derechos (*constitucionales*) se desarrollará de manera progresiva a través de las normas” y de la jurisprudencia; y que “será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos”.

Por tanto, si la tutela judicial efectiva, la prohibición de quedar en estado de indefensión (art. 75) y el derecho a la defensa como garantía del debido proceso (art. 76.7) son derechos constitucionales que rigen desde 1998 y, si antes de 2007 y por más de treinta años de vigencia del Código Tributario, los contribuyentes obtenían una tutela suspensiva de los actos que impugnaban con la sola presentación de su demanda, no se ve cómo bajo el régimen constitucional ecuatoriano podría tener cabida la disminución de tales derechos, a través de la imposición sobreviniente de requisitos que limitaron el derecho de defensa de los contribuyentes y que si no cuenta con recursos para rendir la caución, deberán soportar la imposición ejecutiva de un acto cuya legalidad está pendiente de decisión por un órgano judicial.

La caución prevista en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y en el art. 324 del Cogep fue una disposición regresiva de la tutela judicial efectiva que desde 1975 venían ejerciendo los contribuyentes; discrimina a unos justiciables respecto de otros; rompe la igualdad procesal porque permite que una parte procesal, la administración tributaria, ejerza privilegios ejecutivos con independencia de la decisión que llegaren a adoptar los

tribunales distritales de lo contencioso tributario; en síntesis, un innegable menoscabo a la autoridad de los tribunales distritales de lo contencioso tributario y una reforma regresiva para el derecho constitucional de los contribuyentes.

b) La denegación de justicia frente a las demandas contra los actos de simple administración.

El art. 300 inc. 2 del *Cogep* dispone la extinción de cualquier reclamo administrativo, con la sola presentación de la acción contencioso tributaria y que no serán admisibles los reclamos una vez ejercidos las acciones contencioso tributarias.

La norma del *Cogep* expedido en 2015 no fue una novedad en la legislación ecuatoriana porque el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado dispuso, veinte y dos años antes, el siguiente mandato: “No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades públicas la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa”.

La consecuencia de estos preceptos no puede ser otra que aquella que deriva de la tutela judicial explicada: es indiferente que la controversia judicial se plantee sobre un acto administrativo; la no exigibilidad de la reclamación o del acto previo no obsta la acción contencioso tributaria, pues las normas referidas, una de 1993 y otra de 2015, hacen efectiva la tutela de acceso a la justicia como un derecho de los contribuyentes que plantean

controversias a las administraciones tributarias, más aún si la administración comparece a juicio para contradecir las pretensiones del contribuyente.

En otras palabras, los tribunales distritales de lo contencioso tributario tienen potestad jurisdiccional para decidir controversias aun cuando no haya un acto previo de por medio, siempre que el contenido de la acción y de las excepciones que sostengan las partes revelen la existencia de una controversia entre ellas, de manera que bajo el art. 75 de la Constitución, los jueces distritales tienen potestad pública para tutelar esas posiciones subjetivas de las partes, con independencia a si la administración tributaria hizo o no previamente la declaración de voluntad mediante la expedición de un acto administrativo.

Lamentablemente, la jurisprudencia de la Sala de lo Tributario de la extinta Corte Suprema de Justicia decidió que la existencia de un acto de simple administración no activa la jurisdicción contencioso tributaria y este criterio refractario a la potestad jurisdiccional de los tribunales distritales ha comportado un significativo revés para el derecho de defensa de los contribuyentes.

En un fallo de casación de marzo de 2000 los magistrados de la Sala Especializada de lo Fiscal de la extinta Corte Suprema de Justicia sentaron un lamentable precedente que tergiversó el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado: “El Art. 38 de la Ley de Modernización establece que para ejercitar la acción judicial, es decir la de impugnación no será necesario el agotamiento de la vía administrativa, más de ninguna manera exonera de que exista previamente un acto, contrato o hecho administrativo aludidos...”¹⁵.

¹⁵ Expediente de casación No. 78, caso Marcos Augusto Bernal contra Servicio de Rentas Internas; sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 1 de marzo de 2000, publicada en Registro Oficial No. 69 de 3 de mayo de 2000.

Evidentemente que la norma referida exonera de la existencia del acto previo cuando señala que “no se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial ... la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa”; y si el legislador consideraba que, en todos los casos se requería el acto previo así pudo establecerlo como un requisito de procedibilidad de las acciones contencioso tributarias, sin embargo, no lo hizo; en ninguno de los incisos del art. 38 referido consta semejante requisito porque de haberlo instituido habría contradicho el mandato de esta norma; lo que no es compatible con la tutela judicial es que por vía de inferencia los señores jueces hayan creado un requisito de procedibilidad que la norma legal no expresa que existe y que, en el ámbito de lo contencioso tributario, haya resignado un segmento de potestades jurisdiccionales para desentenderse de conocer y resolver controversias planteadas.

Más adelante, este fallo señala que “de fs. 19 a 25 de los autos obran fotocopias de los oficios 1475 de 26 de octubre de 1992 dirigido a la Gerente del Banco Central ... y, 4717 de 6 de agosto de 1992, dirigido al Presidente de la Junta Monetaria por el Director General de Rentas, en los cuales la administración tributaria emite su criterio respecto del régimen impositivo de las sumas pagadas por compra de renuncias, criterio que no construye acto administrativo de determinación de obligación tributaria referido a un contribuyente en particular; respecto del cual se habría podido, en ejercicio de las opciones que consigna el Art. 38 de la Ley de Modernización, agotar la vía administrativa o proponer directamente la acción judicial”. Es decir que, en la opinión de los señores jueces, el acto de simple administración no puede ser materia de impugnación sino solamente un acto administrativo.

Con independencia a si el acto de simple administración tenía o no una referencia concreta al contribuyente, si este servía de fundamento a la pretensión de cobro de la administración tributaria o a las excepciones sobre las cuales se conformó el objeto litigioso en ese juicio, ahí había una controversia a cuyo control de legalidad no podía ni debía renunciar el contencioso tributario; su obligación era decidir el fondo del conflicto que por varios años sostenían en ese caso concreto el contribuyente y el Servicio de Rentas Internas.

En otro caso del año 2004, la Sala analizó el art. 235.5 del Código Tributario y señaló con relación a las acciones directas lo siguiente: “las de pago indebido, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de lo transcrito se infiere que la acción directa procede cuando se ha efectuado el pago luego de haber discutido con la administración. Caso contrario, es decir cuando el pago se ha efectuado antes de discutir la legalidad de la obligación tributaria, lo que corresponde es presentar una reclamación de devolución y luego, si fuere el caso, proponer la demanda de impugnación en contra de la resolución que niega la devolución”¹⁶.

Es decir, que este fallo decidió que en los supuestos de pago indebido el contribuyente debió agotar la vía administrativa. Más adelante afirmó que el art. 38 de la Ley de Modernización no exige el agotamiento de la vía administrativa, “de tal modo que el particular afectado por un acto administrativo a su guisa podría presentar reclamación administrativa o proponer directamente, en contra de ese acto acción ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal” y concluye algo que contradice la previsión legal: “En todo caso, debe preexistir un acto administrativo lesivo”.

¹⁶ Expediente de casación No. 68, caso Gustavo Benalcázar Subía contra Servicio de Rentas Internas; sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 11 de febrero de 2004, publicada en Registro Oficial No. 405 de 24 de agosto de 2004.

Esta posición de la jurisprudencia, que se extendió como un dogma, comporta una lectura incorrecta del art. 235 del Código Tributario porque las distintas acciones a las que esa norma denomina “directas” venían desde la expedición del Código cuando se exigía el agotamiento de la vía administrativa como un requisito de procedibilidad de la acción; pero cuando tal requerimiento fue eliminado desde 1993 y más aún, cuando en 1998 la Constitución instituye la tutela judicial efectiva y que nadie puede quedar en estado de indefensión, el referido art. 235 debía interpretarse complementariamente con el art. 38 de la Ley de Modernización del Estado (art. 300 del Coge). Lo que sostuvieron los señores jueces comportaba una decisión contra ley expresa, porque a partir de diciembre de 1993 se eliminó el requisito de agotamiento de vía, sin excepciones; la eliminación de la carga de reclamar administrativamente y la previsión de que si se hubiere presentado tal reclamación, esta quedaría sin efecto a partir del momento de presentación de la demanda, es un derecho de los accionantes que se fundamenta en el art. 75 de la Constitución, en el derecho a la tutela judicial efectiva, porque permite a quienes contradicen con la administración tributaria acceder a la justicia sin impedimentos de orden formal, de manera que planteada la demanda y contradicha con las excepciones de la administración tributaria, el contencioso tributario no puede renunciar a su potestad jurisdiccional de decidir sobre el fondo de la disputa.

En este caso, luego de litigar varios años se denegó justicia porque la Sala de lo Fiscal rehusó ejercer su potestad jurisdiccional de resolver el fondo del asunto y controlar la legalidad tributaria en el conflicto que contradecían las partes procesales; y su

pronunciamiento es jurídicamente inaceptable, porque exigió del contribuyente el agotamiento de la vía administrativa.

Estos fallos sirvieron de base para otros que negaron a la jurisdicción contencioso tributaria la autoridad para resolver mediante una sentencia de mérito las controversias tributarias en que no existía un acto administrativo. Si la ley manda que no es necesario proponer un reclamo y que este quede sin efecto con la sola presentación de la demanda, la sentencia de casación comentada contradice la ley y el derecho a obtener una tutela judicial efectiva.

El contencioso tutelar que a partir de 1998 impuso la Constitución es compatible con la exoneración del agotamiento de la vía administrativa y la no exigencia de una actuación administrativa previa para plantear la controversia en sede jurisdiccional¹⁷. En este sentido tanto el Código Tributario de 1975 como la Ley de Modernización del Estado de 1993 se anticiparon a la reforma constitucional, tal como se ha indicado anteriormente.

Esta otra sentencia también comportó una decisión contra ley expresa porque la Ley de Modernización del Estado acertó en eximir a los administrados, no solamente del agotamiento de vía sino de la interposición del reclamo para acudir a la sede contenciosa. Bajo el art. 38 de la referida ley, ninguna exigencia de un acto previo resulta procedente y, cualquier distinción entre acto administrativo y acto de simple administración, que no la hace el Código Tributario, pierde interés para el juzgador contencioso¹⁸ que no puede resignar su potestad jurisdiccional de controlar la legalidad en la disputa que ha sido llevada a su conocimiento.

¹⁷ Es de aclarar que situación jurídica distinta es la del administrado que acude a la jurisdicción contencioso administrativa con el propósito de impugnar un acto administrativo concreto, porque lesiona sus derechos subjetivos y es contrario a la ley. Bajo este supuesto, el administrado deberá justificar en juicio la existencia de ese acto administrativo y sustentar cómo la decisión del órgano de que se trate es contraria a derecho.

¹⁸ Con relación a este tema, véase la tesis para obtención de título de abogada de Gabriela Peñafiel Sánchez, titulada “La impugnabilidad de los actos de simple administración en la legislación ecuatoriana”, Universidad Central del Ecuador, Quito, diciembre de 2012.

Lamentablemente, la jurisprudencia de la extinta Sala de lo Tributario y de la Sala de lo Administrativo de la Corte Suprema de Justicia no sintonizaron apropiadamente con esta innovación legislativa que es la expresión de un derecho constitucional y prefirieron imponer el requisito del acto previo¹⁹ y prefieren hacerlo no sobre la base de una norma sino vía inferencia.

c) Los intereses de mora siguen causándose en perjuicio de los contribuyentes que se defienden en sede contenciosa.

El trámite del proceso contencioso tributario se rige por las normas del Cogep y los términos en los que deben sustanciarse están señalados en varias disposiciones de ese cuerpo normativo en los que se prevé, al menos en la teoría, que la duración del juicio sea de noventa y tres días, aproximadamente.

El art. 291 prevé que la contestación de la demanda se hará en treinta días; el art. 151 inc. 4 dispone que la calificación de la contestación se cumplirá en tres días y en diez días adicionales el actor podrá anunciar prueba nueva; el art. 292 señala que la audiencia preliminar se hará en un plazo no menor a diez ni mayor a veinte días; y el art. 297 prevé que la audiencia de juicio se realizará en treinta días. A estos términos habría que sumar el período de la citación y los que normalmente toma la expedición de uno u otro decreto o auto de sustanciación.

La práctica revela que el esfuerzo desplegado por los tribunales distritales para cumplir con la ley es insuficiente, y que las causas acumuladas, la complejidad de los procesos tributarios y otros elementos dilatorios

propios del sistema de administración de justicia (demora en la citación, imponderables que afectan la programación de audiencias), dejan en evidencia la irrealidad de los términos procesales establecidos legalmente.

La tramitación del juicio contencioso tributario, que normalmente podría tomar entre dos, tres y cuatro años hasta que termine en sentencia de casación, perjudica a los accionantes porque si la decisión final fuere total o parcialmente negativa, y el demandante es conminado a un pago a favor de la administración tributaria, deberá satisfacer, adicionalmente, los intereses que se acumularon durante el tiempo que tomó el juicio iniciado para defender su derecho. En este caso, la demora que irrespetó plazos procesales, en lugar de hacerle responsable al Estado gravará al contribuyente, y provocará el efecto de una deuda tributaria incrementada por los intereses que se sumaron durante el trámite del juicio.

En este punto se debe recordar que el art. 11 de la Constitución hace responsable al Estado por retardo injustificado en la administración de justicia y, en consecuencia, si ese retardo es perjudicial para quienes accionan en vía contenciosa tributaria, franquearía el derecho de estos contribuyentes para hacer efectiva la responsabilidad extracontractual del Estado y activar un proceso judicial bajo las reglas de los arts. 32 y 33 del Código Orgánico de la Función Judicial. ¿Será deseable para un régimen de contencioso tributario que los contribuyentes perjudicados por la demora en la tramitación de un juicio se vean abocados, por costumbre, a plantear demandas de reparación de daños y perjuicios? La respuesta es categóricamente negativa.

¹⁹ La extinta Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha sostenido un criterio refractario a la tutela judicial efectiva: que los actos de simple administración no son susceptibles de impugnación en sede contenciosa, aunque en cada uno de esos procesos haya sido evidente la contradicción y la controversia sostenida entre contribuyentes y administración tributaria. Estos casos son: Marcos Augusto Bernal c. SRI, publicada en el R.O. 69 de 3-V-2000; y Gustavo Subía Benalcázar c. SRI, publicada en el R.O. 405 de 24-VIII-2004. Hay otras sentencias que han reiterado en este punto de derecho.

El régimen de intereses que se acumulan durante el trámite del juicio tributario comporta una infracción a obligaciones internacionales asumidas por la República del Ecuador en el marco del sistema interamericano de protección de derechos humanos. El art. 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, -en adelante *CADH*- manda que toda "persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter".

El derecho a ser oído queda definitivamente vulnerado por el costo de los intereses que se acumularán mientras dure el trámite del juicio contencioso tributario; y, si la razonabilidad del plazo es el que fije el legislador mediante la norma procesal en que se ponderarán la complejidad del caso, el comportamiento de los sujetos procesales y las condiciones en que los órganos judiciales desenvuelven su trabajo, no será admisible que si esos plazos procesales son distintos a los previstos legalmente sea el contribuyente el que asuma todas las consecuencias patrimoniales de la demora.

El paso del tiempo en la tramitación de estos procesos penaliza económicamente al accionante que impugna la legalidad de un acto de determinación tributaria, no permite que se cumpla con el estándar de un juicio "con las debidas garantías" porque la decisión de defenderse en juicio comportará, en todos los casos en que haya sentencia parcial o totalmente negativa, que la deuda quede sustancialmente incrementada por los intereses causados. Por tanto, se está ante una variable que en más de una ocasión desalentará el ejercicio del derecho de defensa porque condicionará cuando no

impedía al contribuyente impugnar un acto de determinación tributaria, y en un número no determinado de casos será un obstáculo para acceder a la justicia contenciosa tributaria para que el administrado sea oído con las debidas garantías, como manda el sistema interamericano de protección de derechos humanos.

Situaciones tributarias, mientras se tramita un recurso de casación

El art. 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos consagra el derecho de todas las personas a que sean consideradas iguales ante la ley; en consecuencia "tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley". La Constitución de 2008, al igual que las anteriores, instituye a la igualdad como un derecho y como un principio para la aplicación de los derechos (art. 11), en los que se debería entender incluidos los que nacen de la relación procesal.

La igualdad es fundamento del sistema jurídico y para el proceso contencioso tributario una garantía del debido proceso; por ello, los privilegios que el derecho público ha inventado para aventajar al Estado, como propios de la relación administrativa, no pueden extenderse sin más a la relación procesal: luego de planteada una demanda, las administraciones tributarias son partes procesales sometidas a la autoridad de los tribunales de lo contencioso tributario, por tanto, esas administraciones tributarias dentro de juicio intervendrán en pie de igualdad con los contribuyentes que accionan.

La Corte Constitucional ha resuelto que el derecho a la defensa "se expresa de múltiples y diversas maneras durante la sustanciación de los procesos judiciales, administrativos, o de cualquier otra índole, como una expresión del principio de igualdad procesal, que además responde a una naturaleza, que tiene relevancia constitucional, al dotar a las personas

de la posibilidad de ejercer adecuadamente dicha garantía en todas las etapas, grados y procedimientos”²⁰.

La igualdad procesal es la condición que hace efectivas las garantías para que un proceso sea debido; y es, principio de aplicación de los derechos (art. 11), incluidos los procesales. Por tanto, si las partes procesales interponen un recurso de casación frente a la sentencia desfavorable de un tribunal distrital, la ley procesal no puede discriminar al contribuyente frente la autoridad tributaria. Las normas procesales que regulan la casación deberían subordinar sus preceptos a la igualdad proclamada constitucionalmente, de manera que las garantías al debido proceso tengan una cumplida realización sin discriminación ni privilegios procesales en beneficio de una parte solamente.

Así, cuando se dictó la Ley de Casación en 1993²¹ se dispuso que la parte que pida la suspensión de la sentencia o auto recurridos deberá rendir “caución suficiente sobre los perjuicios estimados en la demora de la ejecución de la sentencia” (art. 16). En lo que al ámbito de lo contencioso tributario correspondía, esta norma acertaba en el reconocimiento de la autoridad de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, y sin discrimen alguno, impuso un mandato vinculante para sujetos de derecho privado y de derecho público por igual, por tanto, hacía efectiva la igualdad procesal.

Dos años después de expedida la ley se dispuso que si la administración tributaria interpusiere recurso de casación “afianzará el interés de los sujetos pasivos mediante la emisión de una nota de crédito”²², este privilegio procesal resultaba inaceptable porque hay un

sinnúmero de casos en que la suspensión de los efectos de la sentencia tributaria no se afianza con una nota de crédito y, sin embargo, genera pasivos contingentes perjudiciales para los contribuyentes que deben continuar con un litigio en fase de casación -que podría tomar entre tres o cuatro años de duración-.

En el Ecuador de 1995 ya se empezaba a crear un velado privilegio a favor de las administraciones tributarias, que podían suspender sentencias adversas con la sola emisión de la nota de crédito. Actualmente, el art. 274 del Cogep dispone que la sentencia se cumplirá salvo que el recurso de casación haya sido propuesto por entidades del sector público. Hoy la igualdad procesal quedó definitivamente burlada porque ninguna entidad de derecho público tiene la obligación de afianzar los perjuicios que la demora en la tramitación del recurso de casación podría provocar a su contraparte procesal.

Este arbitrio disminuye la autoridad de la jurisdicción contencioso tributaria cuando los fallos son adversos a las administraciones tributarias pues la simple solicitud que estas formulen para que se suspenda la sentencia adversa, anulará la eficacia de esa sentencia y convertirá en ineficaz el pronunciamiento de los jueces contencioso tributarios hasta que se resuelva la casación, varios años después; para la otra parte procesal, es decir, para el contribuyente, la sentencia adversa si tendrá eficacia inmediata si no rinde una caución económica dineraria para suspender sus efectos. Esta disposición es contraria a la igualdad procesal que protege el derecho constitucional (art. 11 de la Constitución) y menoscaba la autoridad jurisdiccional de los tribunales distritales de lo contencioso tributario y de lo contencioso administrativo.

²⁰ Corte Constitucional, caso No. 0672-10-EP, sentencia 108-15-SEP-CC, expedida el 8 de abril de 2015

²¹ Publicada en Registro Oficial No. 192 de 18 de mayo de 1993.

²² Ley reformativa publicada en Registro Oficial No. 764, 22-VIII-1995.

¿Es admisible para el Derecho que las prerrogativas de la relación jurídico administrativa se extiendan también a la sede judicial en forma de privilegios y ventajas procesales, al punto de suspender la eficacia de una sentencia con la sola expresión del deseo que una parte procesal, -la administración tributaria-, haga manifiesta? ¿Es esta prerrogativa que se ha reconocido a las administraciones tributarias una necesidad del interés público de tal magnitud que deba necesariamente imponerse hasta desconocer la igualdad procesal como garantía del debido proceso?

Algunas cifras del contencioso tributario revelan el desaliento de los contribuyentes para defenderse

No es difícil medir el grado de conflictividad de los contribuyentes con las administraciones

tributarias, si se toma el número de causas que ingresan en los tribunales distritales; pero si a partir de esas cifras se propone explicar las posibles razones por las que los juicios contencioso tributarios tienden a disminuir, la situación puede ser más compleja.

Para analizar determinadas tendencias en el ámbito de lo contencioso tributario debo señalar que hay dos indicadores que permiten identificar si puede o no haber crecimiento de la conflictividad, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, con independencia de la cuantía de las potenciales reclamaciones.

El primer elemento es el incremento anual del número de contribuyentes activos que en el período 2019 - 2022 creció a una tasa promedio de 10.8 %, al pasar de 1'827 mil en 2019 a 2'489 en 2022:

Tabla 2
Número de contribuyentes activos

Año	Número de cotribuyentes	Tasa de crecimiento
2019	1'827.451	
2020	1'974.328	8.03 %
2021	2'182.938	10.56 %
2022	2'489.225	14.03 %

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Un segundo elemento, la recaudación tributaria, también incrementa año por año, a través de reformas legales y reglamentarias que preparan interesadamente los funcionarios que recaudan los impuestos, a través del método de ampliar el hecho generador de los tributos, de eliminar deducciones de las bases imponibles o de crear nuevos impuestos.

En el cuadro que se transcribe a continuación, en el período que va del 2020 a 2022, la recaudación de los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas incrementó a una tasa promedio del 17.8 % al punto que han llegado a representar un 68 % del total de ingresos que percibe el Estado ecuatoriano:

Tabla 3

Total de recaudación anual

Año	Total recaudado	Tasa de incremento
2020	12.381'845.000	
2021	13.976'156.000	12.87 %
2022	17.163'519.000	22.81 %

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Estos dos indicadores, número de contribuyentes activos y montos de recaudación tributaria que crecen año por año, sugerirían un potencial incremento de conflictividad entre contribuyentes y administraciones tributarias,

sin embargo, y sorprendentemente, no se ven reflejados en las cifras anuales de causas recibidas en los tribunales distritales de lo contencioso tributario, donde se advierte una tendencia al decrecimiento de las controversias:

Tabla 4

Causas en Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, Guayaquil y Cuenca

Año	Causas ingresadas	Tasa de incremento/ decrecimiento anual
2018	1 283	
2019	1 105	- 13.87 %
2020	932	- 15.65 %
2021	1 332	+ 29.87 %
2022	1 123	- 15.69 %

Fuente: Consejo Nacional de la Judicatura

El 2020 fue atípico por la suspensión de términos, la disminución del número de actos de determinación por el cierre de las oficinas de las administraciones tributarias y de la Función Judicial durante varias semanas debido a la pandemia de la COVID-19, que provocaron una situación anómala de reducción de demandas que parece que se trasladaron al 2021, con un incremento inusitado de procesos en ese año; sin embargo, también se advierte que antes de 2020, en el 2019 ya se produjo una reducción significativa del 13.8 % de causas respecto del 2018; y que para el 2022 vuelve a caer el número de causas

respecto del 2021. El 2022, con 1 123 causas ingresadas no recuperó el número de las ingresadas en 2018 que superó los 1 283 casos.

Por tanto, el total de causas ingresadas en los tribunales distritales de lo contencioso tributario de Quito, Guayaquil y Cuenca en el periodo 2018 a 2022, no registra incremento sino decremento del 12.4 % en promedio. Esta relativa disminución de la conflictividad tributaria también se aprecia en las cifras de los recursos de casación que llegan a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia:

Tabla 5

Total recursos de casación Sala Especializada de lo Contencioso Tributario

Año	Total causas recibidas para calificación de conjueces	Tasa de incremento o decremento anual
2018	1 173	
2019	767	- 34.61 %
2020	368	- 52.02 %
2021	779	+ 111.68 %
2022	640	- 17.84 %

Fuente: Secretaría General de la Corte Nacional de Justicia

Para explicar la reducción de la conflictividad se podrían plantear, especulativamente, distintas razones: actos de determinación tributaria más apegados a la legalidad –un hecho que categóricamente niego–; mayores costos de la defensa o, varios aspectos que desalientan a los contribuyentes ejercer su derecho de oponerse a actos de determinación que les afecta: desigualdad procesal, incremento de las deudas por el tiempo que toma la tramitación del juicio, costos asociados al litigio judicial etc. Para apreciar objetivamente el fenómeno será indispensable medir la

tendencia en los próximos dos años, a fin de confirmar si se mantiene o no la tendencia al decremento de causas.

Con relación a los costos del proceso judicial como un hecho que desalienta el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes, este factor no parecería tener una mayor incidencia si se toma como referencia la realidad en números del contencioso administrativo, en los que se advierte el fenómeno inverso al contencioso tributario, con un notable incremento anual de causas:

Tabla 6

Causas ingresadas Tribunales Distritales Contencioso Administrativo

Año	Causas ingresadas	Tasa de incremento
2018	3 332	
2019	3 901	17.07 %
2020	2 915	25.27 %
2021	5 008	71.80 %
2022	4 768	-4.79 %

Fuente: Consejo de la Judicatura

Si se toma el mismo período analizado para las causas contencioso tributarias, en el ámbito del contencioso administrativo (3 332 procesos nuevos en 2018 frente a 4 768 procesos nuevos 2022) se advierte un

incremento del 43 % entre el primero y el último año del período en análisis. La tasa de incremento anual de procesos de ese período fue 27.3 % en promedio.

Conclusiones

La tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de protección que precautela el acceso a la justicia, la igualdad procesal y el respecto a las garantías del debido proceso y, el que las sentencias y mandatos judiciales se cumplan.

El carácter tutelar impone a los tribunales de lo contencioso tributario ejercer una jurisdicción plena y decidir el fondo de las controversias más allá de que exista o no una actuación administrativa previa, tal como ha definido la doctrina más autorizada del Derecho Administrativo.

En los últimos años se advierte una tendencia a reformar leyes que tienden a limitar el derecho de los contribuyentes, y en un proceso regresivo para sus derechos constitucionales, se enseñorea a las administraciones tributarias mediante privilegios no ya en la sede administrativa solamente, sino privilegios de carácter procesal que rompen la igualdad y la tutela efectiva de derechos proclamada constitucionalmente, fueros y prerrogativas que menoscaban la autoridad de los tribunales distritales de lo contencioso tributario e infringen obligaciones internacionales asumidas por el Ecuador en el marco del sistema interamericano de protección de derechos humanos.

Cuatro factores son determinantes de este proceso regresivo: (i) una exigencia sobreviniente de rendir caución para alcanzar la tutela suspensiva, que el Código Tributario de 1975 no lo exigía hasta el año 2007 y cuya creación a partir de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria comporta un menoscabo de los derechos constitucionales a la defensa y la tutela judicial; (ii) la dene-gación de justicia cuando contribuyentes y administración tributaria contradicen a partir de un acto de simple administración con lo cual y no obstante que hay controversia

entre partes procesales los señores jueces distritales resignan su potestad jurisdiccional y dejan de resolver sobre el fondo del conflicto en contradicción de lo que dispone el art. 75 de la Constitución; (iii) los intereses de mora tributaria que se acumulan mientras dura -y demora- la tramitación de un juicio, como si el ejercicio del derecho de defensa y el retardo en la administración de justicia se pudiera imputar a los contribuyentes que se defienden de un acto de determinación; y, (iv) las sentencias que dictan los tribunales distritales de lo contencioso tributario, cuando son desfavorables a las administraciones tributarias, suspenden su eficacia con la sola voluntad de esas administraciones si estas deciden interponer un recurso de casación. Este privilegio se ha creado con el paso del tiempo, aventaja a una parte procesal solamente, a las administraciones tributarias y disminuye la ejecutoria de una sentencia y la potestad jurisdiccional de los tribunales distritales algo inadmisibles para el principio de la igualdad procesal y para el papel que corresponde a la Función Judicial en un Estado de Derecho.

Si no se endereza por el camino de la jurisdicción tutelar que impone la Constitución y el nuevo Código Orgánico General de Procesos, la jurisdicción contencioso tributaria podría quedar anquilosada en su versión revisora de la legalidad formal de actos previos; y, cada vez más contribuyentes activos enfrentan el desaliento y motivos acumulados para no defenderse de actos de determinación ilegales y a veces meras pretensiones de cobro, según revelan algunos datos estadísticos que marcan una tendencia a la disminución de los procesos contencioso tributarios a diferencia de los procesos contencioso administrativos.

La sujeción del contencioso tributario a los principios y derechos constitucionales de tutela judicial efectiva, garantías del debido proceso e igualdad procesal imponen una reforma legislativa que devuelva a los

contribuyentes su derecho de acceder a la justicia con la suspensión automática de la ejecutividad del acto de determinación como fue el derecho constitucional de los contribuyentes hasta 2007; la previsión de que los intereses de las deudas tributarias no podrán incrementar mientras demora la impugnación en sede administrativa o judicial; la eliminación

de la discriminación procesal cuando se interponen recursos de casación, en el sentido de que la sentencia pronunciada por un tribunal distrital no se suspende salvo que la parte procesal, administraciones tributarias incluidas, rindan caución de los perjuicios que la demora en la ejecución de la sentencia provocaría a la parte vencedora (*).

(*) *Edgar Neira Orellana abogado y doctor en jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Máster en Derecho Administrativo por la Universidad San Francisco de Quito; abogado en libre ejercicio y socio del Estudio Jurídico GALLEGOS, VALAREZO & NEIRA; catedrático universitario en áreas relacionadas con Derecho Administrativo y autor de artículos especializados en derecho público y en arbitraje. Árbitro de distintos centros de arbitraje de Ecuador y del Perú; presidente del Instituto Ecuatoriano de Arbitraje y árbitro designado por la República del Ecuador ante el Centro Internacional de Arreglo de Disputas Relativas a Inversiones CIADI.*

Referencias Bibliográficas

González Pérez, Jesús, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa Ley 29/1998, de 13 de julio*, Ed. Civitas Madrid, 1998 Tomo I, 3ª edición, p.14.

Eduardo García de Enterría, *Hacia una nueva Justicia Administrativa*, Ed. CIVITAS, Madrid, 1992, 2ª.

Neira Orellana, Edgar, *La jurisdicción contencioso administrativa: Reflexión jurídica sobre sus disfuncionalidades*, Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco, Quito, Ed. COLECCIÓN IURIS DICTIO, 2016,

Peñañiel Sánchez, Gabriela, titulada *La impugnabilidad de los actos de simple administración en la legislación ecuatoriana*, Universidad Central del Ecuador, Quito, diciembre de 2012

7

LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA LAS SALVAGUARDIAS

Autora: María Gabriela Uquillas Iturralde

Comité Empresarial del Ecuador y abogada de los contribuyentes

Registro de ORCID <https://orcid.org/0000-0003-2262-1986>

Resumen

En este trabajo se intenta abarcar la problemática planteada en los casos relacionados con medidas de defensa comercial de tipo salvaguardias, los que en múltiples ocasiones han desembocado en procesos contenciosos tributarios y por los que se han presentado contrariedad de criterios entre distintos juzgadores. Tomando en cuenta que existe una corriente que considera que al determinarse expresamente por ley que las salvaguardias no constituyen tributos y no están afectas a los principios del derechos tributario, el análisis de problemas vinculados no es de competencia de los Tribunales Contenciosos Tributarios; y otra que privilegia las características, impactos y consideraciones generales que revisten estas medidas, acogiendo el derecho de los administrados a recibir justicia por parte de estos; el estudio expuesto busca brindar una visión general de las consideraciones y aspectos relevantes del análisis, en miras de determinar cuál debe ser el tratamiento aplicable, a fin de evitar conflictos que retrasen la posibilidad de debatir temas relacionados y obtener justicia por parte de los administrados.

Palabras Clave: Salvaguardias, extrafiscalidad, medidas de defensa comercial, conflicto de competencia.

Abstract

This paper covers the legal conflict that arises before Ecuador's judicial courts, every time they must resolve a dispute related to international trade defense measures. Since Ecuador dollarize its economy some time ago, some governments have decided to apply safeguards to prevent a massive increase of imports. Those measures have received legal questions not only from local citizens but in some cases also from international forums, such as the Andean Community or the World Trade Organization. Based on those critics, some people decided to challenge safeguards' measures before local courts. But the debate has not been easy, starting with the question "which one is the judicial court with competence to resolve such cases?". On one hand we must consider that under Ecuadorian law, safeguards and other trade defense measures are not considered taxes and therefore general concepts and regulations of tax law are not applicable to them. On the other hand, we cannot forget who is in charge of collecting these surcharges and the impact they have on some custom taxes. This study seeks to give the reader a general vision, highlighted aspects and the author opinion about the correct applicable treatment to avoid delays and to obtain justice on these matters.

Keywords: Safeguards, extrafiscality, trade defense measures, judicial conflict, competence.

Introducción

La justicia tributaria en nuestro país posee distintos retos, si bien se trata de una materia especializada, su ámbito de acción resulta un poco más amplio de lo que a primera vista podría parecer. Al hablar de materia tributaria dentro de nuestro país, la primera institución que viene a nuestra mente es el Servicio de Rentas Internas, sin embargo, esta es solo una de las entidades cuyas decisiones o acciones pueden derivar en un litigio de esta naturaleza. En el entorno seccional se encuentra también la presencia de aspectos tributarios, particularmente en lo relacionado con impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora que se cobran a los administrados, a cargo de los Gobiernos Autónomos Descentralizados que, en ese aspecto, también se vuelven autoridades tributarias. Adicionalmente, y tal vez los menos conocidos, y probablemente más complejos, son los asuntos de comercio exterior sobre los que los magistrados en materia tributaria también intervienen; y es que no se puede desconocer que las importaciones en nuestro país representan una fuente altamente relevante de ingresos tributarios, siendo que, derivado de este sector, surgen los tributos al comercio exterior.

Con estos antecedentes, se puede destacar que los casos relacionados con la temática tributaria, que llegan a conocimiento de los Tribunales Contenciosos Tributarios derivan fundamentalmente del Servicio de Rentas Internas, los Gobiernos Autónomos Descentralizados y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; tres entes que son recaudadores de tributos en nuestro país.

Sin restar importancia a las gestiones que realizan tanto la entidad tributaria interna, como los GAD del país, vale la pena enfocarse y adentrarse en gestiones que provienen de la entidad aduanera nacional, institución que, si bien tiene una misión recaudadora, tiene también a su cargo el control de las

operaciones de comercio exterior y la facilitación del comercio, y que en su actuar se rige por disposiciones tanto locales como internacionales.

Al señalar normativa internacional de comercio exterior, saltan a la luz la Organización Mundial de Comercio, o a la Cámara de Comercio Internacional con sede en París, como ejemplos de entidades pioneras en el desarrollo de acuerdos transnacionales, que establecen reglas de comportamiento de los países en materia de comercio exterior. Esto, con el afán de que el comercio internacional sea una herramienta de desarrollo de la globalización económica, con una orientación marcada al aperturismo comercial, pero también con mecanismos de defensa para aquellos países de menor desarrollo, que podrían verse afectados en su crecimiento económico, por la agresiva apertura comercial de países más desarrollados. Así, por ejemplo, esta normativa contempla las zonas de libre de comercio; permite los acuerdos subregionales para que países de una misma región geográfica se unan para, mancomunadamente, mejorar sus economías; creó las reglas antidumping que ayudan a proteger una industria local de importaciones de productos competidores, cuestionablemente más baratos; se crearon las salvaguardias generales y medidas especiales para proteger el sector agrícola y las variaciones monetarias por los distintos tipos de cambios que se tiene mundialmente, etc.

En el caso de Ecuador, durante los últimos 12 años han sido múltiples las herramientas de defensa aplicadas dentro de nuestro comercio exterior, con el argumento de proteger el esquema monetario vigente e impedir la extracción de dólares de nuestro país: se aumentaron aranceles; se aplicaron aranceles mixtos; se creó un impuesto a la salida de divisas; se dispuso registros de importación con requisitos y condiciones subjetivas; se aplicaron cupos que limitaban la potencialidad de negocios por parte de quienes se dedicaban

o buscaban dedicarse a la importación; se establecieron distintos tipos de salvaguardias; se utilizaron argumentos de control de calidad para impedir el ingreso de bienes, entre otras. En síntesis, las importaciones fueron restringidas considerablemente, de tal forma que, para realizar actividades de este tipo, los ciudadanos debían sortear una serie de obstáculos y barreras.

Si bien todas las medidas destacadas previamente generaron y hasta hoy siguen generando impactos, hubo una que acarreó interesantes debates y contraposiciones jurídicas, tanto en su forma como en su fondo. Me refiero particularmente a las medidas de salvaguardias; mecanismo de defensa comercial que, si bien es ampliamente cubierto por la normativa internacional, en nuestra legislación se abarca de manera sutil.

Conforme lo previsto por la Organización Mundial de Comercio, las salvaguardias son: “Medidas de urgencia que se pueden aplicar para limitar el aumento de las importaciones de determinados productos, cuando esas importaciones hayan causado o amenacen causar un daño grave a la rama de producción nacional del país importador. Esas medidas, que en general adoptan la forma de suspensión de concesiones u obligaciones, pueden consistir en restricciones cuantitativas de las importaciones o aumentos de los derechos por encima de los tipos consolidados.¹

Dentro de la legislación expedida en el marco de la Comunidad Andina, el capítulo XI del Acuerdo de Cartagena hace mención específica a esta herramienta, destacando varias condicionantes de gran relevancia². En este contexto, se establece que las medidas podrán adoptarse:

- 1) Previa autorización de la Secretaría General;
- 2) Con carácter transitorio;
- 3) De forma no discriminatoria al comercio intrasubregional de productos incorporados al Programa de Liberación;
- 4) Procurando no afectar, dentro de la Subregión, al comercio de los productos incorporados al Programa de Liberación;
- 5) Con una temporalidad esperada de no más de un año.

Tomando en cuenta su naturaleza reparatoria, las medidas de defensa comercial, conocidas como medidas o cláusulas de salvaguardias, se concibieron con el objetivo de corregir o evitar distorsiones en el mercado frente a circunstancias imprevistas y temporales, intentado precautelar la competencia equitativa y la producción nacional de cada país, y sin desconocer las premisas contempladas en los acuerdos internacionales en materia de comercio.

Como bien lo señala el profesor Gabriel Ibarra Pardo, las medidas de salvaguardia pretenden permitir el reajuste de un sector determinado a las condiciones de competencia internacional y no son otra cosa que la suspensión temporal de las obligaciones adquiridas en el marco de un tratado comercial, especialmente de las concesiones y beneficios arancelarios otorgados por el país que las invoca, cuando se presenten circunstancias imprevistas y anómalas que hacen excesivamente oneroso el cumplimiento de esas obligaciones (Ibarra Pardo, 2020)

¹ ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO (GATT de 1947), artículo XIX

² Comunidad Andina, Acuerdo de Cartagena, capítulo XI, artículo 95

Tomando en cuenta lo previsto en la legislación y la doctrina, hay que tener muy presente que las medidas de salvaguardia son excepciones a los programas de liberación arancelaria acordados en distintos acuerdos comerciales, por lo que los países que optan por ellas deben ser muy respetuosos de las consideraciones y condiciones previstas para el efecto; en el caso puntual de los países miembros de la Comunidad Andina, es indispensable contar con la autorización previa de dicho organismo; pues el “programa de liberación” en todo acuerdo comercial, implica que los países signatarios deben desmontar progresivamente todo tipo de gravámenes a los flujos de comercio exterior (importaciones y exportaciones), sean éstos sobrecargas económicas, requisitos técnicos o cualquier otro tipo de procesos administrativos que impliquen trabas a una importación o exportación.

Desarrollo

Las medidas de salvaguardia en el Ecuador

No es desconocido que la situación política y económica del Ecuador durante los últimos quince años ha sido bastante particular. Una economía dolarizada, la dependencia extrema de los ingresos derivados del petróleo, la inestabilidad social, la radicalización de posiciones e ideologías políticas, la relación con los organismos multilaterales, entre otros, han sido elementos decisivos en la adopción de mecanismos en materia de comercio exterior.

Tal como se lo mencionó en líneas previas, por varios años, desde las más altas esferas gubernamentales, se realizaron importantes esfuerzos por reducir considerablemente las importaciones que se gestionaban en el

país. Las medidas implementadas al respecto iban desde lo ideológico, promoviendo sentimientos de patriotismo y campañas que realizaban la importancia de consumir lo nacional; hasta las medidas de hecho para encarecer y trabar el cabal desarrollo de este tipo de negocios.

Las salvaguardias fueron sin duda uno de los mecanismos preferidos por ciertos gobiernos, que vieron en ellas una estrategia técnica de desincentivar el ingreso formal de carga al país. En ese contexto, entre los años 2009 y 2018 el Ecuador impuso varias de ellas, entre las que se encuentra:

- Salvaguardia por Balanza de Pagos. Resolución 466 de Comex, del 19 de enero de 2009.
- Salvaguardia por Balanza de Pagos con el carácter de temporal por la depreciación de las monedas de Colombia y Perú. Resolución 050-2014 Comex.
- Salvaguardia de carácter temporal y no discriminatorias destinada a regular el nivel general de importaciones. Resolución No. 011-2015.
- Salvaguardia sobre la importación de azúcar. Res 30-2017 Comex.
- Salvaguardia sobre la importación de azúcar. Res 20-2018 Comex.

La doctrina proteccionista tuvo gran cabida durante varios años y, al respecto, más allá de las particularidades legales que deben revestir la aplicación de este tipo de medidas, entre las justificaciones expresadas por las autoridades se destacaban frases de este tipo:

- “Cuando escuche usted la palabra salvaguardia asóciela con la protección de su empleo y la creación de nuevos empleos”.³
- “Un comerciante que vende 100 cuernos nacionales, dará empleo a más ecuatorianos. Aquí no falta nada. Hay sustituto nacional de calidad”.⁴
- “El peso (colombiano) se ha devaluado el 21 por ciento, el sol (peruano) el 7 por ciento. No se tiene moneda para depreciar, se tiene que aplicar salvaguardias”.⁵
- “Ecuador es una economía dolarizada y por ello no se puede devaluar. Es una herramienta para reaccionar a un choque externo como el que se está sufriendo”.⁶

Sin perjuicio de las razones expresadas por las autoridades de turno para la aplicación de estas medidas de defensa comercial, cada una de las previamente detalladas tuvo particularidades distintas, algunas fueron validadas por la Comunidad Andina, situación acaecida, por ejemplo, sobre la salvaguardia por balanza de pagos prevista en la Resolución No. 011-2015 del Comité de Comercio Exterior (Comex)⁷. Para otras, el análisis realizado llevó a una admisión parcial de las medidas previstas, tal como es el caso de la salvaguardia por balanza de pagos establecida en la Resolución 466-2009 Comex⁸. Pero también, se verificaron situaciones en las que la investigación y validación de antecedentes llevó a negar la

autorización de interposición del esquema propuesto por Ecuador, particularidad que se evidenció, por ejemplo, para la salvaguardia dispuesta en virtud de la devaluación de moneda realizada por parte de Colombia y Perú, misma que fue establecida a través de la Resolución 50-2014 del Comex⁹.

Si bien para todos estos casos cabría un análisis individual, que podría acarrear un amplio debate relacionado con sus antecedentes, motivaciones, impactos nacionales, situación comparativa con terceros países y, consecuentemente, con su validez, se debe tener en cuenta que ese no es el objeto de este estudio. En lo que sí se debe reparar es que todos estos mecanismos que se usan para alterar los esquemas de liberación comercial acordados entre países generaron circunstancias jurídicas en materia tributaria, que demandaron atención por parte de la justicia, especialmente de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario del país, generando interesantes planteamientos frente a las peticiones ejercidas como derechos de los contribuyentes.

Desarrollo en el tiempo

La aplicación de medidas de salvaguardia no fue una alternativa aplicada, particularmente por gobiernos con una determinada ideología política, la realidad es que en nuestro país han sido varios y constantes los intentos de soslayar los acuerdos de liberación pactados.

Un antecedente algo más remoto de este tipo de medidas, data del año 1999, en la

³ GLAS ESPINEL, JORGE, Vicepresidente Constitucional de la República del Ecuador 2013-2018, entrevista <https://www.vicepresidencia.gob.ec/las-salvaguardias-son-un-escenario-de-oportunidades-para-generar-mas-empleo-y-diversificar-la-produccion-nacional-explico-el-segundo-mandatario/>

⁴ Ibid

⁵ CORREA DELGADO, Rafael, Presidente Constitucional de la República de Ecuador 2007-2011, https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/correa-justifica-salvaguardias-a-colombia-y-peru-por-devaluaciones-monetarias_iUosGkBXAiwwzkgbPcMqw/

⁶ AULESTIA, Diego, Ministro de Comercio Exterior del Ecuador, 2015-2016, <https://www.eluniverso.com/noticias/2015/03/26/nota/4704401/ministro-diego-aulestia-explica-salvaguardias-union-europea/>

⁷ COMUNIDAD ANDINA, Resolución 1784, 1 de junio de 2015

⁸ COMUNIDAD ANDINA, Resolución 1227, 27 de marzo de 2009

⁹ COMUNIDAD ANDINA, Resolución 1762, 6 de febrero de 2015

época de la crisis bancaria más grande de la histórica contemporánea de Ecuador y que obligó al gobierno de turno a tomar medidas extremas como la mencionada. En esa época regía la Ley de Comercio Exterior e Inversiones, LEXI, norma en la que básicamente se encuentran tres referencias a este tema: la exclusión de su cobro a las exportaciones, la competencia del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones (ComexI) para establecerlas y la obligatoriedad de que se informe a dicho consejo sobre las medidas que se adopten para contrarrestar las circunstancias que ameritaban imponerlas.

Vale la pena mencionar que la salvaguardia de 1999 fue ampliamente debatida ante los tribunales del país y fueron muchos los actores que lograron la devolución de haberes satisfechos, en virtud de los vicios imputados a esta medida.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, norma que abarcó todos los aspectos de comercio exterior, incluyendo lo referente a la normativa aduanera, que entró en vigencia los últimos días del mes de diciembre del año 2019 y que derogó la Ley de Comercio Exterior e Inversiones, amplió las particularidades concebidas para éste y otro tipo de medidas de defensa comercial, tanto así que se incluyó un capítulo específico que las abarca¹⁰ y, entre ellas, las salvaguardias.

Esta nueva norma incluyó una serie de motivaciones que pueden utilizarse como justificativos para la imposición de medidas de defensa comercial¹¹:

- a. Prevenir o remediar el daño o amenaza de daño a la producción nacional, derivado de prácticas desleales de dumping y subvenciones;

- b. Restringir o regular las importaciones que aumenten significativamente, y que se realicen en condiciones tales que causen o amenazan causar un daño grave, a los productores nacionales de productos similares o directamente competidores;
- c. Responder a medidas comerciales, administrativas, monetarias o financieras adoptadas por un tercer país, que afecten los derechos e intereses comerciales del Estado ecuatoriano, siempre que puedan ser consideradas incompatibles o injustificadas a la luz de los acuerdos internacionales, o anulen o menoscaben ventajas derivadas de un acuerdo comercial internacional;
- d. Restringir las importaciones o exportaciones de productos por necesidades económicas sociales de abastecimiento local, estabilidad de precios internos, o de protección a la producción nacional y a los consumidores nacionales;
- e. Restringir las importaciones de productos para proteger la balanza de pagos; y,
- f. Contrarrestar cualquier afectación negativa a la producción nacional conforme a lo previsto en los convenios internacionales debidamente ratificados por Ecuador.

Como puede apreciarse, la voluntad plasmada en la norma es ampliar el marco de acción previsto inicialmente, particular que, al remitirnos a la normativa internacional, causa, interrogantes sobre la pertinencia de la aplicación pretendida y plasmada en norma interna.

Por otra parte, se incluyó un artículo cuya connotación es, tal vez, la que más impacto ha generado en materia tributaria:

¹⁰ Código de la Producción, Comercio e Inversiones, Libro IV, Título III, Capítulo I
¹¹ Código de la Producción, Comercio e Inversiones, Art. 78

“Art. 89.- Derechos.- Los derechos anti-dumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas.”¹²

Como se puede leer, el ejercicio de la facultad recaudadora en relación con los valores derivados de una salvaguardia queda claro: corresponde a la administración aduanera. La temporalidad se enfatiza también: se gestiona a la par del cobro de los tributos al comercio exterior. Sin embargo, a continuación, en el mismo artículo se destaca: “sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes”, derivando en una interrogante específica sobre el tratamiento que este tipo de cobros debe tener; a lo que, además, se debe adicionar la última parte del inciso citado, en el que expresamente destaca que los principios del derecho tributario no le son aplicables a este tipo de medidas.

Por otra parte, se establece una limitación en el tiempo de vigencia y la posibilidad de renovación de este tipo de medidas de defensa comercial¹³, así como la posibilidad de revisarse e incluso modificarse periódicamente.¹⁴

Sin perjuicio de lo expuesto, la inclusión más interesante se aprecia en el artículo 90 de la norma mencionada, al señalarse expresamente:

“Devolución.- Los valores cobrados por medidas provisionales de derechos antidumping, derechos compensatorios o

salvaguardias provisionales, se devolverán si al término de la investigación no se determina que el aumento de las importaciones ha causado o ha amenazado causar un daño grave a una rama de la producción nacional.”

Con esta disposición, el Estado ecuatoriano garantiza una aplicación de medidas absolutamente apegada a la normativa y al derecho internacional, reconociendo la posibilidad que se cobren valores sin los debidos susten-tos y la obligatoriedad que, en esos casos, los mismos sean devueltos; brindando, con ello, la seguridad que únicamente aquellos cobros sustentados en una medida debidamente fundamentada y con hechos verificados por parte del organismo rector, serán aquellos que el Estado perciba y conserve.

Las salvaguardias y su relación tributaria

Considerando las particularidades de las normas vigentes, debemos tener en cuenta que:

- Las salvaguardias se recaudan por parte de una administración tributaria (aduanera).
- Las salvaguardias se pagan conjuntamente con los tributos al comercio exterior.
- Las salvaguardias no poseen naturaleza tributaria.
- Las salvaguardias no se rigen por los principios del derecho tributario.

Siendo así, ¿cuál es su tratamiento jurídico? El debate derivado de las dos últimas características citadas y contempladas en la

¹² Código de la Producción, Comercio e Inversiones

¹³ Código de la Producción, Comercio e Inversiones, Art. 89, tercer inciso

¹⁴ Código de la Producción, Comercio e Inversiones, Art. 91

ley resulta bastante interesante, llegando incluso a identificar cierta mutación en los conceptos doctrinales a lo largo del tiempo.

Si bien varios autores se aventuraron a calificar a las medidas de defensa comercial como tributos, en la actualidad, se puede verificar que la mayoría de ellos coinciden en que no lo son.

Al respecto se debe tener en cuenta las particularidades que envuelven la concepción del tributo.

El profesor Valdés Costa, acogiendo una definición clásica, se refirió a este como “la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos”.¹⁵

Por su parte, Javier Lasarte define al tributo como “una prestación patrimonial coactiva exigida, conforme la ley, por un ente público con el fin de financiar los gastos públicos, que deben tener en cuenta los principios constitucionales de justicia fiscal, atendiendo, fundamentalmente, a la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos”.¹⁶

José Vicente Troya Jaramillo, afirma que “a más de los tributos, existen otros instrumentos que producen en la economía de los particulares similares efectos que la detracción tributaria. Así encontramos los de carácter monetario, medidas inherentes al comercio internacional, devaluaciones, tipos de interés, tipos de cambio, condicionamiento a las inversiones, que en un determinado estado de la economía generan inflación, el impuesto más pernicioso para las rentas fijas, y que además es regresivo. Estas disposiciones, medidas y efectos, no son tributos”.¹⁷

Masbernat 2017) señala “el tributo responde a ciertas condiciones básicas: es exigible para que el Estado financie un determinado tipo de bienes (servicios públicos en general, a través de órganos públicos) respecto de los cuales debe ocuparse porque el mercado no quiere o no puede (límites económicos), o no debe hacerlo (límites morales y políticos); esas funciones son básicas o especiales, propias de la razón de ser del Estado, y de su organización política”, y agrega “los tributos constituyen una detracción coactiva de riqueza privada mediante normas de derecho público”.¹⁸

Las salvaguardias como tal son gravámenes económicos, fundamentados en la necesidad de corregir circunstancias que distorsionan el cabal desarrollo del comercio internacional, buscando evitar desequilibrios que pongan en riesgo los procesos de liberalización acordados y encaminados por los distintos países, es decir, no tienen, ni pueden tener, una finalidad meramente recaudatoria; sin perjuicio de ello, no es difícil imaginar la tentación, por parte de los países, de utilizar tal comando de forma amplia, aumentando los derechos de importación o estableciendo restricciones a la importación, con medidas de carácter eminentemente proteccionistas, disfrazadas de salvaguardias, tal como lo explican Trevisan y Dalri Timm do Valle.¹⁹

Al no ser tributo surge entonces la interrogante sobre la vinculación entre estas y la justicia tributaria, dilema que no ha sido lejano a la labor de los Tribunales Contenciosos Tributarios del país.

Es importante tener en cuenta que, a pesar de que las salvaguardias no poseen naturaleza

¹⁵ VALDÉS COSTA, Ramón “Curso de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Temis, 1996, 71.

¹⁶ Lasarte Alvarez, J. (2002). Los Tributos. Poder Tributario. Principios de Justicia Tributaria. “Manual de Derecho Tributario”. Comares Dodeca.

¹⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente “Manual de Derecho Tributario”, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014, p. 4.

¹⁸ MASBERNAT, Patricio, Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria, *Dikaion Revista de Fundamentación Jurídica Universidad de la Sabana*, vol. 26, núm. 2, pp. 225-255, 2017

¹⁹ TREVISAN, R. y Dalri Timm do Valle, Mauricio, *Medidas de Defensa Comercial, Derecho Aduanero*. Bogotá, Tirant Lo Blanch, 2020, p. 450

tributaria, se determinan a través de actos gestionados por la administración tributaria (aduana), circunstancia claramente evidenciable al recordar que se pagan conjuntamente con los tributos al comercio exterior, y, además, poseen incidencia en el valor a pagar por otros tributos²⁰.

Sin perjuicio de lo mencionado, las salvaguardias, por el simple hecho perseguir finalidades extrafiscales, no pueden ser consideradas alejadas del derecho tributario. German Pardo Carrero destaca que “la extrafiscalidad no es un asunto nuevo para el derecho tributario, (...) la utilización del tributo con fines u objetivos distintos a los puramente recaudatorios es tan antigua como el tributo mismo (...) el derecho tributario moderno está concebido con una doble finalidad, toda vez que no sirve exclusivamente para la obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue encauzar la economía, entre otros objetivos”.²¹

Ya sea en procesos de impugnación, por la consideración de impertinencia en cuanto al cobro de valores relacionados con salvaguardias, o en casos de reclamos administrativos de pago en exceso o indebido, en el eventual de considerarse injustamente satisfechos, los trámites previstos para estas causas son los estipulados en la normativa tributaria interna, mismos que se presentan y sustancian por parte de la administración aduanera y que concluyen, a nivel administrativo, con resoluciones emitidas por la misma autoridad tributaria. Actos que, conforme lo previsto en el Código Orgánico General de Procesos, son plenamente impugnables.

Art. 320.- Impugnación. Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar:

(...) 3. Contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de la administración tributaria nacional, de gobiernos autónomos descentralizados o de excepción.
9. Las que se propongan contra las resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago.

Los conflictos de competencia. ¿Quién debe atender estas causas?

Esta interrogante se ha planteado por más de una ocasión en los debates judiciales a los que los administrados han llevado los recursos que, sobre este aspecto, se han presentado ante aduana y que, por una u otra circunstancia, no han prosperado a nivel administrativo.

En este contexto se han generado interesantes conflictos de competencia que han debido dilucidarse con la intervención de la Corte Nacional de Justicia, la que ha analizado diversas circunstancias hasta lograr dirimir cuál es el foro en que debe ventilarse una impugnación relacionada con la negativa de un recurso interpuesto por estos temas.

En términos generales, han existido criterios que han considerado que el Tribunal Contencioso Tributario no es competente para atender estas causas, lo que los ha llevado a inhibirse del conocimiento de las mismas.

A continuación, se exponen fragmentos de ciertos autos emitidos por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario del país y en los que se ha expuesto este criterio

²⁰ Ley de Régimen Tributario Interno, Impuesto al Valor Agregado Art. 59.- Base imponible en los bienes importados.- La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación.

²¹ PARDO CARRERO, *Tributación Aduanera*, ed. Legis, Bogotá, 2009.

frente a demandas interpuestas por diversos contribuyentes:

Conforme las normas descritas, el resultado de la aplicación de medidas de salvaguardia, será recaudado por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial, ni serán aplicables los principios generales de Derecho Tributario, respecto de estas medidas. Cabe precisar, que la referida norma bajo el principio de jerarquía previsto en el artículo 425 de la Constitución, corresponde a una ley orgánica, y la misma contempla que dicha salvaguarda, son gravámenes de efecto comercial, a más de enfatizar que los principios generales del derecho tributario no son de aplicación obligatoria a estas medidas. Sexto... Esto es, que la ley expresamente ha considerado que las salvaguardias no son tributos al comercio exterior, estableciendo que aquellas no tienen naturaleza fiscal ni tributaria, en tal razón los jueces de los Contencioso Tributario no tenemos competencia para conocer temas de salvaguardia por no tratarse de asuntos tributarios o fiscales como expresamente lo disponen los artículos 89 y 108 del COPCI ya citados, como tampoco constan como atribuciones de los Tribunales Contenciosos Tributario entre las previstas en el artículo 219 del Código Orgánico de la Función Judicial.(...)²²

Dado que, conforme se explicó en el numeral primero del presente Auto, la salvaguardia es una medida que no tiene carácter tributario, conforme expresamente lo define así el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su

artículo 89, la competencia para la sustanciación y resolución de la presente causa no corresponde al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha. (...). Cuarto.- 4.1 Dado que el tema en discusión no tiene relación con la materia tributaria, ni siquiera desde el punto de vista doctrinario y de principios de tributación, conforme así lo establece el artículo 89 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, en función de la naturaleza jurídica de la salvaguardia (...)²³

Estas situaciones, que se han repetido con frecuencia, generaron que los procesos se deriven a los Tribunales Contenciosos Administrativos, quienes, por su parte, se pronunciaron en estos términos:

“el actor ha dejado en claro que interpone una acción de aquellas contempladas en el art. 320 numeral 7 del Cogep es decir, una acción de carácter tributario pues el conflicto que nace entre el contribuyente (hoy accionante) y la Administración Tributaria, en el presente caso el Servicio Nacional de aduanas del Ecuador (Senae) se produce por una impugnación de un acto administrativo que niega la petición de pago indebido formulada por la actora. Tal es así, que el actor en su pretensión solicita expresamente se le reintegre, además de los valores pagados por salvaguardias, los proporcionales pagados por Impuesto al Valor Agregado (IVA) que sin lugar a dudas es un tributo cuyo régimen se encuentra establecido en el art 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno donde se trata del objeto este impuesto que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los

²² Proceso 17510202100036 seguido por la compañía PRODUCTOS AVON ECUADOR S.A.

²³ Proceso 17510201900106 seguido por la compañía AGROCOMERCIAL GLOCLAFACE CIA. LTDA.

derechos de autor; de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados. Así también las salvaguardias son una carga económica que recae en los contribuyentes que ejercen actividades económicas de importación y que se calcula en liquidaciones por parte de la Administración Tributaria.

...Tribunal Contencioso Administrativo no puede conocer de la causa pues la misma no recae en ninguna de las acciones contempladas en el art. 326 del Cogep que son aquellas que se tramitan ante este tribunal, quien solo puede ejercer su competencia conforme lo establece el art. 217 del COFJ".²⁴

Frente a estos conflictos de competencia, la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia ha debido intervenir; pronunciándose de manera reiterada y dirimiendo la competencia para conocer estas causas a favor de los Tribunales Contenciosos Tributarios; quienes finalmente han tenido que conocer y atender las peticiones presentadas por los administrados en relación con impugnaciones contra actos administrativos emitidos por la entidad tributaria aduanera, relacionados con la recuperación de salvaguardias:

"Considerando que en el presente caso se impugna una Resolución expedida por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador Senae, que niega un reclamo administrativo relativo a un pago indebido por el pago de una salvaguardia, es innegablemente que el acto impugnado es de carácter tributario. 8.5 Adicionalmente, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la sentencia expedida el 31 de octubre de 2013, en el recurso de casación No. 535-2012 concluyó, que: "...la

salvaguarda, como bien lo manifiesta el recurrente en su recurso de casación, si bien es cierto es una medida económica adoptada por el Estado, su consecuencia es el aumento de los impuestos al comercio exterior, y es sobre este incremento de tributos sobre el cual la Sala A quo resolvió el juicio de impugnación por pago indebido, justamente basado en la facultad que le otorga el art. 220 del Código Orgánico Tributario. Finalmente, no deja de llamar la atención a la Sala que, en esta ocasión, cuando el resultado es desfavorable a la Administración, cuestione la competencia de la Sala para conocer esta clase de acciones, proceder que no ha sido el mismo cuando, la decisión ha sido favorable a los intereses institucionales, lo cual desdice de la lealtad procesal con la que se debe actuar en todo proceso...".²⁵

Como se evidencia del recuento de los pronunciamientos citados, las divergencias en relación con la competencia en la atención de este tipo de causas han sido analizadas y zanjadas con los criterios manifestados por los magistrados de la Corte Nacional de Justicia, los que, si bien no constituyen un precedente jurisprudencial obligatorio, han sido reiterativos y constan en más de diez procesos²⁶.

Pertinencia de la recuperación mediante el reclamo de pago indebido

Pero no solo la competencia ha sido objeto de debate frente a este interesante tema, al respecto también se han despertado dudas en cuanto a la pertinencia del recurso utilizado para la recuperación, en los casos en que se busca la devolución de montos pagados por concepto de salvaguardias.

²⁴ Proceso 178112021000849 seguido por la compañía YANBAL ECUADOR S.A

²⁵ Proceso 177412022000166 seguido por la compañía CENYCA S.C.C

²⁶ Procesos 177412021000356, 177412021000276, 177412021000236, 177412021000256, 177412021000296, 177412019000136, 177412021000226, 177412021000566, 177412021000496, 177412022000326, 177412022000246, 177412022000226, 177412022000206, 177412022000186, 177412022000196, 177412022000056, 177412021000756 y 177412021000556

Al respecto, es importante tener en cuenta que el del Código Tributario es claro en establecer cuándo proceden este tipo de recursos:

“Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.

“Art. 306.-Reclamo administrativo.- El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos:

- I. Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a un acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno; (...)

En este contexto, es importante mencionar que ninguno de los artículos restringe la posibilidad de devolución únicamente a tributos, dejándola como una opción para todo aquello que se ha satisfecho sin haberse debido.

Por otra parte, el ya citado artículo 90 del Código de la Producción, Comercio e Inversiones, es claro en establecer que en el eventual que se hubieran cobrado valores por concepto de medidas de defensa comercial y para los que, posteriormente, la investigación correspondiente evidencia la inexistencia de los fundamentos de sustento, los montos recaudados deben restituirse.

Adicionalmente, y más allá de las expresas disposiciones legales recogidas en la normativa vigente, es imposible desconocer la imposibilidad del estado de enriquecerse sin justa causa, particularidad que se presentaría en el eventual de evidenciarse un cobro de valores no justificado y simplemente negar su revisión y restitución por tecnicismos legales y aplicaciones restrictivas.

Sin perjuicio de contar con norma expresa, en la mayoría de los casos que han entrado en debate, o prácticamente todos los que particularmente se han conocido, la administración aduanera ha sostenido que ese artículo no es aplicable, siendo que los cobros son debidos en la medida en que las resoluciones que dispusieron las medidas hayan estado vigentes al momento de su determinación, sin que la investigación y pronunciamiento posterior pueda o deba acarrear acción alguna sobre lo pagado, sino únicamente la modificación de normas para el futuro. El criterio de aduana se ha mantenido, incluso en los casos en que los pronunciamientos de los organismos internacionales han recomendado expresamente establecer mecanismos de devolución.

En este contexto, vale la pena tener en cuenta que los pronunciamientos judiciales han sido diversos; mientras ciertos magistrados acogen la tesis de aduana, otros han privilegiado el cumplimiento de la devolución dispuesta en el artículo 90 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, reconociendo que, a pesar que estas medidas no poseen naturaleza fiscal o tributaria, el acto impugnado tiene carácter tributario y, consecuentemente, al haberse satisfecho sin un debido sustento, cabe su restitución.

Conclusiones

Como se ha podido observar a lo largo de este análisis, la justicia tributaria en nuestro país tiene a su cargo el estudio y resolución de complejas causas, que demandan el

conocimiento y manejo de aspectos que no están únicamente relacionados con la pertinencia o no del pago de un tributo.

En el ámbito del comercio exterior, la labor de los magistrados abarca temas de alta especificidad técnica como la valoración aduanera, la clasificación arancelaria, las variables en cuanto a los privilegios derivados del origen y los acuerdos internacionales que el Ecuador ha asumido, en síntesis, una subespecialidad dentro del campo de acción involucrado.

Es en este punto en el que se debe hacer alusión a la extrafiscalidad, particularidad que dista de ser una novedad en el campo del derecho tributario, reconociéndose que la finalidad tributaria no está subsumida a la obtención de recursos, sino que persigue múltiples objetivos adicionales, entre ellos, encauzar la economía, precautelar las condiciones de vida de los ciudadanos, conservar el medio ambiente, etc.

Se sabe que muchos de los tributos que hoy rigen, contemplan un componente de extrafiscalidad en su origen y finalidad, particularidad que la podemos apreciar, por ejemplo, en el Impuesto a los Consumos Especiales, cuyo afán conceptual no debe estar enmarcado en la recaudación, sino en otras variables como el desincentivo al consumo de los bienes afectados (cigarrillos, bebidas alcohólicas, vehículos de alto cilindraje u otros).

Si se tiene en cuenta el macro concepto de la extrafiscalidad resulta pertinente concluir que, a pesar de las apreciaciones expresas de la norma que las distingue de un tributo y de sus características, las salvaguardias son objeto de tratamiento por parte de la justicia tributaria, particular que conforme se ha explicado no contradice lo dispuesto en la legislación vigente.

Las salvaguardias, al no ser un tributo, pero tener un hecho generador similar al de algunos de ellos (la importación), cobrarse conjuntamente con los tributos al comercio exterior, recaudarse por una entidad tributaria, vincularse con bienes sujetos al pago de aranceles, entre otras características que los presenta como similares (y han sido las causantes de múltiples confusiones), pueden definirse como cargas extrafiscales de naturaleza económica, sin finalidad recaudatoria, y con afectación e impacto en la liquidación de tributos al comercio exterior. Siendo así, respetando el derecho de los administrados a que se les brinde justicia de forma óptima y debiendo verificarse el mejor foro de entendimiento y comprensión para el análisis relacionado con las controversias suscitadas en relación con ellas, es indiscutible que los Tribunales Contenciosos Tributarios son los foros más adecuados para conocer y resolver todas aquellas controversias y causas que abarquen, no solo aspectos vinculados con salvaguardias, sino con todo tipo de medidas de defensa comercial en general.

Referencias Bibliográficas

- Íaz, V. (2004) *Tratado de Tributación, Tomo II, El Carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental*. Astrea.
- Lasarte Alvarez, J. (2002). *Los Tributos. Poder Tributario. Principios de Justicia Tributaria*. "Manual de Derecho Tributario". Comares Dodeca.
- Ibarra Pardo, G. (2020). *Las Medidas de Defensa Comercial, Derecho Aduanero, Tomo II*. Tirant Lo Blanch.
- Masbernat, P. (2017) Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria, *Díkaion Revista de Fundamentación Jurídica Universidad de la Sabana*, 26(2), 225-25. <https://dialnet.unirioja.es/revista/7885/V/26>
- Pardo Carrero, G. (2020). "Derecho Aduanero" ed. Tirant Lo Blanch.
- Pardo Carrero, G. (2009). *Tributación Aduanera*, ed. Legis,
- Trevisan, R. y Dalri Timm do Valle, M. (2020). *Medidas de Defensa Comercial, Derecho Aduanero*. Tirant Lo Blanch.
- Troya, J. (2014). "Manual de Derecho Tributario". Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Valdés Costa, R. (1996) "Curso de Derecho Tributario". Temis.

8

LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA: UNA MIRADA DESDE LA ACADEMIA

*Autor: José Luis Terán Suárez
Decano de la Facultad de Jurisprudencia
Universidad Central del Ecuador*

Resumen

Este artículo pretende analizar y reflexionar sobre la administración de justicia tributaria en el Ecuador, bajo una óptica de investigación académica profundizar en el estudio del objeto de la jurisdicción contencioso-tributaria; en su naturaleza, importancia constitucional y legal, procedimiento y repercusión en el Estado constitucional de derechos y justicia; a fin de dilucidar sus fines y propósitos para mejorar la actuación de los jueces tributarios en el ámbito jurisdiccional. Una vez llegado a este punto, se ofrece un análisis de la justicia tributaria teniendo en cuenta el incremento de la conflictividad entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Luego se analizó la importancia de la tutela jurisdiccional de los derechos de las personas que intervienen en un juicio tributario, para finalmente abordar el tema del control de legalidad de los actos administrativos, así como de los antecedentes o fundamentos que los motivaron, y su relación con el debido proceso. La investigación tiene un enfoque cualitativo centrada en la revisión bibliográfica y documental.

Palabras clave: Actos administrativos, justicia tributaria, control de legalidad, tutela de derechos.

Abstract

This paper pretend to analyse and to reflect on the Tax Administration in Ecuador, under the perspective of valid academic inquiry to deepen the study of the object of the contentious-tax jurisdiction; in its nature, constitutional and legal importance, procedure and repercussion in the constitutional State of rights and justice; in order to elucidate its aims and purposes to improve the performance of tax judges in the jurisdictional field. Once this point has been reached, an analysis of tax justice is offered taking into account the increase in conflict between tax administrations and taxpayers. Then, the importance of judicial protection of the rights of the people involved in a tax lawsuit was analyzed, to finally address the issue of legality control of administrative acts, as well as the antecedents or grounds that motivated them, and their relationship. with due process. The research has a qualitative approach focused on the bibliographic and documentary review.

Keywords: Administrative acts, tax justice, review of legality, protection of rights.

Introducción

La administración de justicia en el ámbito tributario se genera a partir de la actuación de la administración tributaria que está orientada a organizar, dirigir y controlar todo lo relacionado con la relación jurídico-tributaria. Le corresponde entonces, establecer la relación impositiva a cargo de los sujetos pasivos, recaudar el importe de estos y resolver las controversias que se susciten con los contribuyentes.

Para el cumplimiento de tales objetivos, la administración tributaria está dotada de facultades: reglamentaria o de aplicación de la ley determinadora de la obligación tributaria; la de recaudación de tributos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos; y, la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos. Estas atribuciones se vierten en los distintos órganos de la administración tributaria: central, seccional y de excepción. El ejercicio de estas facultades se realiza mediante la expedición de actos administrativos que son puestos en conocimiento de los particulares y pueden dar lugar a acciones administrativas o contenciosas.

Los actos administrativos son expedidos por el órgano competente de acuerdo con el procedimiento que el Código de la materia señale para el efecto. El art. 81 del Código Tributario establece que todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hechos cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan conductas sobre inteligencia o aplicación de la ley.

En general, las administraciones tributarias comparten objetivos similares que relacionados con el control de las obligaciones

tributarias pero condicionado por el sistema tributario y regulado por las normas procedimentales establecidas en la normativa tributaria. De tal forma que, la actuación de la administración tributaria debe estar dirigida hacia la búsqueda del equilibrio entre la recaudación rápida y eficaz, y la debida protección de los derechos individuales de los contribuyentes. Es decir, administración tributaria desarrolla su accionar en el campo del derecho tributario, esto conlleva que su actividad sea reglada e impugnabile.

En este contexto aparece el procedimiento administrativo tributario que, tiene por objeto fijar la existencia o inexistencia de una obligación o deuda a cargo del sujeto pasivo en estricta aplicación del principio de legalidad. Este procedimiento adquiere una particular relevancia a través de los principios que limitan la potestad tributaria, estos son: juridicidad, debido proceso, verdad jurídica objetiva, celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites. Todos estos principios tienen como finalidad garantizar al contribuyente que la administración tributaria regule sus actuaciones dentro de un orden ético y legal.

A la vez, surge la materia contencioso-tributaria, para hacer efectivos los principios, derechos y garantías constitucionales de los administrados, con sujeción a la Constitución y a la Ley. A partir de la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, la actividad procesal en esta materia está regulada en el Libro IV, Título I, Capítulo II del Cogep que regula el procedimiento contencioso tributario, cuyo objeto es tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los actos administrativos sujetos al derecho tributario; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico-tributaria.

En este contexto, es necesario estudiar el objeto de la jurisdicción contencioso-tributaria y, en función de ello, analizar y reflexionar

sobre los alcances, límites y retos a la labor del juez tributario. Se apuesta así por un juez garantista, más no positivista, enmarcado en un activismo judicial más moderado que busca legitimar su labor con la visibilización de los problemas a resolver; y el compromiso de que prevalezca la justicia tributaria.

Desarrollo

La justicia tributaria

En los últimos años se ha advertido un incremento considerable de la conflictividad entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Estos cada vez se muestran más disconformes con el modo de proceder de la Administración, acudiendo en consecuencia a las vías administrativa y jurisdiccional para la resolución de los conflictos que se originan en la relación jurídico tributaria. Surge así lo que se conoce como justicia tributaria que, tiene íntima relación con la tutela judicial efectiva que proclama el art. 75 de la Constitución de la República. De ahí, lo que se pretende en este ensayo es aportar soluciones que hagan de la justicia tributaria una vía que resuelva los conflictos de forma más rápida y ágil; se quiere también analizar las causas de esta conflictividad y proponer medidas dirigidas a evitarlos.

Conforme lo dispuesto en el art. 9 del Código Tributario, la gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias. Por tanto, la propia naturaleza de las facultades ejercidas por las administraciones tributarias, es fuente tradicional de conflictos entre la Administración y el contribuyente, motivo por el cual la Constitución en su art. 173 prescribe que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los

correspondientes órganos de la Función Judicial, por lo que existe la posibilidad de presentar reclamos y recursos conforme al procedimiento administrativo tributario y acciones de impugnación, directas y especiales conforme al procedimiento contencioso tributario.

En cuanto al objeto impugnado, las acciones presentadas en los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario se refieren principalmente a impugnaciones respecto de determinaciones tributarias y ha sanciones impuestas por el incumplimiento de los deberes formales. Ello puede ser derivado de la naturaleza masiva de los procedimientos de gestión, dando la impresión de que no pocas veces se invierte la carga de la prueba, no debiendo probar la Administración los presupuestos de su liquidación, sino el contribuyente que no concurre a los mismos (Castro, 2020). Por esta y por otras razones, las resoluciones judiciales han sido favorables en un alto porcentaje para los contribuyentes, lo que podría reflejar un problema de calidad en la actividad administrativa, que incurre en vulneraciones del ordenamiento jurídico y que exige una actitud activa del accionante para lograr una tutela judicial efectiva.

Es para este tipo acciones para las que hay que encontrar alguna vía alternativa de resolución de conflictos, sea a través de la transacción, la conciliación o el arbitraje. Por ejemplo, no son pocas las ocasiones en que las liquidaciones dictadas en procedimientos de determinación tributaria se basan en cruces de información, los cuales en ocasiones adolecen de errores, bien sea en la identificación del contribuyente al que se imputan los mismos, errores aritméticos, etc., los cuales, según Castro (2020) mencionan que:

(...) podrían ser fácilmente subsanados si se hiciera un mayor esfuerzo por la Administración en contrastar la realidad y la exactitud de los mismos, evitando de esta forma que los contribuyentes deban

reaccionar en defensa de sus derechos mediante las diferentes acciones de impugnación. (p. 36-38)

De otro lado, la justicia tributaria se ve afectada cuando las resoluciones judiciales son ineficientes por la demora en el despacho, lo que provoca la acumulación de la deuda liquidada pero no cobrada, pendiente de resolución en las distintas instancias revisoras.

Además, no cabe duda de que existe una excesiva complejidad del ordenamiento jurídico tributario. El legislador pretende ir cerrando vías de elusión y evasión y de evitar posibles interpretaciones favorables a los contribuyentes, lo que da lugar a que las normas tributarias sean excesivamente exhaustivas y técnicas (De la Nuez Sánchez-Casado y Pérez Torres, 2000). De igual forma, la propia estructura territorial de Ecuador; con el reconocimiento de la potestad tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y de Regímenes Especiales, han llevado a una producción normativa sin precedentes que da lugar a que se superpongan normas de distintas administraciones tributarias. Junto a ello, la utilización del sistema tributario con fines extrafiscales hace que la justicia tributaria cae vez más compleja y difícil de atender.

También es causa de esta conflictividad el sistema de autoliquidaciones instaurado en nuestro país que traslada la carga de calificar el hecho generador y cuantificar e ingresar la deuda al contribuyente. Ello, unido a la complejidad del ordenamiento tributario anteriormente expuesta, provoca múltiples errores de calificar los hechos, que son objeto de control por los órganos de auditoría y gestión tributaria. Así, el éxito de las administraciones tributarias se basa en buena medida en la ingente información que dispone de los contribuyentes sobre la base de los innumerables deberes formales y obligaciones de información impuestas a los mismos. De ahí que, los procedimientos administrativos e incluso los

procedimientos contencioso-tributarios se están convirtiendo en una sucesión de trámites o actos formales que parecen ser un fin en sí mismos, olvidándose del fin último que es detectar rentas o ingresos no declarados o posibles divergencias en la aplicación de la norma por parte de la Administración y los obligados tributarios e ir dirimiendo las controversias que puedan surgir en la aplicación de los tributos (Castro, 2020).

Al respecto, autores como De la Nuez Sánchez-Casado y Pérez Torres (2000) señalan que “esto no quiere decir que los procedimientos tributarios no deban ser formales, lo que se está diciendo es que no deben ahogarse con excesivos formalismos que les impidan conseguir los fines que le son propios” (p. 86). Si a esto se suma la tendencia de los tribunales a centrarse más en temas procedimentales que en las cuestiones de fondo, todo el procedimiento parece centrarse más en la cumplimentación de trámites y plazos que en verificar el cumplimiento de la norma por el sujeto objeto de las actuaciones y en tratar de resolver las posibles divergencias que en la aplicación de la misma puedan observarse, tratando de conciliar, en cuanto sea posible, la postura de ambas partes (Castro, 2020).

Por tanto, los procedimientos tributarios deben ser más flexibles, más abiertos al diálogo, dirigidos a confrontar las posibles diferencias en la interpretación de las normas, y a tratar de resolver las diversas controversias que se originan en la relación jurídico-tributaria. Con ello, lejos de estar vulnerando los derechos de los contribuyentes, se estarían tutelándolos. Es hora de que exista la predisposición al diálogo por parte de la Administración tributaria, así como una real flexibilización del régimen administrativo sancionador, de manera que sólo las infracciones graves sean objeto de sanción, esto es, respecto de quienes actúan al margen del sistema tributario, que no colaboran con la Administración, que no cumplen con sus obligaciones,

evitando sancionar a aquellos contribuyentes que simplemente han cometido un error. Asimismo, se deben atenuar las sanciones que se originan en incumplimientos por la recesión y crisis económicas que se padeció en los últimos años.

En definitiva, lo que se espera desde la academia es que el régimen tributario se desarrolle en un clima de confianza mutua entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, donde el ciudadano tome conciencia de la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero también donde la Administración cambie la percepción del obligado tributario, pasando a ser considerado como una parte interesada en la correcta aplicación del sistema tributario, titular de obligaciones, pero también de derechos, al que hay que tratar de acompañar y ayudar en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Para ello, es necesario tomar medidas dirigidas a evitar que surja el conflicto entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

En otras palabras, se debe mejorar la denominada justicia tributaria, a través de la potenciación de la cultura tributaria, de la simplificación de la normativa tributaria, de la expedición de efectivos precedentes jurisprudenciales para la interpretación uniforme de la normativa tributaria, de la implementación de los medios o mecanismos alternativos de resolución de conflictos, de la existencia de tribunales distritales de lo contencioso tributario independientes, incrementar en número de tribunales y jueces tributarios, la flexibilización de los procedimientos contencioso tributarios, ampliar el ámbito de aplicación del procedimiento sumario o abreviado para casos de menor cuantía, posibilidad de derivar los asuntos de menor cuantía a los centros de mediación y arbitraje, posibilidad de introducir la conciliación en los procedimientos tributarios y fortalecimiento de una jurisdicción tributaria especializada.

La tutela de los derechos subjetivos de los contribuyentes

De forma general, los convenios internacionales sobre derechos humanos no se ocupan, por lo menos directamente, de la materia tributaria. No obstante, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en afirmar que los derechos contemplados en los instrumentos internacionales si se pueden aplicar en los conflictos o controversias que se dan entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Así, por ejemplo, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, destaca el art. 8 que contempla lo que denomina garantías judiciales, que vendría a ser el equivalente al derecho a un juicio justo. El apartado 1, prevé que *“Toda persona tiene derecho a ser oída (...) ante la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”* (Convención Americana sobre Derechos Humanos. Artículo 8, 22 de noviembre 1969).

Resulta también interesante el art. 14 por el cual la Convención reconoce el derecho de rectificación de informaciones inexactas o agravantes que realicen medios de difusión dirigidos al público en general, que afecten de forma negativa a la persona. Para Serrat (2017) *“(...) este derecho supone un resarcimiento público del honor de los afectados al reconocer la información errónea o agravante, más allá de la compensación pecuniaria que pueda derivarse”* (p. 63).

Existen otros instrumentos internacionales de protección de derechos humanos, entre otros, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y la Declaración Universal de Derechos Humanos de la ONU, aunque estos instrumentos no han alcanzado el estatus jurídico de norma vinculante, pues, en definitiva, se trata más bien de soft-law; sin embargo, han servido de fuente para sentar

jurisprudencia o para reconocer la superioridad de esta norma ante una ley interna. Con todo, la falta de carácter vinculante de la Carta de la ONU no significa que no ejerza influencia en la toma de decisiones políticas internas, así, la Asamblea General de la ONU emite recomendaciones respecto a la transparencia fiscal y los paraísos fiscales, así considera que la evasión, la elusión, la transferencia de beneficios o el pago de impuestos en los Estados donde se encuentra la matriz de un grupo de empresas, suponen situaciones que no tan solo empobrecen a los Estados en vías de desarrollo, sino que, además, estas conductas contribuyen a la continua vulneración de los derechos humanos (Serrat, 2017).

Esta tutela es nueva en Ecuador, surge a partir de la vigencia de la Constitución de 2008 y se consolida en el art. 300 del Código Orgánico General de Procesos que señala como parte del objeto de la jurisdicción contencioso-tributaria el tutelar los derechos de toda persona. Según Ippolito (2016) la negativa a tutelar los derechos de los contribuyentes obedece a que, durante muchos años, se ha sostenido que "(...) el derecho tributario implica el ejercicio de un poder "soberano" que recae en el dominio interno del Estado..., es tan solo el Estado que puede reconocer "de manera discrecional" algunas formas de tutela para los contribuyentes" (p. 2).

En la actualidad, esta visión ha sido superada y tanto la doctrina como la jurisprudencia sostienen que también en esta materia se deben respetar los derechos y garantías de la posición subjetiva de los contribuyentes. No existe justificación alguna que limite al contribuyente el ejercicio de sus derechos que le permitan contradecir las actuaciones con las que las administraciones tributarias desarrollan sus potestades y facultades. Para Faúndez-Ugalde (2019) "Toda intervención judicial debe ser ejercida a través de un proceso que ofrezca un mínimo de garantías para las partes, situación que reviste importancia frente a

la función del juez en la aplicación de las normas" (p. 208). En tal sentido, como lo sostiene González (1984) "(...) la tutela jurisdiccional se presenta como el derecho a toda persona a que se haga justicia, a que cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con garantías mínimas" (p. 29).

Es por esta razón que la tutela jurisdiccional en el procedimiento contencioso tributario no limita su contenido en el derecho a acceder a un tribunal de justicia, sino que involucra el reconocimiento de derechos y garantías que impliquen un trato igualitario entre las partes durante todo el proceso, así como, garantizar una decisión apegada a derecho, a obtener una sentencia motivada y que el fallo se cumpla, al igual que el restablecimiento del imperio del derecho. En ese contexto, la tutela jurisdiccional no queda radicada solamente en los derechos fundamentales, sino que, además, comprende la protección de derechos que no tienen un asidero constitucional (De Oliveira, 2008).

Recientemente, los jueces de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario han aplicado también en materia tributaria la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos para garantizar los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, no es suficiente reconocer el derecho a una tutela judicial efectiva si ésta no se encamina a su aplicación efectiva; es decir, la tutela jurisdiccional en todo procedimiento tributario no limita su contenido en el derecho a acceder a un tribunal de justicia, sino que involucra, además, el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes establecidos en la Constitución y en la Ley.

La Constitución garantiza los derechos fundamentales en los que también se debe sostener un régimen tributario. Si bien en nuestra Norma Suprema no existe de manera manifiesta, un catálogo de los "derechos

del contribuyente”, no esta razón se va a querer pensar que estos derechos no existan o no deban ser aplicados. Como afirma Casás (1994) al decir que:

El conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente puede estar contenido explícita o implícitamente en el plano constitucional o haber sido enunciado sistemáticamente a través de una ley dictada al efecto como está comenzando a acontecer, frente a un reclamo sostenido con insistencia, en diversos países de Europa y América” (p. 66).

Por tanto, los derechos de los contribuyentes están inmersos en los derechos humanos, así se menciona en la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) redactada en el marco de las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo de noviembre de 2018.

En dicha Carta se establece que, el ámbito de los derechos y garantías fundamentalmente tiene incidencia en las relaciones tributarias que se desarrollan entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Así, debe tomarse en cuenta la existencia de derechos relacionados con la estructura de la relación del contribuyente con la Administración tributaria; derechos derivados de derechos fundamentales de origen constitucional, entre ellos: aquellos derivados del derecho a la igualdad y a la capacidad contributiva, los derivados del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva, los derivados del derecho a la intimidad, los derivados de la inviolabilidad del domicilio. Además, la Carta enumera una serie de derechos derivados del principio de seguridad jurídica; derechos relacionados con las sanciones y el derecho punitivo tributario, a más de los derechos y garantías en el ámbito internacional, los derechos y garantías en el ámbito aduanero; y, los

derechos y garantías derivados de la relación cooperativa con la Administración.

Dicho esto, en los apartados siguientes se analizan tres derechos que por su importancia e incidencia en el procedimiento contencioso tributario deben ser tomados en cuenta por los operadores de justicia.

La tutela del derecho a la intimidad

El objetivo de este derecho es básicamente proteger al contribuyente de las injerencias arbitrarias de las autoridades de las administraciones tributarias, aunque este derecho presenta unos límites, de modo que en determinadas situaciones se permite la injerencia del poder público. No obstante, la limitación debe estar prevista en la ley, y debe perseguir alguno de los fines previstos en el inciso segundo del art. 301 de la Constitución de la República, debe justificarse como necesaria en una sociedad democrática. Así, el derecho a la intimidad pretende proteger la injerencia externa en el ámbito privado, en tal virtud, los datos con relevancia económica quedan sujetos a la protección del derecho a la intimidad o privacidad, que por tratarse de información de carácter íntimo determina los límites sobre qué información de estas características puede o no ser facilitada a las administraciones tributarias, aunque estos datos contengan información de relevancia tributaria.

Como dice Pérez de Ayala y López de Ayala (2008) “(...) la única finalidad inmediata y cierta del tributo es el interés financiero del Estado, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes” (p. 21). De esta forma, entran en conflicto dos intereses, el interés fiscal, es decir, el interés del Estado en recaudar tributos para cumplir con la gestión pública y, el interés del contribuyente en preservar su propiedad privada y, por tanto, el derecho de las personas de contribuir sólo con lo que realmente, legalmente, corresponda dar.

Surge así la justicia tributaria, esto es, contribuir según su capacidad económica, que es el nexo de unión del derecho tributario con el derecho constitucional. Sainz de Bujanda (1965) decía que:

Tendrán, pues, fundamento jurídico constitucional aquellos hechos imposables que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta. Si el hecho imponible definido en la ley tributaria entra en colisión con el antedicho criterio, la obligación tributaria no será válida, mas no porque a ella le falte la causa, sino porque el hecho que pretende generar el vínculo de obligación carece en sí mismo de fundamento constitucional. (p. 153)

Es importante considerar que todo contribuyente es un ser humano y como tal titular de derechos, constitucionalmente protegidos. De ahí que, en aplicación de los principios constitucionales y jurídicos tributarios, la necesidad recaudadora genera límites fundamentados sobre la capacidad económica o la capacidad de contribuir, que implica un límite a la confiscatoriedad. Así lo entiende Pérez Royo (1985) cuando dice: "(...) el principio de capacidad contributiva, funciona como un límite a la acción legislativa en materia tributaria" (p. 68). Es aquí cuando entra en juego el principio de progresividad en las relaciones *Estado-contribuyente*. Por lo tanto, los principios y los derechos constitucionales suponen un límite a la potestad tributaria del Estado, y por este motivo deben ser observados y cumplidos por los jueces tributarios.

El derecho a la intimidad o privacidad es un derecho fundamentado en la inviolabilidad de la persona, que supone un control sobre los datos e información relativos a la propia persona. El objeto de este derecho gira en torno al derecho de cada individuo a determinar qué y cuánta información sobre uno mismo revela y a quién. Se trata pues de un derecho íntimamente relacionado con la

dignidad humana y, por lo tanto, se caracteriza por el rechazo a toda intromisión no consentida. Toda persona tiene derecho a saber si sus datos personales van a ser incluidos en una base de datos y los tratamientos que se le van a dar. Se trata de un derecho que garantiza el consentimiento previo e informado de la persona afectada para que ésta acceda a la transmisión de sus datos personales.

Así pues, este derecho impone la obligación de informar sobre la existencia de una base de datos o tratamiento de los mismos, la finalidad de la recogida de los datos, el uso que se les va a dar y la identidad y dirección del responsable del manejo, con el fin de que el administrado pueda ejercer los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición. En materia tributaria, este derecho es constantemente vulnerado, pues, en muchos casos, el deber de contribuir se ha priorizado frente al derecho a la intimidad. Por ejemplo, cuando se defiende la no necesaria notificación previa al contribuyente del cruce o intercambio de información por considerar que se trata de un acto de simple administración, resulta violatoria de este derecho.

Por lo tanto, hay que evitar que el interés fiscal se convierta en discrecional, difícil tarea en algunas ocasiones, pero indispensable para la defensa de los derechos de los contribuyentes, labor que le corresponde a los tribunales al decidir caso por caso. El deber de contribuir no puede ser impuesto en menoscabo de los derechos y garantías de los contribuyentes, pues, de permitir aquello se entraría en las peligrosas arenas de la arbitrariedad. Los contribuyentes como sujetos de derechos fundamentales tienen el mismo interés legítimo en posicionarse al mismo nivel de protección que el interés fundamental del Estado en recabar información, para recaudar tributos, porque, en definitiva, detrás de todo contribuyente hay un ser humano, cuyos derechos deben ejercerse según las circunstancias que envuelven el contexto en el que se encuentra (Serrat, 2017).

En prima facie, la Administración puede solicitar cualquier dato útil para determinar si se cumple con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica. Si embargo, cuando en los requerimientos de información se sobrepasa el precepto de "relevancia económica", es decir, cuando se solicitan datos más allá de su trascendencia tributaria, se puede inferir en la esfera de la intimidad. Esta trascendencia tributaria no puede alcanzar a datos privados no patrimoniales que su revelación pública afecte al honor o intimidad del contribuyente, del mismo modo que tampoco puede alcanzar a los datos confidenciales de clientes.

La tutela del derecho a la protección de datos

El derecho a la protección de datos pretende proteger a las personas con respecto al tratamiento de sus datos de carácter personal y cabe la posibilidad de extender el ámbito subjetivo de este derecho a las personas jurídicas. También puede aplicarse sobre informaciones relativas a agrupaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, compañías o cualquier otro organismo compuesto directa o indirectamente de personas físicas, tengan o no personalidad jurídica. Ante este panorama, el objetivo de este derecho es incorporar en la legislación tributaria un paquete de nuevas normas ideadas, para que los contribuyentes tuvieran el control sobre sus datos personales, con un enfoque y niveles de protección, que solo podrían ser destinados a fines concretos y cuando respondan a un interés público como es el intercambio de información entre administraciones tributarias.

Hoy, las nuevas tecnologías, posibilitan la racionalización, simplificación, celeridad y seguridad de las prácticas administrativas y de recolección de datos, de ahí que es imprescindible que el Estado regule estas prácticas. Efectivamente, los datos de toda persona deben ser objeto de protección para que estos

puedan ser tratados o elaborados, finalmente ser convertidos en información. Así, la protección de datos protege el derecho fundamental de la libertad y, específicamente, el derecho individual a la intimidad. En este contexto, el derecho a la protección de datos es un derecho procedimental que persigue garantizar a la persona el poder de control sobre sus datos personales, sobre su uso y destino, con el propósito de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y el derecho del afectado (Tribunal Supremo de España, sentencia 292/2000).

No se pretende que la Administración renuncie a una vigilancia (acceso) sobre la información de la que disponen los contribuyentes o terceros, pues para el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo no se cumplirían los fines de la tributación. Lo delicado de esta información requiere que el titular tenga derecho a hacer un seguimiento de sus datos, sobre todo para tener conocimiento de qué datos son y quién los posee. De lo contrario, se puede entrar en el ámbito del denominado derecho a la información. Consecuentemente, la Administración tributaria se convierte en garante de los datos que procesa, y para ello debe respetar el deber de sigilo que cuando se trata de información tributaria se convierte en el secreto tributario. Consecuentemente, el núcleo del derecho a la protección de datos supone, pues, garantizar un uso responsable de los datos recabados, tanto por personas como por instituciones.

El deber de sigilo está relacionado con el deber de las autoridades y funcionarios de la administración tributaria en cuanto al trato que deben dar a los datos de carácter personal de los contribuyentes que poseen en sus bases de datos con la finalidad de respetar el derecho a la privacidad en el ejercicio de sus

potestades o facultades (Gay, 1995). Además, el secreto tributario constituye una expresión utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma (Calderón, 2012). Es decir, debe existir una restricción en cuanto al uso que se le da a la información tributaria y a su cesión a terceros.

Una administración tributaria necesita información, pero no la puede obtener a cualquier precio, sino que esas posibilidades de obtención de información encuentran un límite en los derechos de los contribuyentes y, concretamente, en los derechos fundamentales a la intimidad y privacidad. Ahora bien, tanto el deber de contribuir como los derechos a la intimidad y privacidad gozan de protección y reconocimiento constitucional; de ahí que los tribunales no pueden inclinarse decididamente a favor del deber de contribuir. Al existir esta aparente colisión de derechos, lo que corresponde es que la administración tributaria recoja y archive exclusivamente la información necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley, adecuándola a los legítimos fines del sistema tributario. El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no solo para una contribución justa al gasto público, sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad y privacidad.

La del derecho a una buena administración

El derecho a una buena administración garantiza para sus administrados “la publicidad de los procedimientos y el derecho a ser oído, a recibir sentencias fundadas y a recurrir, así como las garantías de un juicio justo y de una buena administración” (Carrasco, 2015). Por tanto, la transparencia está estrechamente

relacionada con la buena administración, de lo contrario las decisiones a más de discrecionales serían arbitrarias. Según Ponce (2012) la buena administración tiene una triple naturaleza, de un lado, es un principio del Derecho constitucionalizado, integrado por los subprincipios de racionalidad, eficiencia, economía, eficacia, objetividad y coordinación; de otro lado, es un deber jurídico constitucional, es una suma de todos los deberes jurídicos derivados de los mencionados principios; y, finalmente, es un derecho subjetivo.

En ese contexto, el quehacer de la Administración debe realizarse en aras del interés de los contribuyentes y no viceversa. La obligación de la Administración es actuar con objetividad, no debe usarse el interés fiscal como un comodín para cualquier decisión que toma una autoridad tributaria, sino que debe hacer un justo equilibrio entre intereses individuales e interés público general (Souvirón, 2011), por lo que es necesario que exista un mandato de ponderación de los elementos de toma de decisión y la idoneidad de estos para alcanzar el fin perseguido (Ponce, 2012).

El derecho a una buena administración está ligado a la ética pública y, por tanto, es relevante cuando debe tratar el uso de información de los contribuyentes. Por ende, la buena administración debe incluir la ponderación de los intereses del Estado con la protección de los derechos subjetivos y de las garantías de los administrados, sin tener que recurrir a la justicia para que los haga valer. Sin embargo, cuando el asunto ingresa a los tribunales, la obligación de los jueces tributarios es la preservar un juicio justo, con todas las garantías procesales, para ambas partes, teniendo en cuenta, la desigualdad que le supone al contribuyente enfrentarse en contra la Administración y los recursos de los que dispone (Serrat, 2017.). A fin de no llegar a esta instancia, el deber de la Administración es la de procurar el bien común de la sociedad, que en este caso pasa por la protección

del acceso a los datos, la protección de la intimidad de los contribuyentes y la protección de los datos de los que se dispone.

En definitiva, esta buena administración implica en primer lugar que las administraciones tributarias deben garantizar a los contribuyentes el derecho a ser escuchados ante cualquier decisión que pudiera afectarles y el derecho a un juicio justo. Lo que en la Constitución se reconoce como derecho a la defensa (art. 76.7) que debe tenerse en cuenta tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional. Por otra parte, una buena administración también es condicionante para ejercer este derecho en un plazo razonable, a fin de garantizar una protección efectiva de la persona o de la empresa afectada. Sin una buena Administración no puede haber confianza legítima en el Estado (Serrat, 2017).

La confianza legítima supone un principio que hace hincapié en la confianza con la Administración en la que se subraya la necesidad de motivar toda decisión administrativa. En el ámbito tributario, este principio limita la revocación de los actos administrativos en beneficio del particular cara al poder público, fomenta el ambiente de seguridad jurídica, propiciando una atmósfera de certeza, que encuentran en la relación jurídica tributaria, teniendo en cuenta que la seguridad jurídica no sólo significa que el Estado debe velar para el adecuado cumplimiento del marco normativo, sino que está relacionada con el derecho a la tutela judicial efectiva, ambos pilares de la buena administración.

Es decir, la seguridad jurídica garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes. Con lo que la seguridad jurídica significa por eso para el ciudadano en primera línea protección de la confianza. La protección de la confianza, en un sentido jurídico, significa, por tanto, una garantía en el

ámbito público, consistente en la defensa de los derechos del ciudadano frente al Estado y en la adecuada retribución a sus esperanzas en la actuación acertada de éste. De esta forma su ámbito de actuación se extiende tanto al campo de la Administración como de la legislación, como, por último, de la jurisprudencia (Bermúdez, 2005).

En el ámbito tributario, la publicación de datos de los contribuyentes morosos, las constantes fugas y ventas de datos han llegado a quebrantar la buena fe en que ha de desarrollarse la actuación de la Administración. De ahí que, lo que se espera como ciudadanos es que los datos serán tratados lícitamente, de forma leal y transparente y que los fines para los que se utilizarán deben ser determinados, explícitos, legítimos y que no tratarán a posteriori de manera incompatible con los fines tributarios recogidos en la Constitución como, por ejemplo, para fines extrafiscales.

El control de legalidad de los actos administrativos sujetos al derecho tributario

Para entender cuál es el alcance del control de legalidad de los actos administrativos tributarios, se debe partir de lo establecido en el art. 313 del Código Orgánico General de Procesos (Cogep) que en su inciso primero señala: "Contenido de la sentencia: Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados, supliendo inclusive las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos". Al respecto, Troya (2014) señala que:

A la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia,

la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos. La teoría del controvertido con referencia a la sentencia queda ampliamente superada. Más que lo que las partes arguyan, interesa la realidad objetiva, dándose al Tribunal amplísima libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación” (p. 320-321).

Dicha competencia de los tribunales distritales de lo contencioso tributario tiene íntima relación con los principios de legalidad y de reserva de ley establecidos en la Constitución y en el Código Tributario. Sobre el tema, el Tribunal Constitucional del Perú ha señalado lo siguiente:“(...) no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley en materia constitucional tributaria. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias. El principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir” (Expediente 1837-2009-PA/TC.)

Por tanto, todos los actos administrativos tributarios expedidos por las administraciones tributarias tienen que ajustarse a las normas de derecho para que se cumpla con el mandato constitucional y legal, ya que en el caso contrario, los tribunales distritales de lo contencioso tributario al momento de dictar sentencia y efectuar el debido control, si llegaren

a determinar que ha existido un error de derecho, están en la obligación de declarar que el acto administrativo es viciado y por ende no produce efecto jurídico alguno. Si bien es cierto que según lo dispuesto en el art. 329 del Cogep, los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, y una de las consecuencias jurídicas de esta presunción es que el contribuyente afectado por dicho acto pueda impugnarlo, para evitar que éste produzca sus propios efectos, no es menos cierto que, una vez impugnado el acto, los tribunales tienen la obligación de realizar el control de legalidad del acto sujeto al derecho tributario.

El control de legalidad en sede jurisdiccional procede respecto de los actos administrativos que tienen carácter general contenidos en reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares y que están dirigidos a la generalidad de la sociedad con carácter objetivo, así como de los actos administrativos que tienen carácter particular contenidos en actos de determinación y de recaudación de tributos, así como la resolución de las reclamaciones y recursos tributarios y que están dirigidos a los contribuyentes y responsables con carácter subjetivo.

Claro está que, al referirse sobre la legalidad, se estará tratando a su vez las garantías del debido proceso, cuya situación jurídica la encuentra como derecho fundamental del ser humano en el art. 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos que señala: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”.

Asimismo, en la Constitución de la República del Ecuador, respecto al debido proceso, en art.76.I incluye la siguiente garantía: “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se

asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: I. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes (Asamblea Constituyente, 2008). Es evidente que dicha disposición constitucional obliga a los jueces a realizar el control de legalidad sobre las actuaciones de la Administración tributaria, pues el cumplimiento de las normas no tan solo corresponde a la ejecutoriedad de los actos y resoluciones emitidas por las autoridades tributarias que resolvieron una determinada situación jurídica acorde a su competencia, sino también de la ejecutividad de dicha decisión, es decir que éstas hayan sido emitidas o dictadas conforme a derecho.

Entiéndase por ejecutoriedad la potestad que posee la administración pública para hacer cumplir sus resoluciones; y por ejecutividad, la presunción de validez de la resolución de la administración que permite su cumplimiento, en otras palabras, su ejecución (Molina et al. 2021). Es precisamente sobre esa presunción de validez que radica el control de legalidad. Por lo expuesto, el control de legalidad de los actos administrativos tributarios tiene íntima relación con el debido proceso, lo que incluye la revisión de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, más no de la sustanciación en sí, del proceso. Por ende, es necesario resaltar que el control de legalidad de los actos administrativos y de sus antecedentes puede ser ejercicio de oficio por parte de los jueces tributarios, sin que esto afecte al principio dispositivo o al de congruencia.

Ahora bien, de cierta manera, para que exista un control de legalidad, de por sí debe existir un procedimiento contencioso tributario, el cual, nace a partir de la respectiva acción que formule la persona natural o jurídica sobre la inconformidad en la emisión de un acto o resolución de carácter tributario, siendo aquellas acciones las contempladas en

los arts. 320, 321 y 322 del Cogep. Por tanto, son aquellos efectos jurídicos que producen los actos o resoluciones administrativas, a los que se debe la legalidad, sean estos favorables o no al accionante. Bajo este contexto, el que ejerce ese control es el juez tributario, quien tiene la facultad y, se diría la obligación, de conocer y resolver el caso, motivando su decisión positiva o negativa, previo control de esa legalidad y de la tutela de los derechos de las personas.

La importancia de este control radica en la necesidad de legitimar las prerrogativas de la Administración tributaria. A la Administración no le preocupa tanto la legitimidad de su conducta como la obtención de un resultado positivo respecto del problema que enfrenta. Esta circunstancia real ha llevado a la doctrina y a la jurisprudencia tributaria a concluir en la necesidad de encomendar el control de legalidad a un órgano independiente de la Administración. El desafío del juez tributario resulta justamente en la tutela de los derechos de las personas y en el control de legalidad de los actos administrativos frente a la función administrativa, en la búsqueda constante de un equilibrio razonado entre el ciudadano y el Estado, entre el contribuyente y el poder. Pero esta facultad no debe limitarse a constatar si el accionar de la Administración se adecuó formalmente a la normativa vigente, sino que se complementa con la tutela de los derechos de la persona.

El efectivo control judicial respecto de un acto administrativo cuya legitimidad se cuestiona, dependerá de los mecanismos que utilice el juzgador para cumplir su labor como contrapeso fundamental de la Administración tributaria. Como dice Agustín Gordillo (2017) "No habrá derecho administrativo propio de un Estado de Derecho, mientras no haya en él una adecuada protección judicial de los particulares contra el ejercicio ilegal o abusivo de la función administrativa" (p.V-6). Por ello es menester que los jueces tributarios

ejerzan esta facultad para garantizar la justicia tributaria porque la lógica jurídica exige que antes de aplicarse el Derecho se debe mirar si se trata de un buen Derecho. Es decir, aquel que sirve más a la persona que al sistema, aquel que decida entre norma y razón.

Conclusiones

El objetivo de la justicia tributaria no se limita a buscar una distribución justa de los ingresos, sino que también una manera justa de obtener esos ingresos. La Administración tributaria encuentra su razón de ser en el servicio al ciudadano y a este fin debe dirigir todos sus esfuerzos. Sin embargo, el concepto de justicia tributaria se encuentra en duda, debido a que el sistema tributario no brinda las herramientas necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva y el derecho a la seguridad jurídica. La compleja estructura de la normativa tributaria hace que los contribuyentes pierdan toda confianza frente al manejo que se le da al recaudo de los tributos.

Los derechos fundamentales deben ser vistos no solo como derechos materiales, sino también como garantías procesales. La posibilidad de acceder a la justicia tributaria, en sí misma, es una forma de legitimar los derechos. Y es que, a través de un procedimiento contencioso tributario, los contribuyentes tienen la facultad para determinar el contenido y los límites de un derecho subjetivo posiblemente vulnerado. El procedimiento contencioso tributario permite

garantizar una mayor aplicación de los diferentes derechos y garantías de los contribuyentes afectados.

Queda claro que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo han tutelado situaciones jurídicas diversas, estableciendo un marco de protección bastante favorable al contribuyente, entre otros, el derecho a la intimidad, el derecho a la protección de datos y el derecho a una buena administración. Como se ha dicho en líneas anteriores, los derechos de los contribuyentes representan un límite al poder fiscal del Estado y obedecen directamente a la dignidad humana. Partiendo de esta premisa, la relación jurídico-tributaria, debe tener un equilibrio.

El control de legalidad en sede contenciosa está en manos de los jueces que integran los tribunales distritales de lo contencioso tributario; por tanto, esta facultad constituye el único supuesto mediante el cual el juzgador está autorizado a conocer aspectos no comprendidos en la controversia y, en consecuencia, deben efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o acto impugnados.

También la jurisprudencia constitucional ecuatoriana, hace hincapié en conceptos controvertidos y de difícil comprensión como es el "interés fiscal" o las particularidades del procedimiento contencioso tributario, tutela en esta materia los derechos consagrados en la Constitución de la República.

Referencias Bibliográficas

- Bermúdez, J. (2005). "El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria", *Revista de Derecho*, XVIII(2), 83-105.
- Calderón, J. (2012). La globalización económica y su incidencia sobre el derecho tributario, ¿Implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales? Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid.
- Carrasco, F.M. (2015). "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", en GARCÍA, F. (dir.) *Derechos Fundamentales y hacienda pública: una perspectiva europea*. Madrid: Editorial Thompson Reuters.
- Casás, J. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* Ediciones Depalma.
- Castro, M. (2020). *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa*. Universidad Pontificia Comillas-ICADE.
- De Oliveira, C. (2008). *Teoría y práctica de la tutela jurisdiccional*. Communitas.
- Faúndez-Ugalde, A. (2019). *Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario. ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos?* Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile.
- Gay, C. (1995). *Intimidación y tratamiento de datos de las administraciones públicas*. Editorial Complutense S.A.
- González, J. (1984). *El derecho a la tutela jurisdiccional*. Civitas.
- Gordillo, A. (2017). *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I. Parte General*. Fundación de Derecho Administrativo.
- Ippolito, M. (2016). La tutela de los derechos de los contribuyentes en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la experiencia tributaria italiana, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, (8), 197 - 216.
- Molina, J., Castro, W. y Torres, T. (2021). *El control de legalidad de las acciones no contenciosas*. *Revista Universidad y Sociedad*, 13(S2), 449-459.
- Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E. (2000). *La Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Aranzadi.
- Pérez de Ayala, J.L. (2008). *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*. Editorial Aranzadi, S.A.

Pérez, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, (13).

Ponce, J. (2012). *El derecho a una buena administración: Derecho administrativo y lucha en pos de una buena gestión pública*. Iustel.

Sainz de Bujanda, F. (1965). Análisis jurídico del hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (61), 153.

Serrat, M. (2017). *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria*. (Tesis Doctoral) Universidad de Barcelona-España.

Souvirón, J.M. (2011). *Sentido y alcance del derecho a la buena administración*. Editorial Tirant Lo Blanch.

Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia 1837-2009-PA/TC.

Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

9

EL CONTROL SOCIAL DE LAS DECISIONES JUDICIALES DE INSTANCIA Y DE CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (UNA MIRADA DESDE LA ORGANIZACIÓN ESPECIALIZADA EN LA TRIBUTACIÓN)

*Autora: Carmen Amalia Simone Lasso
Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario
ORCID <https://orcid.org/0000-0002-0098-2724>
Código Unesco 560599 Ciencias Jurídicas y Derecho-
Legislación y Leyes Nacionales*

Resumen

El artículo se refiere a las formas de control sobre jueces y decisiones jurisdiccionales que se han previsto tanto en el Ecuador como en el derecho comparado. Aborda el análisis de la conveniencia de contar con sistemas de control social, considerando el control institucionalizado que se instauró en 2008 con la Constitución de Montecristi y la creación de la Función de Transparencia y Control Social. Se refiere al control ciudadano, al accountability que deben tener las organizaciones de la administración pública, y a la transparencia y difusión de los fallos y demás decisiones judiciales como un mecanismo de control ciudadano no institucionalizado. Finalmente, el artículo comenta el adecuado balance que debe existir entre el control que realizan los ciudadanos con fines de denuncia pública, y aquel que debe provenir de las organizaciones sociales para defender a la Función Judicial frente a potenciales ataques externos que merman su independencia y autonomía.

Palabras clave: Control social, publicidad, rendición de cuentas, transparencia.

Abstract

The article refers to the different mechanisms of social control over judges and judicial decisions that have been provided in the Ecuadorian legislation and the comparative law. The article refers to the convenience of introducing social control systems, considering the institutionalized control that was incorporated in the Montecristi Constitution in 2008, with the creation of the Transparency and Social Control Function. The article also refers to the control carried out by citizens, to the accountability of public institutions and to the transparency and publicity of judicial rulings as a non-institutionalized method of social control. Finally, the article comments on the adequate balance that must exist between the control exercised by citizens for purposes of public denunciation and the control that social organizations are required to perform in order to defend the Judicial Branch from external attacks that affect its independency and autonomy.

Keywords: Social control, publicity, accountability, transparency.

Introducción

El problema esencial de quién es el llamado a “custodiar a los custodios” que se planteaba Platón en La República, permanece sin respuesta hasta la actualidad, pese a que han transcurrido decenas de siglos, y se han sucedido distintos tipos de gobierno, variadas formas de estado y diversas estructuras sociales. El pensador griego sostenía que hay que persuadir a los custodios de que son los mejores, y convencerlos de que es su responsabilidad vigilar y proteger a los inferiores, de tal modo que los mismos custodios se controlen porque creen que es justo que así sea, y no por ambición o por ansia de poder (Platón, 2019). Sin embargo, la historia de la humanidad ha probado que más allá del gran valor que conserva hasta hoy la filosofía política de Platón, los custodios no siempre son virtuosos, y en la mayoría de los casos buscan el privilegio y la autoridad, por lo que no pueden vigilarse a sí mismos. Es así como la cuestión de *¿quis custodiet ipsos custodes?* se mantiene vigente, y tiene una relevancia y una complejidad especial, cuando lo que se discute es quién debe controlar a los jueces y a las decisiones judiciales.

Las democracias modernas reconocen que la independencia de los magistrados es indispensable para que puedan ejercer sus funciones; pero al propio tiempo, la sociedad demanda que todos los funcionarios públicos, inclusive quienes ejercen potestades jurisdiccionales, rindan cuentas por sus decisiones. En algunos ordenamientos jurídicos se confía casi naturalmente en el sistema de pesos y contrapesos, y cada una de las funciones del Estado se somete a la vigilancia de otra. Sin embargo, en países como el nuestro, en los que las instituciones públicas son débiles y en los que los jueces se enfrentan permanentemente a la presión de los poderes políticos de turno, la separación de poderes resulta insuficiente.

Desarrollo

En el Ecuador, conforme lo establece el Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), los jueces están sometidos al control disciplinario del Consejo de la Judicatura, y las decisiones de los jueces inferiores están sometidas a la vigilancia de los jueces superiores. Este principio se aplica a los jueces de todas las materias, por lo que se puede sostener que los jueces de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, están sujetos a un doble control: el que ejerce el órgano administrativo y de gobierno de la Función Judicial, el Consejo de la Judicatura, y el que ejercen los jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, a través de la revisión de sus decisiones que ocurre por efectos de la interposición del recurso extraordinario de casación.

En este artículo no se refiere en detalle al control o del Consejo de la Judicatura, pero es de conocimiento público los abusos perpetrados por esa institución bajo el pretexto de ejercer sus funciones disciplinarias (Pásara, 2014). El uso indiscriminado de la figura del error inexcusable y la negligencia manifiesta, que llevó en muchos casos a la destitución injustificada de jueces incluso del más alto tribunal de justicia, provocó que en 2020 se reforme el COFJ y se disponga que para que un juez pueda ser removido de su cargo por esta causal, es indispensable que el error inexcusable haya sido previamente declarado por un juez superior, en la misma sede jurisdiccional. Sin perjuicio de esta reforma, se ha continuado empleando el control disciplinario como mecanismo para remover jueces cuyas resoluciones no han sido del agrado del órgano administrativo de la Función Judicial.

En lo que respecta al control jurisdiccional que ejercen los jueces de cortes

provinciales, en las materias en que se ha previsto la doble instancia, y la Corte Nacional de Justicia, en todas las materias, es claro que tampoco resulta completo, y no siempre es el más eficiente ni el más acertado. En materia tributaria se encuentra, además, con que el recurso de casación, que es la vía a través de la cual se revisan los autos y sentencias dictados por los tribunales distritales de lo contencioso tributario, se limita a verificar la debida aplicación del derecho a los hechos, lo que le convierte en un instrumento excepcional y parcial de confirmación de la pertinencia y calidad del fallo de instancia. Por otro lado, los jueces de la Corte Nacional de Justicia también pueden cometer faltas e incorrecciones, y estas ser incluso más graves que la de los jueces de instancia. El que tengan la condición de jueces del más alto tribunal de justicia ordinaria, no les convierte en infalibles o irreprochables. Basta recordar que mientras los jueces de la Corte Nacional estuvieron sujetos al régimen de cooptación, que constituyó al propio tiempo un mecanismo de autoselección de magistrados y una forma de autodepuración, se criticó severamente el escaso control interno que ejercieron, pues se llegó a considerar que el espíritu de cuerpo fomentaba la autopromoción y la reproducción de una elite jurídica casi intocable (Zaffaroni, 2008).

La ineptitud de los métodos de control que han sido referidos ha despertado en nuestro país, así como en otras latitudes, la idea de que los órganos jurisdiccionales deben estar sometidos al escrutinio social, asumido por la sociedad civil organizada, mediante estructuras institucionalizadas como observatorios, veedurías, comisiones ciudadanas, defensorías comunitarias, entre otros, tal como ocurre con cualquier otra autoridad pública (Torres, 2019).

También como refieren Ordóñez y Trelez, (2019) agregan que:

El control social es un término ligado en sus inicios a la sociología y la criminología, pero toma impulso a comienzos del siglo XX como un concepto central en la teoría social, en la cual desde sus primeros enfoques se maneja como la acción de la sociedad a través de las normas informales, que regulan las relaciones interpersonales, las cuales, al interactuar con el Estado, señalado como poco intervencionista y controlador, generan la autorregulación del orden social. (p. 177)

Además, Gil (2007) agrega que en la actualidad:

Se debe entender por control social a la totalidad de sistemas, instituciones, colectivos y hábitos individuales, que existen en todo grupo o sociedad, destinados a su autocontrol; debido a que toda colectividad realiza un control social de sus miembros y de sí misma para poder subsistir, asegurando las condiciones de reproducción de las formas sociales ya vigentes, las cuales deben ser interiorizadas por todos sus miembros como requisito inexcusable para que esa sociedad o grupo, no termine disgregándose y disolviéndose. (p. 1)

En el Ecuador, el control social ha sido concebido en la Constitución de la República como un derecho y un deber de los ciudadanos, al mismo tiempo, como la misión principal de una de las cinco funciones del Estado. Por un lado, el artículo 95 de la Constitución consagra el derecho de los ciudadanos, a participar de manera protagónica en el “control popular de las instituciones del Estado y la sociedad y de sus representantes, en un proceso permanente de construcción del poder ciudadano”, y el artículo 96 reconoce todas las formas de organización de la sociedad para desarrollar el control social de todos los niveles de gobierno; y, por otro lado, la Constitución

de 2008 crea la Función de Transparencia y Control Social como el “quinto poder” del Estado, conformado por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las superintendencias, entidades a las que dota de personalidad jurídica y autonomía administrativa, financiera, presupuestaria y organizativa.

Así, si bien el control social es entendido como el derecho y el deber de los ciudadanos a supervisar el buen manejo y gestión de lo público, la Constitución optó por estructurar ese control a través de un conjunto de órganos administrativos y encargó específicamente al Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, el establecer instrumentos de control social en los asuntos de interés público e implementar mecanismos de rendición de cuentas de las instituciones y entidades del sector público, coadyuvando a la instauración de procesos de veeduría ciudadana y control social.

De ese modo, a partir del año 2008, se creó en nuestro país lo que puede denominarse un control social institucionalizado, lo que para muchos supone una desnaturalización de la esencia misma de lo que constituye la participación ciudadana en los procesos de supervisión y vigilancia de las actuaciones administrativas. Como menciona Benavides (2021) lejos de que el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social haya servido al propósito de despartidizar y despolitizar los procesos de selección, evaluación y designación de las máximas autoridades del Estado, textualmente dice que:

Desde su creación en 2008 ha sido ese infiltrado que se ha colado en el juego democrático del Estado y que ha fichado para el equipo del gobernante de turno, dando la espalda al pueblo ecuatoriano y desestabilizando el sistema de pesos y

contrapesos, creando muchas veces escenarios de impunidad y arbitrariedad. (p. 1)

En los últimos años, las críticas al rol que ha desempeñado la Función de Transparencia y Control Social se han intensificado y multiplicado, no solo por los numerosos escándalos de corrupción en los que han estado involucrados las autoridades del Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, de la Contraloría General del Estado y de las demás autoridades de control, sino también por la evidente politización que se ha evidenciado en sus miembros. Ello ha provocado una generalizada percepción de que el Constituyente de Montecristi fracasó rotundamente al pretender institucionalizar a la participación ciudadana y encasillar el control social como una función del Estado.

Como menciona Torres (2019) al decir que:

La anunciada refundación de los nexos entre democracia representativa y directa no ocurrió. Contrariamente, sujeta al funcionalismo del régimen político y atrapada en el procedimentalismo administrativo, la participación sobrevino en cooptación de las entidades públicas de control horizontal, en clientelismo generalizado de los gobiernos locales, y en tensiones con las organizaciones sociales; de modo que se acentuó la desconfianza ciudadana en las autoridades, así como el descrédito político del entramado participativo de la denominada cuarta función del Estado. (p. 127)

En este contexto que ha sido descrito, en el que el aparente control social se ha convertido en un apetecido espacio de poder, y en el que la participación ciudadana en un instrumento acomodado al poder político de turno, lo cierto es que no se ha cumplido con la misión de custodiar a los custodios.

Las veedurías ciudadanas, los observatorios, las comisiones de designación, entre otros mecanismos contemplados en la ley, no han servido para monitorear, opinar, presentar observaciones ni hacer efectiva la rendición de cuentas de las funciones del Estado. El control social en la práctica ha sido conducido en poquísimas ocasiones, y se ha direccionado convenientemente en los casos que han sido de interés de la administración de turno. Tal como refiere Torres (2019) al decir que:

La instrumentalización política con la cooptación del CPCCS extendió la influencia presidencial en la recentralización de la acción pública, convirtiendo la participación en un dispositivo al servicio del gobierno y no en instancia de intervención ciudadana y de las organizaciones sociales. (p. 131)

Así, la transparencia se ha reducido a la publicación en las páginas web de las instituciones públicas, del organigrama, directorio, aprobaciones de viáticos e información similar, sin que exista una verdadera rendición de cuentas hacia la ciudadanía.

En lo que respecta a la Función Judicial, la Constitución dispone que, para la designación de servidores judiciales, se deberá “contemplar un concurso de oposición y méritos, impugnación y control social”, y establece que los servidores judiciales estarán sometidos a una evaluación individual y periódica de su rendimiento, de acuerdo con los parámetros técnicos que elabore el Consejo de la Judicatura y “con presencia de control social”. Desde el año 2008 hasta la fecha, se han llevado a cabo procesos de veeduría a los distintos concursos de merecimiento y oposición organizados por el Consejo de la Judicatura para la designación, por ejemplo, de los jueces de la Corte Nacional de Justicia, de notarios, de jueces de instancia, entre otros.

De igual forma, se han estructurado veedurías en los procesos de evaluación de las principales autoridades del poder judicial. Sin embargo, ni los procesos de veeduría han permitido la real intervención de los ciudadanos, ni los resultados de esos procesos de control se han difundido al público o han tenido consecuencias tangibles. En otras palabras, aunque los mecanismos de control social previstos en la Constitución y la ley se han activado, su efectividad ha sido nula. Hasta hoy siguen siendo los medios de comunicación, la academia, las ONG, entre otros, los que supervisan el desarrollo de los procesos de selección y evaluación y los que denuncian y hacen públicas las deficiencias y faltas que se cometen en esos procesos, así como en el ejercicio diario de la magistratura.

Ante el fiasco evidente que ha supuesto el control social estructurado en la Constitución de 2008 y en las leyes que se han emitido para su aplicación, cabe preguntarse si es que conviene o no implementar mecanismos a través de los cuales los ciudadanos puedan custodiar lo que hacen los funcionarios judiciales. En el caso específico de los jueces, que tienen a su cargo una misión tan delicada y clave para un real ejercicio de los derechos, no solo que es innecesario sino además inapropiado, que el control social se ejerza, como ha ocurrido hasta ahora, desde otra función del Estado y con un marcado tinte político. Ello compromete la independencia de los jueces, y su autonomía en la toma de decisiones, tal como ocurre cuando el control a los jueces se hace desde el Ejecutivo o desde el Legislativo.

Si se tiene en cuenta que el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social se compone por personas que son elegidas en las urnas, en procesos electorales en los que simultáneamente se escogen a otras autoridades, es ingenuo pensar que esas personas no representan intereses de ciertos partidos

políticos. Evidentemente, no se puede despolitizar la justicia, sino no se despolitiza a quienes ejercen su control.

Ahora bien, los jueces son funcionarios públicos, y como tales, deben someterse a un régimen de responsabilidad sustancialmente similar a los que se sujetan otros servidores de la administración pública, con las obvias diferencias que emanan de la naturaleza de sus funciones. La Constitución de la República dispone que “las juezas y jueces serán responsables por el perjuicio que se cause a las partes por retardo, negligencia, denegación de justicia o quebrantamiento de la ley” y además, señala que “ninguna servidora ni servidor público estará exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones”. En otras palabras, los jueces no son beneficiarios de una inmunidad ilimitada en el ejercicio de sus cargos. Lo importante entonces será determinar cómo debe reclamarse esa responsabilidad que corresponde a los jueces como servidores públicos.

La experiencia ecuatoriana evidencia que ha sido la ciudadanía la que ejercido de forma más eficiente y proba el escrutinio de las decisiones judiciales y la que ha logrado recomponer, cuando ha sido necesario, el escenario judicial quebrantado por las acciones desacertadas de los agentes políticos. Un claro ejemplo es lo que aconteció en 2005, cuando la sociedad civil se movilizó espontáneamente para reclamar durante semanas frente al edificio de la entonces Corte Suprema de Justicia, en protesta por la decisión del Congreso Nacional de designar a los jueces de la denominada “Pichi Corte”. En ese momento no fueron necesarias veedurías u observatorios. La historia da cuenta que “llegó un momento en que, bajo presión popular, la Corte Suprema espuria tuvo que renunciar” (Ayala Mora, 2013, p. 5).

Si bien no existe un mecanismo de control social perfecto, que asegure que el rol de los jueces será desempeñado de forma proba y eficiente, son los usuarios del sistema judicial -las partes procesales, los estudiantes, la academia, los abogados, entre otros- quienes mejor pueden efectuar el monitoreo de la actuación de los jueces, la calidad de sus fallos, la pertinencia y oportunidad de sus actuaciones, entre otros. Quienes ejercen la profesión y usan diariamente el servicio judicial, se sabe que se necesitan observatorios o veedurías para custodiar desde la sociedad civil, lo que hacen nuestros jueces y demás funcionarios judiciales. Sin embargo, para que los ciudadanos, organizados o no, se puede monitorear la calidad del servicio judicial, se requiere sobre todo de información adecuada y completa, accesible de forma oportuna.

¿Cómo se logra un adecuado control social que no ponga en riesgo al mismo tiempo la imparcialidad de los jueces y la calidad de sus decisiones? En el inglés, se utiliza el término *accountability*, que no tiene una traducción precisa en nuestra lengua, pero que se refiere a la instauración de una cultura organizacional que favorece la responsabilidad y la transparencia respecto a los resultados conseguidos. Aunque el término se ha utilizado especialmente para referirse a las empresas y a sus actuaciones en el mundo de los negocios, también se ha empleado para referirse a la transparencia y rendición de cuentas que debe caracterizar a las administraciones públicas. El que una organización tenga *accountability*, implica que esté dispuesta a dar información, a permitir la discusión y el debate sobre su desempeño, y el prever consecuencias para sus actos, incluida la rectificación, cuando ello sea pertinente. Así, para que una organización pueda preciar de tener *accountability*, es necesario que conjugue varios elementos, que presuponen una ética personal y colectiva férrea,

una noción muy elevada del deber; la permanente rendición de cuentas pero, sobre todo, una franca apertura a la auditoría pública y al escrutinio permanente de sus actuaciones, tanto las públicas como las privadas.

La forma para lograr este cometido es la publicidad y la transparencia de todas las actuaciones judiciales, y principalmente de los fallos, pues un juez jamás puede realizar un acto procesal en soledad (Velilla, 2020). Ello no se consigue solamente al poner a disposición del público el sistema SATJE, pues los usuarios requieren contar con datos específicos de los procesos para poder acceder a las piezas procesales. Es necesario que las sentencias se conozcan, y para eso, hay que publicitarlas y difundirlas. El conocimiento de las decisiones permite identificar contradicciones e incongruencias; verificar que la justicia se reparta para todos por igual y no se configuren tratos discriminatorios; da la oportunidad de que los ciudadanos conozcan por anticipado cuáles son las posiciones de los jueces y que evalúen las probabilidades de éxito de sus casos, entre otros. Por otro lado, como lo reconoce "la opacidad en los procedimientos judiciales obstruye el monitoreo de la actividad judicial por parte de los medios de comunicación y de la sociedad civil, y la exposición de la corrupción judicial" (Jennet, 2007, p. 21).

En el caso específico de las decisiones tributarias de instancia y de casación, han existido a lo largo del tiempo interesantes y valiosas prácticas de accountability, fruto más de la iniciativa y voluntad de los propios jueces tribunales distritales de lo contencioso tributario y de los jueces de la Corte Nacional de Justicia, que de una medida organizada y estructurada desde la Función Judicial.

En la antigüedad se publicaba de forma periódica el Boletín del Tribunal Fiscal, publicación que agrupaba todas las decisiones

que ese órgano adoptaba. Así mismo, hasta hace unos pocos años, las sentencias de casación tributaria que emitía la Corte Nacional de Justicia se publicaban de forma regular en el Registro Oficial; y la Función Judicial editó la Gaceta Judicial hasta el 2018, publicación que, aunque se limitaba a publicar pocos fallos, tenía la virtud de contener no solo la sentencia de casación, sino también la de instancia. Lamentablemente, la costumbre de difundir los pronunciamientos de los órganos de administración de justicia en el ámbito tributario se perdió, como también se perdió, por ejemplo, la costumbre de poner a disposición de los usuarios judiciales el "libro copiador de sentencias", que permitía a los abogados consultar las últimas decisiones y conocer el criterio de los magistrados sobre los distintos asuntos sometidos a su veredicto.

Desde la sociedad civil se han emprendido esfuerzos por recopilar, analizar, sistematizar y difundir las decisiones tributarias, como el que ha implementado el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, pero desafortunadamente ese trabajo no ha alcanzado a las sentencias de instancia. Atrás en 2013 la Corte Nacional de Justicia difundió la publicación denominada "Justicia Tributaria: Pensamientos Doctrinarios y Jurisprudenciales" (Corte Nacional de Justicia 2013), pero desde esa fecha hasta hoy no se han editado compilaciones semejantes y no se ha incluido en los esfuerzos de difusión, a los fallos de los tribunales distritales de lo contencioso tributario.

Más allá de veedurías u observatorios institucionalizados, el acceso a la información y la transparencia y publicidad de los fallos asegura que la ciudadanía esté oportunamente informada. Como menciona Ugaz (2007) menciona que:

En materia de corrupción judicial, la mayoría de los analistas coincide en

establecer que la independencia es determinante para que los jueces puedan tomar decisiones libres de las presiones del poder político y económico, pero que ella no basta para enfrentar este pernicioso fenómeno, por lo que es necesario implementar mecanismos de rendición de cuentas (accountability)” (p. 4).

La Corte Suprema Argentina atrás en 2003, manifestó que “la publicidad posibilita a los ciudadanos el derecho al acceso a la información del Estado a fin de ejercer control sobre las autoridades y facilita la transparencia de la gestión”, advirtiendo que los mismos jueces enfrentan “la dificultad en el acceso a su propia jurisprudencia por vía informática” y considera Lorenzatti (2003) que es:

De vital importancia el conocimiento de las decisiones que emanan de él, pues no resulta justo, ni razonable, que el Tribunal dicte fallos invocando como fundamentos precedentes suyos que no han sido publicados con anterioridad, por lo cual es imperioso el perfeccionamiento del sistema de divulgación de sus Fallos. (p. 6)

De este modo, se reconoce que la falta de publicidad de las decisiones judiciales no afecta solamente a la transparencia y rendición de cuentas ante la ciudadanía, sino que al propio tiempo se constituye en un impedimento para los propios jueces, sobre todo para los de instancias inferiores, quienes no tienen la oportunidad de conocer por anticipado cómo ha resuelto determinada controversia el órgano superior; si existe o no existen criterios reiterados sobre un mismo punto de derecho; entre otros.

En el Ecuador, se conoce de las evaluaciones que realiza el Consejo de la Judicatura a los jueces, pero no existe información pública disponible, por ejemplo, sobre el número de audiencias que han sustanciado

los jueces y tribunales, ni aquellas que han reprogramado por no tener listas las sentencias; la cantidad de ponencias que han preparado; los fallos que han dictado; los procesos decididos por ellos que han sido declarados nulos por los jueces superiores o por la Corte Constitucional; o sobre las veces en que sus decisiones han sido dejadas sin efecto por un aparente error judicial. Esa información tampoco está disponible en relación con la Corte Nacional de Justicia.

La mejor forma en que puede ser realizado el control social de las decisiones tributarias de instancia y casación, es que el poder judicial ofrezca al público información fidedigna y completa de sus actuaciones. Se debe permitir a abogados y estudiantes acceder a los expedientes judiciales, estar presentes en las audiencias, y abrir al público en general las puertas de tribunales y cortes, para que exista pleno acceso a la información sobre los procedimientos de los tribunales y Corte, y sus decisiones.

La prensa también debe tener la posibilidad de comentar sobre los procesos legales, y para ello, es pertinente que, desde la misma Función Judicial, formen periodistas y por qué no, al público en general, sobre la tarea que realizan de una manera comprensible. Pero en especial se necesita que los jueces estén abiertos a escuchar las críticas, fundadas o no, que se hagan de sus resoluciones. Una actitud abierta hacia la crítica constructiva enriquece la labor jurisdiccional.

Ahora bien, del otro lado, es decir, desde la ciudadanía, también es importante puntualizar que el control social no puede volverse destructivo y limitarse a la crítica y la denuncia. El control social también debe servir para elogiar los esfuerzos de jueces de los tribunales y de la Corte Nacional de Justicia por publicitar sus actuaciones y promover un ambiente de transparencia en el que se propicie la participación de los

ciudadanos. A manera de ejemplo, la actual Corte Nacional de Justicia ha resuelto transmitir las audiencias de casación mediante las redes sociales, permitiendo el acceso a dichas audiencias al público en general, que puede conectarse a ellas desde cualquier lugar del mundo.

Sería interesante que los tribunales distritales pudiesen emular esta buena costumbre, permitiendo el acceso al público a las audiencias preliminares, audiencias únicas y a las audiencias de juicio. La Corte mantiene, además, un sistema de procesamiento de jurisprudencia cuyo trabajo pueden ser consultado en la página web de esa institución. Dicho sistema tiene oportunidades de mejora significativas, pero también constituye un aporte fundamental para al ejercicio del control social.

¿Cómo pueden contribuir los ciudadanos al mejoramiento de la administración de justicia desde el control social? Principalmente haciendo público el buen trabajo que realizan los tribunales distritales de lo contencioso tributario y de la Corte Nacional de Justicia, y denunciando, por ejemplo, aquellos casos en los que se evidencia cómo fallos de gran calidad son dejados sin efecto por decisiones inmotivadas de los jueces superiores o de la Corte Constitucional. Un caso que resulta muy ilustrativo fue el de la evaluación a los jueces de la Corte Nacional de Justicia que se llevó a cabo en el año 2019, cuando se invitó a la ciudadanía a presentar a la comisión de evaluación que fue designada para ese efecto, la información sobre sentencias en los que se evidenciaba errores de derecho, falta de motivación, incongruencias, entre otros. Pocos usuarios de la administración de justicia respondieron al pedido. Sin embargo, con esa oportunidad, se pudo constatar que los tribunales distritales de lo contencioso tributario habían hecho un trabajo muy sesudo y honesto, que no siempre estuvo debidamente correspondido por los jueces de la instancia superior.

No se puede desconocer que los ciudadanos tienen una culpa compartida cuando se omite ejercitar el derecho a trasparenciar y denunciar las actuaciones de los órganos jurisdiccionales en los que se evidencian influencia política, presiones, conflictos de interés, sesgos ideológicos, raciales, religiosos o de género, entre otros. Es justo reconocer que, durante muchos años, la academia, las organizaciones sociales y los mismos usuarios del sistema de justicia contencioso-tributaria ecuatoriana, guardamos cómodo silencio sobre casos en los que decisiones debidamente motivadas en el derecho y en los hechos, adoptadas por los tribunales distritales de lo contencioso tributario, eran dejadas sin efecto por la Corte Nacional de Justicia o por la Corte Constitucional, sin argumento alguno.

Se calla ante casos de jueces tributarios que fueron injustamente perseguidos, víctimas de procesos disciplinarios espurios, destituidos de sus cargos por el mero hecho de pensar diferente. No hubo control social alguno cuando a los jueces se los removió de sus cargos por supuestos errores inexcusables; como tampoco hubo control social alguno cuando se permitió que los tribunales distritales de lo contencioso tributario sean reorganizados y que jueces especializados en materia tributaria sean reasignados a otras áreas, mermando la capacidad de esos tribunales para cumplir con sus funciones con la tan ansiada celeridad a la que aspiran los ciudadanos.

Conclusión

Como conclusión, resulta claro que el control de los jueces no puede ser político, ni tampoco interno, pues ninguno de esos métodos asegura la independencia indispensable que requieren los jueces para ejercer sus funciones. Los tiempos que transcurren se requiere de una función judicial que adopte el *accountability* como un modo de

vida, permitiendo de esa forma que todos los ciudadanos ejerzan un monitoreo permanente de sus actuaciones. Como contrapartida, los ciudadanos deben ejercitar un control social de doble vía: el *accountability* no puede servir solo para exigir a los jueces sentencias de calidad y procesos céleres en los que se respeten las garantías fundamentales, sino que debe estar presente también para requerir que los jueces reciban sueldos que sean proporcionales a su cargo, experiencia, desempeño y desarrollo profesional.

El control social debe denunciar cuando la imparcialidad de los jueces se ponga en riesgo por la manipulación política; cuando se presione a jueces independientes y también cuando se compense indebidamente a los magistrados por fallar a favor del poder de turno. Los ciudadanos deben exigir que los jueces cuenten con los recursos necesarios para cumplir con sus funciones; que tengan personal suficiente para atender las distintas obligaciones que asumen las cortes y tribunales; que sean capacitados continuamente y que su trabajo y su especialización sean respetados, para que no se les considere piezas fungibles que pueden ser trasladados al antojo a otra ciudad u otra judicatura.

El control social no puede ejercerse solamente cuando se lleva a cabo un proceso de selección de magistrados o cuando se los evalúa. Resulta incongruente hablar de control social solo para la selección y la evaluación de los jueces, y no durante el ejercicio

de sus funciones. Desde hace varios años, la Corte Nacional de Justicia se encuentra incompleta, y no ha existido control social ni participación ciudadana para denunciar la falta de conjueces, que ha traído consigo que se dejen vacantes en los tribunales y consecuentemente, se provoquen dilaciones y retrasos en el despacho de causas en primera instancia, cargando exageradamente de trabajo a ciertos jueces que cumplen funciones duplicadas. Tampoco ha estado presente el control ciudadano para advertir las importantes carencias que afectaron al servicio judicial durante la pandemia, cuando a los jueces les tocó suplir con creatividad y recursos propios, la falta de acompañamiento que tuvieron desde el órgano administrativo de la Función Judicial.

Que los jueces deben estar sujetos al escrutinio público es una verdad indiscutible. Los jueces no pueden ser funcionarios exentos de *accountability* en el ejercicio de sus cargos, pues la misión que se les ha encomendado es vital para el pleno goce de los derechos y garantías. Pero el control social también debe estar presente para preservar la administración de justicia cuando ello sea necesario; y para defender las decisiones que han sido tomadas respetando el debido proceso y salvaguardando los derechos de las partes procesales. Solo cuando eso ocurra, se podrá hacer efectivo ese deber-derecho que tienen todos los ecuatorianos de realizar control social de nuestras instituciones.

Referencias Bibliográficas

- Ayala Mora, E. (31 de diciembre, 2013). *Declaración ante fedatario público (affidavit) para el caso 12.600 ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Notaría Primera, p. 5.
- Benavides, A. (30 de noviembre de 2021). El Consejo de Participación Ciudadana y Control Social: un infiltrado en el juego político y democrático de Ecuador. *Agenda Estado de Derecho*. <https://agendaestadodederecho.com/el-consejo-de-participacion-ciudadana-y-control-social-un-infiltrado-en-el-juego-politico-y-democratico-de-ecuador/>
- Corte Nacional de Justicia del Ecuador (2013). *Justicia Tributaria: Pensamientos Doctrinarios y Jurisprudenciales*. Corte Nacional de Justicia.
- Fundación para el Debido Proceso; Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad; Instituto de Defensa Legal.
- Gil, I. (20 de diciembre de 2007). El Estado en activo. Control, vigilancia y represión. *Rebelión*. <http://www.rebelion.org/noticia.php?id=60769>Jennet, V. (2007). El Informe Global de la Corrupción 2007: Corrupción en Sistemas Judiciales. *Revista Aportes DPLF*, 1(2), 10-11. Washington, Due Process of Law Foundation.
- Lorenzetti, R. (2007) La transparencia judicial en Argentina como garantía para el control ciudadano. *Revista AportesDPLF*, 1(2), 5-7. Washington, Due Process of Law Foundation.
- Ordoñez Valencia, H., & Trelles Vicuña, D. (2019). Control social en la participación ciudadana: Una visión desde los servicios públicos locales. *Revista De Ciencias Sociales*, 25(4), 175-185. <https://doi.org/10.31876/rcs.v25i4.30525>Pásara, L. (2014). *Independencia judicial en la reforma de la justicia ecuatoriana*.
- Platón (2019). *La República*. Edimat.
- Torres Dávila, V. (2019). Ascenso y desgaste de la participación ciudadana en Ecuador. *Revista Latinoamericana de Políticas y Acción Pública*, 6(2), 111-137. <https://doi.org/10.17141/mundosplurales.2.2019.4215>
- Ugaz, J. (2007). El control disciplinario de los jueces. *Revista AportesDPLF*, 1(2), 3-4. Washington, Due Process of Law Foundation.

Velilla, N. (2020) ¿Quién controla a los jueces? Hay Derecho. <https://www.hayderecho.com/2020/02/28/quien-controla-a-los-jueces/>

Zaffaroni, E (2008). *Dimensión política de un Poder Judicial democrático*, en Andrade Ubidia, S. y Ávila Linzán, L. (editores). La transformación de la justicia en Ecuador. Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.

10

LOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES EN MATERIA CONTENCIOSO TRIBUTARIA (Desde la experiencia del máximo órgano de control a la decisión judicial de instancia)

*Autor: Dr. José Suing Nagua,
Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia
y juez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario
de la Corte Nacional de Justicia (CNJ).*

Resumen

Las decisiones judiciales, además de dar solución al conflicto inter-partes, esencia de la contienda sometida a decisión de los jueces, contienen los argumentos y razonamientos jurídicos de los jueces que justifican sus decisiones; cuando provienen de los altos tribunales de la estructura jurisdiccional, alimentan lo que se conoce, de modo general, como jurisprudencia. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, desde la Constitución de 2008, se tiene el denominado precedente jurisprudencial obligatorio, cuyo sistema corresponde desarrollar al Pleno de la Corte Nacional de Justicia. En el presente artículo se aborda la evolución de la jurisprudencia en materia tributaria.

Palabras clave: Constitución, jurisprudencia, decisiones judiciales, tribunales, tributos.

Abstract

Judicial decisions, in addition to providing a solution to the inter-party conflict, essence of the dispute submitted to the decision of the judges, contain the arguments and legal reasoning of the judges that justify their decisions; when they come from the high courts of the jurisdictional structure, they feed what is generally known as jurisprudence. In the Ecuadorian legal system, since the 2008 Constitution, there is the so-called binding jurisprudential precedent, whose system corresponds to develop by the Plenary of the National Court of Justice. This article addresses the evolution of jurisprudence in tax matters.

Key words: Constitution, jurisprudence, judicial decisions, courts, taxes.

Introducción

El propósito del presente trabajo es abordar el tema del precedente jurisprudencial obligatorio en materia tributaria, a manera de aportar a entender su contenido, el proceso de construcción, su alcance, la permanencia en el tiempo y la incidencia en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias, esencial del derecho tributario. En el abordaje del tema se parte de algunas precisiones conceptuales, la jurisprudencia como fuente de derecho, los precedentes en materia tributaria, el sistema vigente, la relación con la jurisprudencia constitucional y un detalle de los precedentes obligatorios que se han expedido desde la vigencia del sistema contenido en la Constitución de 2008. Se incluye una breve referencia a la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional, vinculada con la materia tributaria.

Antecedentes: la jurisprudencia como fuente de derecho

Para comprender la importancia de la jurisprudencia como fuente del derecho en materia tributaria, es necesario entender el sistema de fuentes y su capacidad para crear normas. En otras palabras, se refiere a la capacidad que tiene el ordenamiento jurídico para producir efectos y crear normas. Ignacio de Otto ha señalado que esta capacidad creadora de normas está directamente relacionada con la eficacia atribuida por el ordenamiento jurídico a cada fuente. En el caso de la jurisprudencia como fuente del derecho, su eficacia creadora dependerá de la forma en que sea valorada por el ordenamiento jurídico en el ámbito tributario¹. Los ordenamientos reconocen una multiplicidad de fuentes creadoras de derecho con mayor o menor incidencia en su contenido, desde la constitución, la ley, el reglamento, la

doctrina o la jurisprudencia, independiente de la tradicional división entre fuentes primarias y secundarias.

De lo dicho tenemos que, en términos generales, dentro del sistema de fuentes, la jurisprudencia, entendida como el conjunto de fallos dictados en el mismo sentido por los jueces y tribunales sobre un mismo punto de derecho² es un mecanismo de creación normativa, el derecho de los jueces, más allá del esquema tradicional de ser considerada como una fuente secundaria o auxiliar del derecho, con determinadas particularidades que me permitiré puntualizar:

La concepción clásica de separación de poderes luego de la revolución francesa, justificado en la necesidad de marcar diferencias con el antiguo régimen que abolió, diferenció la creación de la ley que correspondía a la legislatura, de la aplicación de esta que tenía en el Ejecutivo y en la Administración de justicia a sus ejecutores. Ello, unido al principio de independencia de la función judicial, convirtió al juez en aplicador de la norma, lo cual suponía encuadrar su accionar en el ejercicio de subsunción en la que el juez no hace otra cosa que subsumir el supuesto de hecho en la norma a ejecutar; la misma idea responde el acto de aplicación del derecho como un silogismo en el que la ley es la premisa mayor; el supuesto de hecho la premisa menor y el fallo la consecuencia o conclusión; esta concepción se visualiza en la fórmula clásica acuñada por Montesquieu según la cual el juez es *"la boca que pronuncia las palabras de la ley"*, presupuestos que se determinan de la concepción misma de la ley, que tiene un contenido unívoco, que sus palabras tienen un significado único, a veces evidente por sí mismo y accesible por métodos de interpretación que conducen al único significado verdadero del texto.

¹ De Otto, Ignacio, Derecho Constitucional, sistema de fuentes, pág. 70

² Salgado Pesántez, Hernán, Introducción al Estudio del Derecho, (2002), referido por Rafael Oyarte en Derecho Constitucional, 4ta edición, Corporación de Estudios y Publicaciones, CEP, Quito, 2022, p. 94

Esta suficiencia de la ley dejaba al juez una tarea únicamente cognoscitiva, mediante un acto que no daba lugar a la creación, porque se entendía que estaba predeterminado en todos sus extremos. En esta concepción la administración de justicia era puramente aplicativa porque la premisa mayor del silogismo estaba contenida por completo en la ley.

Esta concepción, desde finales del siglo XIX fue sometida a críticas que han puesto de manifiesto por diversas vías y argumentos que el acto de aplicación también tiene elementos creativos, que la norma no lo predetermina en todos sus extremos, develando la gran complejidad de la operación de aplicación, tanto en lo que se refiere a la determinación del supuesto de hecho cuanto en lo que hace a la fijación de la premisa mayor; con lo que se demuestra que la interpretación no tiene un contenido puramente cognoscitivo, porque frecuentemente la ley a aplicar no tiene un sentido único, como tampoco los supuestos de hecho calzan inequívocamente en los contenidos de la norma, de modo que la aplicación del derecho no consiste en encontrar ese sentido sino en optar entre los diversos contenidos posibles de la ley.

Esto ha derivado como consecuencia que en la aplicación de la norma por parte del juez haya un mayor o menor margen de libertad, una cierta actividad de creación de la premisa mayor en la cual se subsume el supuesto de hecho. Este reconocimiento, unido a la complejidad de las relaciones jurídicas del mundo moderno, marcado por la globalización de la economía, el fenómeno de las nuevas tecnologías disruptivas, de la inteligencia artificial, la biotecnología y la economía digital, así como de la cada vez más compleja administración pública en particular; y de la evolución del estado de derecho al estado constitucional, “*constitucional de derechos y justicia*” como lo expresa nuestra constitución, desemboca en una mayor trascendencia de la acción del juez que rebasa los límites de ser meros aplicadores de la ley, más aún, si se considera que en nuestro esce-

nario nacional el contencioso, administrativo o tributario, su objeto es la tutela de derechos (artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos, Cogep), abre mucho más el radio del accionar de los jueces. Ello materializa el reconocimiento de que la jurisprudencia sea una fuente generadora de derecho, dentro de los márgenes que prevea el mismo ordenamiento.

Ubicado en el contexto actual, el proceso evolutivo de la operación de administrar justicia, veamos los contenidos y niveles de trascendencia que ha tenido y tiene en la actualidad la jurisprudencia, en especial la de la materia tributaria.

Desarrollo

Grados de vinculatoriedad

Para el contenido de este acápite, utilizaré el texto de César Dávila Alvarado, Abogado por la Universidad de Piura, Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario: Análisis del precedente vinculante en materia tributaria en el Perú, quien refiere del trabajo sobre precedentes titulado *Interpreting Precedents* del denominado Círculo de Bielefeld, las conclusiones teóricas sobre una clasificación acerca de los grados de vinculatoriedad -de mayor a menor- que los precedentes pueden tener en la práctica jurídica, con el propósito de identificar a cuál corresponde el que tiene el país en la actualidad:

- a) Vinculación formal, que a su vez, podría ser:
 - Estricta
 - Derrotable pero no derogable
 - Derrotable y derogable
- b) Vinculación de facto
- c) Vinculación como fuerza justificadora, y
- d) Valor ilustrativo

El que se ajusta al que se tiene en el Ecuador es el de vinculación formal derrotable y derogable, donde los jueces pueden no solo hacer

distinguishing o inaplicar el precedente al caso concreto, luego de haberlo derrotado, sino derogarlo o modificarlo: hacer *overruling*, que está a cargo el órgano que establece el precedente, el Pleno de la CNJ.

Los precedentes jurisprudenciales obligatorios en materia tributaria

La jurisprudencia ha evolucionado de la mano de los cambios que se han generado en el derecho, bien material, bien adjetivo y desde luego, también con la transformación de la estructura institucional de los órganos administradores de justicia. Y es una de las tareas importantes de la Corte Nacional de Justicia que tiene entre sus funciones primordiales el desarrollo del sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración, tarea todavía marginal pese a su importancia, en tanto prevalece la necesidad de dar atención a las causas que llegan a conocimiento de las Salas especializadas vía recurso de casación (en materia penal, además, son muy frecuentes los recursos de revisión y desde hace poco también el doble conforme).

Ya en la materia, primero el Código Fiscal³, luego el Código Tributario⁴, fueron los cuerpos legales que incorporaron al ordenamiento jurídico ecuatoriano las normas adjetivas en esta materia (combinado con contenido de derecho material), que a más de regular la integración del Tribunal de lo Fiscal, que nació como máximo órgano de administración de justicia especializada⁵, con el mismo rango de la Corte Suprema de Justicia, tenía entre las atribuciones del Pleno, dictar en los casos de fallos contradictorios entre sus dos salas, la disposición que debía regir para el futuro, con carácter obligatorio, mientras no se disponga lo contrario por ley (artículo 13-A.9), (similar atribución a la que

tenía la Corte Suprema de Justicia, artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica de la Función Judicial); además, debía promover la difusión del derecho tributario, la jurisprudencia y la doctrina, a través del Boletín Oficial del Tribunal (artículo 13.12) también similar al mecanismo de la CSJ a través de la Gaceta Judicial, órgano de difusión de las sentencias relevantes de las respectivas Salas, que se edita desde 1871, y que se mantiene hasta la actualidad. Así, cuando la administración de justicia en lo contencioso tributario estuvo a cargo del Tribunal nacional, este se encargó, en más de una ocasión, de sentar precedentes sobre la aplicación de la ley.

La naturaleza jurídica de estas resoluciones que nacían a través de este procedimiento especial, de pronunciamiento del Pleno del Tribunal, eran la de actos normativos con fuerza de ley, con vigencia y aplicación general, mientras el legislador no diga lo contrario. Este caso es una forma indirecta de constituir el fallo en precedente, pues, por mandato de la norma legal, los fallos contradictorios de las salas derivaban en el pronunciamiento del Pleno del Tribunal.

Luego, en 1992, con la eliminación del Tribunal con jurisdicción nacional y el advenimiento de los tribunales distritales (cuatro en ese entonces, seis en la actualidad, con una variante de tres solo en materia tributaria y tres que juntan las dos materias afines contencioso tributario y contencioso administrativo) justificado en la necesidad de acercar la administración de justicia a sus usuarios y la transformación de la ex Corte Suprema de Justicia en Tribunal de Casación, a través de salas especializadas, responsables de conocer los recursos de casación encaminados a corregir los errores de derecho en los que incurrían los jueces de instancia o de apelación, fueron las sentencias de la Sala de lo Fiscal del más alto tribunal de justicia ordinaria, las que

³ Decreto Ley de Emergencia, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963.

⁴ Publicado en el suplemento al Registro Oficial No. 968 de 23 de diciembre de 1975.

⁵ Ley que establece el Tribunal Fiscal, publicado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959.

se constituían en precedentes jurisprudenciales.

Es en la Ley de Casación⁶ (artículo 19) en la que se determinaba que la triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema, en el caso de la materia contencioso tributaria, para los tribunales distritales, que son los jueces de instancia. Triple reiteración que no determinaba el mecanismo de establecerlo, salvo los que los operadores jurídicos identificaban y señalaban en sus actuaciones, en base a la búsqueda personal, con criterios individuales y los señalaban en sus demandas y alegatos. Esto a su vez, servía de base para cuestionar la ilegitimidad de la sentencia de instancia a través de la casación, por errores “*in iudicando*”, (causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación) por transgredir tales precedentes. La dificultad en identificar la triple reiteración radicaba precisamente en el hecho de que la norma positiva no contemplaba el mecanismo de establecerla, por lo que quedaba a criterio del Tribunal de Casación, advertir si en efecto se había producido la triple reiteración, hecho lo cual, correspondía verificar se producía la trasgresión, tarea subjetiva y compleja.

El vigente sistema de precedentes jurisprudenciales

Con la expedición de la Constitución de 2008⁷, a más de las modificaciones de forma como la denominación del máximo tribunal de la justicia ordinaria, de Suprema a Nacional, o la de ministros a jueces, que para muchos fue una suerte de degradación, también hay de las otras, transformaciones materiales o de contenido. Este es el caso del denominado “**sistema de precedentes jurisprudenciales**” que como función del Pleno de la Corte Nacional de Jus-

ticia (artículo 184.2 de la Constitución) se deriva de la triple reiteración de fallos de las Salas Especializadas de la Corte Nacional sobre un mismo punto de derecho.

El mecanismo para su instrumentación implica que una vez identificado el mismo criterio (el mismo punto de derecho) reiterado por tres veces o más, mediante decisiones que pueden ser de mayoría o unánimes, se prepare un informe para someterlo a consideración del Pleno de la Corte Nacional, (tarea que ahora está a cargo del departamento de Jurisprudencia de la CNJ responsable de investigar, sistematizar y preparar la propuesta sobre los puntos de derecho que se reiteren en tres fallos o más), para que el Pleno, en el plazo de sesenta días, delibere y se pronuncie sobre su contenido. El Pleno de la Corte, dentro de este plazo, lo podrá aceptar, modificar o rechazar; con el pronunciamiento favorable expreso del Pleno (se requieren doce votos favorables) o sin él, luego de transcurrido dicho plazo, se constituye en “*jurisprudencia obligatoria*”, denominado también en la norma constitucional como “*criterio jurisprudencial obligatorio*”, cuya observancia es obligatoria incluso para la Sala Especializada de la Corte Nacional, responsable de las decisiones que lo sustentan.

No obstante, el juez ponente de una causa puede cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio, sustentándolo en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio y su fallo deberá ser aprobado en forma unánime por la Sala. Este requerimiento de unanimidad generó en el inicio de su aplicación, en el 2012, luego de la posesión de la primera Corte Nacional de Justicia, la duda sobre el alcance de la unanimidad, especialmente en aquellas salas con más de tres integrantes (la Sala laboral, por ejemplo, tenía diez integrantes). Finalmente, se ha impuesto la racionalidad, en tanto, un fallo,

⁶ Ley 27 publicada en el Registro Oficial No. 192 de 18 de mayo de 1993, (codificación 2004-01)

⁷ Publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

de manera general, existe con la decisión de los integrantes de un tribunal (tres miembros), que es lo que se requiere para apartarse del criterio del precedente.

De producirse este cambio, se deberá poner en conocimiento del Pleno, de inmediato, el cual decidirá si deja o no sin efecto el precedente obligatorio, cuyo criterio se ha cambiado; nótese que para construir el precedente se requiere la reiteración sobre el mismo punto de derecho en al menos tres fallos, pero para apartarse de él, con una decisión unánime en contrario bastaría; en todo caso, el Pleno también podrá resolver que se trata de una cuestión nueva no comprendida en el precedente. Esto, como se puede advertir, produce un cambio sustancial respecto al anterior sistema, la regulación contenida en la ley de casación.

Los precedentes con el esquema constitucional actual

Ya con el nuevo sistema de precedentes obligatorios previstos en la Constitución de 2008, desde el 2009 a la fecha, se han desarrollado varios precedentes en materia tributaria. Previo a su descripción, una puntual referencia al contenido de la resolución: a) Considerandos; b) Identificación de los fallos que contienen el punto sobre el que se reitera; c) Delimitación del problema jurídico que resuelven las sentencias; d) la línea argumental común; e) Doctrina jurisprudencial; y, f) El articulado.

A continuación, los precedentes desarrollados en materia tributaria:

Excepciones de conocimiento

La resolución de 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009, declara que los juicios de excepciones a la coactiva constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, que corresponde a las causales

3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario, de manera que los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10 constituyen proceso de ejecución y no de conocimiento; la trascendencia de este precedente evidencia en el hecho que solo las sentencias que se funden en las causales consideradas de conocimiento, cabe interponer casación. Con la vigencia del Cogep, desde 2016, las excepciones al procedimiento de ejecución coactiva son las que están previstas en el artículo 316 de la ley procesal, con un orden diferente al de la norma del Código Tributario, de modo que las de conocimiento corresponden a la 1 (3), 2 (5), y 5 (4). Subsiste la discusión si el precedente se mantiene frente a las innovaciones incluidas en las normas procesales. Desde mi punto de vista, si los contenidos de las causales son las mismas, solo que en un orden distinto al del artículo 212 del Código Tributario, el precedente mantiene su vigencia, excepto la causal décima, que tiene una problemática adicional, pues siendo una excepción expresa, el Cogep dispone que se la sustancie en procedimiento ordinario, diferenciándola de las demás que tiene procedimiento especial. La Sala, con su composición actual, mantiene el criterio de que el precedente sigue vigente.

Recurso de revisión

La resolución de 25 de noviembre de 2009, publicada en el Registro Oficial No. 93 de 22 de diciembre de 2009, que establece que en aplicación del artículo 144 del Código Tributario, se determina que cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular; al amparo del artículo 143 del Código Tributario, la autoridad tributaria debe dar el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo. Este precedente tiene la virtud de fortalecer el recurso de revisión que por la forma como está previsto en el Código Tributario, (el contribuyente puede insinuar, no proponer; según el artículo 143 referido) la tesis de la administración

tributaria central principalmente, ha sido que no es un recurso, sino que se trata de una potestad estatal, restándole eficacia como mecanismo excepcional de cuestionamiento en sede administrativa, que en función precisamente de su excepcionalidad, puede servir para remediar errores en las actuaciones de la administración que no fueron reclamadas administrativamente o impugnadas en vía judicial en forma oportuna. Su contenido tiene plena vigencia, sin discusión.

Naturaleza del recargo

La resolución de 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011, establece que el recargo del 20% incorporado en el segundo inciso del artículo 90 del Código Tributario por el artículo 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en el Suplemento al Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, tiene naturaleza sancionatoria por lo que no cabe su aplicación retroactiva, impidiendo su aplicación a determinaciones iniciadas con anterioridad a la vigencia de la reforma, como tampoco a aquellas que se inicien con posterioridad pero que correspondan a ejercicios económicos anteriores al año 2008. Su contenido, si bien coyuntural, a la aplicación del recargo en el año de su incorporación al ordenamiento jurídico tributario, ha perdido aplicación, la calificación del carácter sancionatorio del recargo se mantiene.

Reclasificación arancelaria

La resolución 05-2013, de 10 de julio de 2013, reconoce que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; en ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades; busca dar una solución a las discrepancias que se generan en el ejercicio de la facultad determinadora por parte del Senae, que cuestionan las comerciali-

zadoras de suplementos alimenticios que obtienen el registro sanitario como medicamentos. Este precedente tiene un elemento particular, por calificarlo de alguna manera, que paso a reseñar: uno de los fallos que sustentan el precedente, pese a que en los antecedentes se enuncian más, al momento de poner a consideración del Pleno de la Corte, estaba cuestionado con una acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional, la que resuelve dejarlo sin efecto por vulnerar el derecho de defensa en la garantía de la motivación, con lo que el precedente si bien formalmente existe, su observancia se ha relativizado por tal circunstancia. En la decisión la Corte Constitucional, dispone que el Pleno de la CNJ resuelva sobre si mantener el precedente o modificarlo; la propuesta de dejarlo sin efecto no fue aceptado por el Pleno. El nuevo tribunal de la Sala que conoció el recurso cuya sentencia dejó sin efecto la CC volvió a ratificar la improcedencia del mismo, por lo que la misma sentencia bien podría servir de elemento ratificadorio del alcance del precedente. Esta es una tarea pendiente que habrá que retomarla en algún momento.

Secuencialidad formal/material

La resolución 07-2016, publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 894 de 1 de diciembre de 2016, declara como jurisprudencia vinculante para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio. El criterio clave del pre-

cedente es evidenciar la utilización de mecanismos de evasión a través de la utilización de justificativos de gasto que no soportan actividades reales. Lamentablemente, el uso de otros mecanismos como la declaratoria de empresas fantasmas, supuestas o inexistentes, así como la norma interpretativa de la Ley de Desarrollo Productivo que introdujo un nuevo concepto, parcial, en tanto duró el tiempo que estuvo vigente, han desmotivado la utilización de este precedente.

Confidencialidad de la información

La resolución 07-2022, de 14 de septiembre de 2022, que declara que la confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta Aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa. Relativización de la confidencialidad que procura que se respete el debido proceso en los procedimientos administrativos de determinación. Su reciente aprobación le da plena actualidad y vigencia.

Base imponible de ICE importaciones

La Resolución 01-2023, de 25 de enero de 2023, que establece que la forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de los bienes importados, es el previsto en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, porque al ser el ICE un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados. Se aspira que este precedente module el ejercicio de la facultad determinadora de la administración que ha utilizado la ponderación

de precios como mecanismo para establecer la base imponible, desnaturalizando un elemento esencial del ICE, su condición de monofásico, que se materializa en caso de importaciones, en la desaduanización de la mercancía importada.

Las líneas jurisprudenciales

Además del sistema de precedentes obligatorios que se ha reseñado precedentemente, existe lo que se conoce como línea jurisprudencial otra forma de construir criterios coincidentes o reiterativos sobre puntos de derecho, que bien pueden construir los tribunales distritales (a ello favorece la conformación de tribunales fijos, lo que no era posible con las salas únicas del modelo de gestión anterior) o la propia Sala especializada, líneas que ayudan a la aplicación uniforme de la ley en casos de similar contenido, con la laxitud que los casos demanden y sin la rigurosidad del precedente obligatorio.

Por ejemplo, la Sala ha sostenido, de forma reiterada, que, para reconocer la existencia de pago indebido, se precisa de dos elementos: a) que exista el pago; y, b) que el pago sea indebido ya por la inexistencia de la obligación o por eximencia legal de la misma. Contribuyen a la adopción de decisiones tanto en misma Sala como en los tribunales distritales, de allí su utilidad.

Los precedentes constitucionales

La Corte Constitucional por mandato del artículo 436.I de la Constitución tiene atribución para interpretar la Constitución, como máxima instancia, a través de dictámenes y sentencias que tienen el carácter de vinculante. Entonces, la jurisprudencia constitucional se integra por los fallos de la CC que interpretan la Constitución, los tratados internacionales de derechos humanos y las de desarrollo constitucional como la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

Las sentencias de la CC en materia tributaria, especialmente de última data tienen especial importancia. A modo de ejemplo refiero las siguientes⁸:

- a. Sentencia No. 030-15-SIN/CC, Caso No. 0012-15-IN, en acción pública de inconstitucionalidad, declara la inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, antenas, antenas parabólicas, postes y tendidos de redes alámbricas e inalámbricas pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón San Miguel de Bolívar, por contravenir el principio constitucional tributario de equidad. Encuentra que las siete tarifas fijadas dentro del artículo denunciado alcanzan valores excesivos que afectan de manera considerable la economía de las empresas privadas. Ordena a la Municipalidad adecuar las tarifas por el cobro de las tasas en la ocupación del espacio público, a los principios tributarios previstos en la Constitución.
- b. Caso No. 61-12-IN, en el que se analiza la acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 185.2 del Código Orgánico de la Función Judicial, relativo a las competencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, respecto a la atribución de la Sala para conocer las acciones de impugnación de actos normativos de inferior jerarquía a la ley por vicios de legalidad. La Corte encuentra que la referida disposición no contraviene la Constitución pues su disposición responde al principio de libre configuración legislativa;

agrega que las acciones objetivas en materia tributaria gozan de la posibilidad de que el máximo órgano de justicia ordinaria, como organismo de control de legalidad de las actuaciones del poder público, se pronuncie sobre la nulidad total o parcial de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley de materia tributaria (párrafo 41).

- c. Caso No. 110-21-IN y acumulados, jueza ponente Karla Andrade Quevedo: varias personas naturales y organizaciones sociales (la Conaie, la Cámara Provincial de Turismo del Guayas, el Partido Socialista Ecuatoriano, entre otros) demandaron la inconstitucionalidad de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, promulgada mediante decreto ley por el Presidente de la República; La CC estableció que algunas disposiciones de la ley, de contenido tributario son inconstitucionales: el rango de negocios populares de la tarifa RIMPE porque contraviene principios tributarios reconocidos en el artículo 300 de la Constitución; la exención del pago del impuesto a la herencia a quienes mantienen un vínculo de primer grado de consanguinidad con el causante o al cónyuge sobreviviente, en caso de no existir hijos que accedan a la masa hereditaria contraviene el derecho a la igualdad y no discriminación.
- d. Caso 47-15-IN, la CC analiza la constitucionalidad del artículo 17 del Código Tributario con relación a la presunta incompatibilidad con los derechos a la seguridad jurídica, la propiedad privada, al desarrollo de actividades económicas, a la libertad de contratación y con el principio

⁸ Las sentencias fueron consultadas en el portal de la Corte Constitucional: <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/BuscadorRelatoria.aspx> (revisado 19.03.2023)

de capacidad contributiva; establece que el artículo 17 en su primer inciso recoge una norma de supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica; mientras que el segundo inciso estatuye una norma de supremacía de la sustancia económica sobre la forma jurídica. Declara que el artículo 17 del Código Tributario no tiene vicios de inconstitucionalidad por el fondo, siempre que la aplicación del mismo obedezca los parámetros de motivación de la sentencia. La mayoría de las sentencias de la CC⁹, pero más las específicas en materia tributaria, son de interés para los administradores de justicia especializada, la Sala especializada de la CNJ y los tribunales de instancia.

Conclusiones

Los sistemas de precedentes obligatorios, tanto de la Corte Nacional de Justicia, como los de la Corte Constitucional, contribuyen a la seguridad jurídica y no se contraponen en tanto actúan en ámbitos diversos y complementarios, control de legalidad de la justicia ordinaria y control de constitucionalidad de la justicia constitucional.

Referencias Bibliográficas

- Dávila Alvarado, C. (2021). Análisis del precedente vinculante en materia tributaria en el Perú. *Advocatus*, (040), 85-112. <https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5286>
- De Otto, I. (2007) *Derecho Constitucional, sistema de fuentes*, Ariel.
- López Medina, D. (2010). Universidad de los Andes, Legis, 9na reimpresión
- Oyarte Martínez, R. (2022). *Derecho Constitucional, 4ta edición*, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Patiño Ledesma, R. (2022). *Derecho Procesal Ecuatoriano: el contencioso tributario*. Grupo editorial ONI.

Queda sin embargo la duda de que prevalece en caso de contradicción entre precedentes de la Corte Nacional y la Corte Constitucional, pues como sostiene Rafael Oyarte, no hay relación jerárquica entre ambos precedentes¹⁰. En todo caso, no hay duda de que el precedente de la Corte Constitucional, cuyas decisiones son inimpugnables, sería la que prevalece sobre el precedente vinculante de la CNJ.

En esta perspectiva, los diálogos entre pares bien pueden contribuir a mejorar los resultados en la consolidación de precedentes tanto de la justicia especializada como de la justicia constitucional, que garanticen estándares mínimos de seguridad jurídica y respeto al debido proceso.

A la Sala especializada le queda el reto de continuar generando insumos, en base a sus líneas jurisprudenciales o en nuevas decisiones para que, con la observancia del procedimiento respectivo, se pongan a consideración del Pleno de la CNJ para que, de aceptarlos, conviertan en precedentes jurisprudenciales obligatorios.

⁹ De suma trascendencia para todas las decisiones de la justicia ordinaria, por ejemplo es la sentencia No. 11581-EP/21, por la que se aleja de forma explícita de la jurisprudencia relativa al test de motivación y establece pautas para el examen de un cargo devulneración de la garantía de la motivación.

¹⁰ Cfr. Oyarte Rafael, *Derecho Constitucional*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2022, p. 117.

RETOS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA FRENTE A LA FISCALIDAD INTERNA E INTERNACIONAL

Autor: Iván Cevallos Zambrano

Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6647-0257>

Candidato Doctorado (Ph.D.) Derecho Económico y de la Empresa. Mex.

ivancevallosz@hotmail.com

Resumen

La fiscalidad internacional comprende la relación entre Estados por medio de convenios para evitar la doble imposición, que implica los límites de la potestad tributaria estos, según las cláusulas de los convenios, bilateral, multilateral y comunitario, con el fin de limitar la proliferación de la evasión tributaria, el *treaty shopping* y subcapitalización, considerando las normas del derecho interno, las *hard law* y las *soft law*, a pesar de su no vinculatoriedad de estas últimas. Se identifican métodos para eliminar la doble imposición, considerando criterios de la fuente, la nacionalidad, domicilio, incluyendo los elementos con implicaciones del freno de establecer impuestos como límite de la soberanía y territorialidad, sin que pueda alcanzar a las personas cuyas rentas, patrimonio y actividades están fuera del Estado. También se realiza un análisis de las teorías sobre la potestad tributaria de los Estados, según los convenios de doble imposición, identificando los métodos para eliminar la doble imposición, como las exenciones y deducciones, bajo las cláusulas de los modelos de convenios establecidos por organismos internacionales, incluyendo el fijado por la CAN en la decisión 578 que establece las reglas para evitar la doble imposición entre miembros de la comunidad y con otros países. Finalmente, se analiza la proliferación de operaciones sin transferencia de tecnologías, identificando como los retos de los BEPS por la erosión de la base imponible o planificación tributaria agresiva.

Palabras clave: Fiscalidad internacional, potestad tributaria, derecho tributario internacional, Tratados para evitar la doble imposición.

Abstract

International taxation includes the relationship between States through agreements to avoid double taxation, which implies the limits of the taxing power of the States, according to the clauses of the agreements, bilateral, multilateral and community, in order to limit the proliferation of tax evasion, treaty shopping and thin capitalization, considering the norms of domestic law, the hard law and the soft law, despite their nonbinding nature of the latter. Methods are identified to eliminate double taxation, considering criteria of the source, nationality, domicile, including the elements with implications of the limit of establishing taxes as a limit of sovereignty and territoriality, without it being able to reach the people whose income, patrimony and activities are out of state. An analysis of the theories on the tax power of the States will also be carried out, according to the double taxation agreements, identifying the methods to eliminate double taxation, such as exemptions and deductions, under the clauses of the model agreements established by international organizations, including the one established by the CAN in decision 578 that establishes the rules to avoid double taxation between members of the community and with other countries. Finally, the proliferation of operations without technology transfer is analyzed, identifying the challenges of BEPS due to the erosion of the tax base or aggressive tax planning.

Keywords: International taxation, tax authority, international tax law, treaties to avoid

Introducción

La presente investigación es de carácter jurídico, analítica-documental, con una discusión teórica-práctica, para obtener una visión de la fiscalidad interna e internacional y los retos de la justicia tributaria, donde se analizan las teorías, su aplicación y repercusiones según los sujetos tributarios y el convenio aplicable (bilateral, multilateral y comunitario). La metodología se fundamenta en la obtención de fuentes bibliográficas, ensayos, informes, estadísticas, memorias, investigación, artículos, entre otros.

El tema analiza el alcance de la potestad tributaria de los Estados, considerando el derecho interno, el derecho tributario internacional, el derecho internacional tributario y los convenios para evitar la doble imposición, identificando los retos de la justicia tributaria frente a la fiscalidad internacional.

Del análisis se observa la revisión a los innumerables cuerpos normativos del derecho que regulan la imposición tributaria, tanto en el derecho interno, internacional tributario, internacional general, convencional, comunitario (CAN y UE), evitando la doble imposición. Así como, las fuentes, teorías y principios aplicables en el derecho impositivo-tributario y su incidencia, y sin descuidar los derechos de protección constitucionalizados y las denominadas normas *hard law* de organismos internacionales y *soft law*, estas últimas sin ser vinculantes, evidencian su aplicación. Adicionalmente, la aplicación de dichas normas, cuando se acusa el acceso a la justicia, derecho a la defensa, debido proceso, igualdad, no discriminación y no confiscación como un derecho humano inherente al contribuyente.

También se analiza las mutuas obligaciones y derechos de los Estados, las organizaciones internacionales, como resultado de los convenios de doble imposición, por las convenciones y costumbre internacional y los convenios

que evitan la doble imposición, como un mecanismo idóneo de la elusión y evasión fiscal; concluye el análisis a las disposiciones que limitan los *treaty Shopping* y *subcapitalización*, utilizados como mecanismos de abuso de los convenios de doble tributación.

Por otro lado, se analiza los fundamentos del derecho comunitario, sobre la armonización fiscal comunitaria, aproximando las legislaciones tributarias de los distintos Estados comunitarios, como deber de colaboración entre administraciones tributarias.

El ensayo analiza la *Potestad tributaria*, identificada como la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos; considerando las teorías desarrolladas como: dependencia política, el domicilio, la teoría del cambio, la capacidad contributiva y la teoría de la vinculación económica. Potestad tributaria, según los convenios para que no se dé la doble imposición, se evidencia su distribución entre los Estados suscriptores, sustentada en la imposición, según sea por la fuente o por la residencia, respecto a las rentas y el patrimonio; sin que la potestad sea exclusiva a un Estado sino compartida según el tipo de impuesto y convenio.

También se identifican métodos para eliminar la doble imposición, utilizando criterios como residencia del pagador de la renta, la localización del bien, el lugar donde se realiza una actividad económica y el lugar donde se utiliza las prestaciones del servicio. Adicionalmente, se analizan los criterios, de la fuente, nacionalidad, domicilio, identificando los elementos de permanente, irrenunciable e indelegable; cuyas implicaciones son: el límite de establecer impuestos como límite de la soberanía y el límite de la territorialidad porque no puede alcanzar a las personas cuyas rentas, patrimonio y actividad están fuera del Estado; así como las limitaciones previstas en el texto constitucional, y los derivados de la comunidad internacional.

También se identifican métodos para eliminar la doble imposición, como el de exención, el de imputación o deducción; con un análisis de los tratados de Derecho Internacional Tributario, con base en las teorías e implicaciones de la potestad tributaria, los que se rigen en los modelos establecidos por la OCDE, ONU y CAN, en el marco del derecho bilateral, multilateral y comunitario, teniendo en cuenta los principios fijados por la Corte Internacional de Justicia, con el fin de regularizar la internacionalización de los mercados de bienes y servicios, y los mercados de inversión y movilidad de capitales. Incluye el estudio, los elementos de erosión de la base imponible por las jurisdicciones fiscales de menor o ninguna carga impositiva (paraísos fiscales), por operaciones de empresas relacionadas por transferencias de bienes, servicios o intangibles, debiendo cumplir los requisitos para que se configure la doble imposición; por lo que la doctrina y las decisiones judiciales de tribunales internacionales, se constituyen en mecanismos para determinar las reglas de derecho, o para la interpretación y aplicación, pero no como regla jurídica; sino como normativa de las organizaciones internacionales, como la CAN con la Decisión 578, que incorpora el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Sin desconocer las reglas denominadas *Soft Law* y los objetivos de la OCDE, que priorizan los asuntos fiscales, teniendo en cuenta, los criterios de nacionalidad, el establecimiento permanente, la imputación, la exención por ser de carácter instrumental. Así mismo, se analiza los criterios de los tratados de doble imposición, como la fiscalidad del derecho comunitario, y su incidencia en fiscalidad internacional y la doble imposición.

Cierra este trabajo, identificando los procesos de economía digital e intercambio de información automática, por su trascendencia, como fenómenos que propician riesgos en la ciberseguridad, actividades ilícitas, con información en internet e inteligencia artificial,

como nuevas formas de negocios. Así como el intercambio de información financiera, de la OCDE, como herramienta a la que se adhiere el Ecuador, con fines fiscales para establecer un estándar de información, requiriendo normativa interna y externa.

Para cerrar con un análisis de lo que se conoce como tributaciones de servicios sin transferencia de tecnología o en los denominados *treaty shopping*, para finalmente identificar, los próximos retos de la Justicia Tributaria como los BEPS o erosión de la base imponible, como reacción al fracaso del control a los paraísos fiscales.

Desarrollo

Fiscalidad interna e internacional

Hablar de la fiscalidad interna e internacional es entender el alcance de la *potestad tributaria* de los Estados, así como distinguir el alcance respecto del derecho tributario internacional y del derecho internacional tributario, y de la vinculación del derecho interno con los convenios bilaterales, multilaterales y comunitarios que evitan la doble imposición, y desde luego, considerar el alcance del derecho de los tratados y el de la interpretación de aquellos conforme lo fijado en la (Convención de Viena, 1969).

En este ámbito, el principal reto de la justicia tributaria frente a la fiscalidad internacional, es el de conocer los innumerables cuerpos normativos del derecho tributario interno, la imposición nacional, subnacional y de excepción, y en base a la fundamentación de las partes, según el caso, se debe parametrizar las normas del Derecho interno e internacional tributario, el internacional general privado, convencional, comunitario (CAN y UE) y los convenios bilaterales o multilaterales que no incurran en la doble imposición; considerando sus fuentes y las normas que rigen en cada uno de ellos y su incidencia en

el derecho impositivo-tributario interno; así como delinear las teorías y principios aplicables a bienes de capital o rentas patrimoniales en la imposición y beneficios fiscales que imponen los Estados (López, 2010).

Derechos de protección y normas *hard law* y *soft law*

A ello se debe sumar los derechos de protección contenidos en la (Constitución del Ecuador, 2008), entre ellos: acceso gratuito a la justicia, tutela efectiva, sin que quede en indefensión en ningún caso el contribuyente, debido proceso, incluidas las garantías básicas, y seguridad jurídica. Así como las denominadas normas *hard law*, cuando se esgrime los derechos garantizados, ya descritos, y de igualdad, no discriminación y no confiscación como un derecho humano inherente a la persona, en los que se incluyen los acuerdos internacionales sobre protección de derechos humanos y derecho de los tratados, lo que constituye un compendio amplio y diversos de estos textos, sin considerar los de protección social, pero identificando la fuerza vinculante por la incidencia de los tratados, pactos, convenciones o acuerdos, que al ser reconocidos por el Estado llevan aparejada una obligación de observancia y cumplimiento. También se debe tener en cuenta las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y las sentencias e interpretaciones de prejudicialidad del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, entre otros.

En otro ámbito, corresponde identificar y esgrimir el alcance y efecto de los denominados texto *soft law*, que aunque sean desprovistos de un carácter vinculante, pueden constituir un marco jurídico-normativo de carácter moral o referencial, entre los que se encuentran Directrices y Modelo de Convenio para evitar la doble imposición adoptadas por la Organización de Cooperación de Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de

Naciones Unidas (ONU), pero que producen efectos prácticos (Sánchez Cáceres, 2019).

Cabe analizar los elementos e instituciones vinculadas a la fiscalidad internacional para evidenciar su incidencia como fuentes normativas en la Justicia Tributaria, los que se analizan a continuación.

Derecho tributario internacional

El *derecho tributario internacional* está constituido por las normas tributarias internas relativas a las relaciones con el exterior; cuya naturaleza dependerá del ámbito sobre el que incide en su legitimación. Por su carácter internacional, busca fiscalizar las manifestaciones de riqueza transnacional que surgen del tráfico internacional de mercancías, capitales y sujetos (Udima, 1949); el cual tiene límites internacionales en cuanto al poder del Estado sobre su territorio, en casos de tributación internacional en las riquezas transnacionales, que obliga a los Estados a revisar el concepto de soberanía, para desarrollar la competencia de actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial (Buhler, 1968).

De dicho concepto se desprende dos acepciones generales de naturaleza estrictamente tributaria, entre ellos: la soberanía como poder impositivo dentro del territorio del otro Estado que se desenvuelve en el ámbito territorial del Estado que impone el tributo; y por otra, la soberanía entendida como independencia del Estado destinada a desenvolverse dentro de la comunidad internacional (Garbarino, 1989). Por lo que se evidencian dos aspectos interconectados, una con dimensión exclusivamente de la soberanía, interna y externa: el primero, que persigue una política fiscal nacional que constituye el fundamento en las relaciones fiscales con otros Estados, pero con límites en los principios de territorialidad y extraterritorialidad; la segunda, que comprende las normas tanto

del derecho internacional como la interna cuando un Estado es integrante de un convenio, lo cual limita la potestad tributaria del Estado parte a las líneas fijadas en aquel.

Derecho internacional tributario

En cambio, el *derecho internacional tributario* se ocupa de los conflictos de potestades tributarias, con resolución en la mayoría de los casos con normas de derecho interno, por la ausencia de tratados colectivos y jurisprudencia que comporten la vigencia de los principios, aunque han proliferado convenios bilaterales, que solucionan las relaciones fiscales interpartes. Derecho que comprende las normas del ordenamiento internacional, pero entre cada Estado y las personas físicas o jurídicas (Udima, 1949). En este derecho, la gran mayoría de los conflictos en la fiscalidad internacional se encuentran en la interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (Sainz de Bujanda, 2011), a los que se les ejerce las reglas generales sobre interpretación y aplicación de tratados internacionales (Convención de Viena, 1969), catalogado en el sentido estricto y amplio, que comprenden normas de origen internacional y normas nacionales, respectivamente (Buhler, 1968), porque los tratados adquieren carácter normativo jerárquico superior a las leyes (Constitución del Ecuador, 2008) y su derogatoria o modificación se regirá por el mismo tratado.

Derecho convencional y los Treaty Shopping

En cuanto al *derecho convencional* es el que regla las mutuas obligaciones y derechos, las relaciones de los Estados, las organizaciones internacionales, que se fundamentan en acuerdos internacionales. En este contexto, las fuentes comprenden los convenios de doble imposición, (Rohatgi, 2008), las convenciones internacionales que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados,

la costumbre internacional, los principios generales del derecho reconocidos por las naciones civilizadas, así como algunas decisiones judiciales y doctrina legal, entre los que se encuentran los convenios bilaterales de doble imposición suscritos por el Ecuador.

Por otro lado, es necesario señalar que los convenios para evitar la doble imposición, pueden convertirse en *mecanismos idóneos para combatir la elusión y evasión tributaria internacional*, razón por la que tanto los comentarios como el contenido de los convenios bilaterales han tomado fuerza con la introducción de disposiciones que limiten figuras como el “*Treaty Shopping*” y la subcapitalización, que en el caso del primero, constituye un mecanismo de abuso de los convenios de doble tributación, la que consiste en que un residente de un tercer país disfrute de forma indirecta de las ventajas o beneficios sin tener derecho de forma directa (Miranda Avalos, 2019). Práctica que representa un reto a nivel mundial (Pérez A., 2012), por lo cual ya se toman algunas medidas para desinhibir ese tipo de actuaciones, como el implementar normas antiabuso.

En cuanto al origen en materia tributaria, se rige por el derecho convencional y comunitario (CAN y UE), compuesto por tratados entre los Estados, pero por encima de los convenios bilaterales y el derecho comunitario derivado, compuesto por los actos normativos de los órganos e instituciones, que rigen a los Estados de la comunidad y sus habitantes. Sin que se pueda perder de vista que respecto a las fuentes del derecho internacional, se constituyen por la costumbre internacional y los principios generales del derecho, así como las decisiones judiciales, la doctrina internacional (Ottmar, 1968), a más de los principios de cada rama del derecho (Eitman, Stonehill, & Moffett, 2000), incluyendo la fundamentación de la bilateralidad, multilateralidad y convencionalidad y la doctrina de cada régimen, las obligaciones y responsabilidad según el tipo de relación (Witker, 2013).

Derecho comunitario

En cuanto al *derecho comunitario*, cuyo fundamento, entre otros son: la armonización fiscal comunitaria, que busca aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados comunitarios en determinadas materias; y, la cooperación para la aplicación de los tributos impuestos a los Estados miembros, equivalente al deber de colaboración entre administraciones tributarias, por impuestos estatales, conocido como la armonización fiscal.

Todo lo indicado obliga a analizar la potestad tributaria en los siguientes aspectos.

Potestad tributaria

La *potestad tributaria*, identificada como la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos (Villegas H. , 2001), cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial, potestad propia de los Estados, (Troya Jaramillo J. V., 1990), por ello, el reconocimiento de una soberanía fiscal internacional es problema global, aunque independiente de los Estados y de categoría superior.

Esta tiene límites políticos, cuando la potestad tributaria de un Estado pueda chocar con la de otro (Troya Jaramillo J. V., 1986), tomando como opción para solucionar los conflictos de doble imposición, aunque no se reconoce la existencia de una soberanía fiscal internacional (Sainz de Bujanda F. , 2011); por lo que se puede considerar, que la simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados no es suficiente para que surja la doble imposición.

Teorías de la potestad tributaria

Ahora bien, sobre la potestad tributaria se han desarrollado varias *teorías*, (Rinsche Núñez & Vicente Molina, 1970) entre las sobresalientes: *La dependencia política*, según la cual

un Estado podría cobrar tributos por todos los bienes o rentas percibidos por sus nacionales, sea que estén en ese mismo país o en el extranjero. El *domicilio*, aunque es difícil que ese solo nexo baste para resolver los problemas del derecho internacional tributario. La *Teoría del cambio*, en la que el fundamento y límite del poder impositivo se encuentra en un cambio, en una contraprestación entre un Estado y ciertos individuos, corriente considerada puramente económica, que desconoce la realidad política y social del Estado. De *la capacidad contributiva*, por la cual el derecho de imponer gravamen no debe atenderse a ningún elemento de vinculación, sino a factores o indicios que determinan el índice de aptitud tributaria de los sujetos imposables, tengan estos cualquier domicilio o cualquiera sea la importancia de carácter económico, que posean esas personas en el país que trata de establecer el tributo. Finalmente, la *Teoría de la vinculación económica*, que sostiene que la contribución debe satisfacerse una sola vez, mediante una división técnica y justa, entre las jurisdicciones fiscales del lugar del domicilio, de la ubicación material de la riqueza o de la producción de la renta. Todo ello ha permitido identificar variadas casuísticas obligando a buscar soluciones o parámetros, aunque evidenciándose los criterios del *domicilio o residencia y el lugar donde se origina la riqueza o su fuente*, pero con diversos matices.

Sin embargo, con los convenios para evitar la doble imposición (CDI), se establece una especie de distribución de potestades tributarias entre los estados suscriptores, cuyo objeto es la eliminación de la doble imposición y garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados, incluyendo la aplicación de las normas de manera uniforme entre los países partes. Dicha distribución se sustenta en la imposición, según sea por la fuente o por la residencia, pero con reglas para determinar la renta y el patrimonio, basadas en los modelos de convenio de la OCDE, de la ONU y la CAN, entre ellas:

- Respecto a las rentas y el patrimonio, que tiene la atribución de imposición en el Estado de residencia y el otro contratante, estará limitado a dicha imposición.
- En cuanto a la imposición en el Estado de la fuente, la potestad no es exclusiva a un Estado, sino compartida entre los dos, según el tipo de impuesto, como en el caso de dividendos, intereses, cánones o regalías.

Aquello implicó que las organizaciones más influyentes en la regulación de la doble imposición han establecido métodos para su eliminación, aunque reconocen que el evitarla totalmente es imposible, pues para lograrlo se requeriría una coordinación absoluta de los poderes tributarios, lo que implicaría una sustancial limitación de la soberanía de los Estados.

Sobre aquello se han utilizado varios criterios como residencia del pagador de la renta, la localización del bien que da nacimiento a la renta, el lugar donde se realiza una actividad económica y el lugar donde se utiliza las prestaciones de servicios que originan las rentas, (Duque Romero, 2010).

Criterios aplicables a la potestad tributaria

En ese contexto, cuando surge un conflicto por la doble imposición, corresponde verificar el *criterio aplicable en la potestad tributaria*, y revisar respecto a:

La fuente, por el que las rentas se deben tributar en el país o territorio en donde estas se producen, sin observar la condición del beneficiario de esas rentas, el cual es equivalente al concepto de territorialidad con base a la producción de ingresos, criterio de Jaime Ross Bravo, citado por (Montano Galarza, 2007), quien sostiene que considera a “todos

aquellos sujetos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cuál sea su nacionalidad, domicilio o residencia”, criterio adoptado por países en desarrollo o importadores de capital para evitar la salida de divisas.

La nacionalidad, equivalente al sentido de pertenencia del Estado con sus nacionales, basado en el principio de soberanía, todos deben contribuir con un porcentaje de sus riquezas y pagar tributos por todas las rentas obtenidas, sin distinción del país en donde estas se obtuvieron, (Montano Galarza, 2007), en este caso, sin importar el lugar de residencia, el domicilio en el cual se obtienen los ingresos, se afectan los hechos generadores ocurridos en el territorio del Estado o en el exterior (Troya Jaramillo J. V., 2008); ello demuestra que la nacionalidad, por si sola, no es un vínculo apropiado para pagar impuestos a los no residentes.

Mientras, *el domicilio* se entiende como el lugar en donde una persona se ha establecido para permanecer y realizar actividades, cuyos elementos son dos: residencia y el ánimo, pero el domicilio fiscal es el lugar donde se encuentra la actividad productora de ingresos de una persona, (Troya Jaramillo J. V., 2008); en cambio, la residencia, es el vínculo entre el Estado y el contribuyente sujeto pasivo de la obligación con domicilio dentro del territorio, por lo que se grava la residencia respecto de las rentas percibidas, sea que provengan del país de residencia o de otro; para aquello la legislación de Ecuador establece el tiempo de 183 días de permanencia en el país que tribute.

Soberanía impositiva, elementos, implicaciones y límites

En ese caso, la *limitación de la soberanía impositiva* de los Estados está al servicio de una tesis política y económica, cuyo objetivo es: la conveniencia de favorecer el comercio

internacional y la inversión de capitales sin el riesgo de incurrir en doble imposición, (Sainz de Bujanda F., 1962-2015); lo cual favorece a los países exportadores de capital, como forma de proteger a los Estados económicamente débiles, frente a las grandes potencias y el capitalismo internacional, y sin desconocer los superiores intereses de la comunidad internacional. Por lo que se puede concluir (Troya Jaramillo J.V., 2008), que la potestad tributaria de los Estados es de creación de los tributos y de carácter territorial, en cuanto incide sobre hechos ocurridos dentro del territorio y pretende proyectarse a los ocurridos fuera de él, si existe el nexo de la residencia.

En cuanto a los *elementos de la potestad tributaria*, se establecen los denominados: a) *Permanente*, considerado una derivación de la soberanía por ser una organización estatal, por esto la única vía de extinción sería la destrucción del Estado; b) *Irrenunciable*, sin la potestad tributaria el Estado no tendría los medios necesarios para su subsistencia, por lo que, el poder tributario o potestad tributaria es parte esencial de un Estado; y, c) *Indelegable*, la consecuencia de delegar la potestad tributaria a otro Estado significaría la pérdida inmediata de la soberanía (Montaño, 1999).

Se debe tener presente que todo acto tiene *implicaciones*, y la potestad tributaria no puede ser la excepción, por lo que se establece dos implicaciones: Una, el límite de establecer impuestos coincide con el límite de su soberanía y de su potestad legislativa. Dos, que esa potestad tributaria tiene como característica la territorialidad, que equivale a que no pueden alcanzar a las personas cuya renta, patrimonio o actividad están fuera del Estado, (Rinsche Núñez & Vicente Molina, 1970). Sin embargo, puede gravar a hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares residan o se encuentren en el extranjero, lo que no riñe con la territorialidad (Troya Jaramillo J.V., 2008). Esa soberanía fiscal definida como el poder de establecer un

sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él y ejerciéndola dentro de su ámbito de competencia territorial (Borras, 1974).

Adicional a aquello, la doctrina ha establecido limitaciones, entre ellas: a) Las directamente derivadas del texto constitucional, que se refieren a la materia tributaria; b) Aquellas basadas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio; y, c) Las que son derivadas de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional; limitaciones relacionadas con *territorialidad, residencia, domicilio y la fuente*, (Queralt, Serrano, & G. Casado, 2009), citado por (Montano Galarza, 2007).

En ese contexto, la *territorialidad*, no significa que el Estado no pueda considerar, a efectos de tributos, hechos generadores ocurridos en el extranjero, con la posibilidad de gravarlo y recaudar los tributos. Por ejemplo, en Estados Unidos se implantó un sistema de impuesto a la renta mundial, mediante el cual grava a sus contribuyentes por los ingresos obtenidos dentro y fuera del país. Por ello, la doctrina estimaba, que la doble imposición internacional genera inequidad y afecta los intereses de la comunidad internacional, por la evasión ocurrida por el reprochable empleo de los paraísos fiscales, la insana competencia de países en desarrollo al conceder incentivos fiscales (Troya Jaramillo J.V., 1990). Dichos límites hacen referencia a la precaución de un Estado al establecer tributos, los que deben guardar relación con los principios generales que rigen en el ámbito jurídico interno de un país y en los que se funda el sistema tributario.

El tercer límite se basa en el *crecimiento de negocios económicos* entre los Estados o sus particulares, por lo que surge el intento de gravar esas actividades. Todo ello por la globalización, el crecimiento del mercado

internacional, las relaciones económicas que superan las fronteras; que han creado modelos de tratados internacionales, para evitar disputas internacionales, lo que constituye evidentemente una limitación a la facultad interna de cada país.

Métodos para eliminar la doble imposición

El procedimiento para eliminar la doble imposición por vía convencional o por aplicación de la normativa estatal son: el **método de exención**, que consiste en no someter determinadas rentas a gravamen de fuente extranjera, el cual está ligado al método de la territorialidad o estado donde está situado el patrimonio; su aplicación permite la neutralidad fiscal en la importación de capitales, sin que se den presiones fiscales de los países donde residen los operadores económicos, esto es, su aplicación permitirá favorecer la inversión en aquellos países con presión fiscal inferior al de residencia del inversor; la consecuencia en estos casos es la disminución de ingreso del Estado que aplica el método.

Por otro lado, el **método de imputación o deducción**, consistente en reducir el gravamen en la medida en que la renta gravada ha sido sujeta a imposición en otro Estado, por la renta o patrimonio mundial, al que se reconoce la cuota de los impuestos extranjeros, por lo que debe primar el principio de la residencia sobre el origen de la renta, permitiendo la neutralidad fiscal en la exportación.

Cabe preguntarse, cuál método es el mejor; según el criterio de eficiencia, el de residencia o el de origen de las rentas, la opinión mayoritaria es que el principio de residencia y la aplicación del método de imputación, permiten alcanzar la máxima eficiencia; aunque para los defensores de la hacienda, la eficiencia se alcanza aplicando el principio del origen y el método de exención.

De allí, habría que identificar cuál es el principio y el método que permite una imposición en la justa medida y en el lugar que corresponde aplicar la imposición; sin embargo, el alcance internacional no son las normas, sino los hechos, (Ross Bravo, 2012), por lo que se debe revisar las teorías del domicilio, del cambio o contraprestación y de vinculación económica, al menos para ejercer la potestad tributaria. Lo que, conforme a los métodos analizados, es claro que el contribuyente que solamente obtiene rentas en el Estado de residencia puede soportar una carga fiscal igual o inferior al contribuyente que las obtiene en el extranjero.

Los Tratados de Derecho Internacional Tributario

Analizada la discusión con base en las teorías e implicaciones de la potestad tributaria, constituye retos para la justicia tributaria, lo relacionado con los convenios para evitar la doble imposición, los cuales se rigen en modelos establecidos por la OCDE, ONU y CAN, esto en el marco del derecho bilateral, multilateral y comunitario, por lo que cabe su revisión.

En el derecho interno suele sustentarse la irretroactividad tributaria, en los Tratados de Derecho Internacional Tributario (TDIT), que acepta la irretroactividad referida a situaciones que se pretende remediar; en este caso, los tratados no amplían la potestad tributaria; pues ellos, se construyen a partir de modelos preexistentes (Borrás, 2001). Su característica es que, aunque se negocien entre dos Estados, estos, no acostumbran a establecer cualquier cláusula, sino que se desarrollan en los modelos de convenio elaborados por las organizaciones internacionales y responden a los intereses de países o grupos de países que no buscan tanto la justicia y el desarrollo de los pueblos y la economía mundial, sino su conveniencia.

Para ello, corresponde revisar sobre la interpretación de los tratados de fiscalidad, de la que se distinguen, entre la comprensión auténtica o normativa, efectuada por quienes crearon la norma, es decir, los Estados, y la interpretación aplicativa producida por los órganos administrativos y judiciales a quienes corresponda según el ordenamiento de cada país (Sainz de Bujanda c. p., 2011).

En ese caso, la interpretación aplicable puede originarse en la actividad de tribunales internacionales de administración de justicia fiscal; en cuyo escenario, las reglas de interpretación aplicativa no difieren en el fondo de las que rigen la interpretación de las normas de origen interno; sin que se pueda desconocer que, en el derecho internacional tributario, los usos y las costumbres del derecho nacional, tienen poca importancia en el campo fiscal, debido al principio de legalidad que domina el ámbito tributario. Caso excepcional es el de las inmunidades diplomáticas que comenzaron como una norma de cortesía (Sainz de Bujanda c. p., 2011), por ello se dice que no existe costumbre que prohíba la doble imposición.

Es en ese contexto, que la potestad tributaria origina la doble imposición internacional, cuando una consideración diferente sobre los criterios aplicables impone un gravamen, por ello (Troya Jaramillo J. V., 2008) se sostiene que “la simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados, no es suficiente para que surja la doble imposición”. Es además necesario que se produzca conflicto entre ellas, lo que ocurre por el hecho de que los Estados observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria (...).

Estos escenarios que corresponde la interpretación de un tratado, basado en los principios de los Estatutos de la Justicia Internacional, por lo que es necesario una vista somera.

Previo a referirse a los convenios para evitar la doble imposición, se debe tener

presente los principios fijados por la Corte Internacional de Justicia, establecidos en el Estatuto del Tribunal Internacional de La Haya, en el artículo 38, que indica:

1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: a) las convenciones internacionales son generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes; b) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho; c) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas; d) las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59.
2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio *ex aequo et bono* (resolver lo más equitativo), si las partes así lo convinieren. También contempla el estatuto, que la decisión de la Corte no es obligatoria sino, para las partes en litigio y respecto del caso que ha sido decidido (artículo 59).

Según la doctrina, los tratados no pueden aplicarse si va contra el orden público, concepto que se encuentra incluido por lo general en las constituciones.

La doble imposición internacional

Se encuentra al mayor reto de la justicia tributaria, para hablar de la doble imposición es hablar de la globalización comercial entre los países del hemisferio, lo que ha generado el incremento de negocios, denominados el fenómeno de “*internacionalización de los mercados de bienes y servicios*” así como los “*mercados de inversión y movilidad de capitales*”.

Dicha globalización también ha trastocado los sistemas tributarios, generando nuevos mecanismos de elusión, erosionando las bases imponibles y de la doble imposición internacional, lo cual ha restado la capacidad impositiva y recaudatoria de los Estados y limitación de la inversión en la obra pública.

No obstante, también se ha constituido en otro elemento de erosión de la base imponible, las denominadas jurisdicciones fiscales de menor o ninguna carga impositiva, denominados *paraísos fiscales*. Situación que se focaliza, principalmente, entre empresas relacionadas mediante la transferencia de capitales (utilidades) a una jurisdicción de menor imposición tributaria, o por transferencia de bienes, servicios o intangibles. Por ello corresponde hablar de la doble imposición internacional.

Ahora bien, el principal problema que afronta el derecho internacional tributario es la doble imposición internacional, esto, porque los Estados observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria, básicamente el del domicilio o residencia de un lado, y de otro, el de la fuente de producción de la riqueza, lo que se revisa entre las teorías; cuyo problema se solucionaría, si los diferentes ordenamientos jurídicos aceptaran un único punto de vista.

La casuística que ocurre con mayor frecuencia, como ya se señaló es: cuando un sujeto reside en el Estado en cuyo ámbito se encuentran los bienes, o en el que se produce la renta; o tiene el domicilio o la residencia en un Estado diverso de aquel en que aparecen situados los bienes o en que se encuentra la fuente de la renta (Uckmar, 1956).

Por ello, como lo plantea (Borras, 1974), para que exista doble imposición, deben darse los siguientes elementos: a) Dos autoridades o soberanías fiscales diferentes e independientes; b) Dos impuestos que lleven el mismo nombre o diferentes; c) Un mismo

elemento material del hecho imponible; d) Una sola causa de imposición; e) Identidad de sujetos pasivos, respecto de los cuales se plantea el problema de las sociedades colectivas, que para algunas legislaciones tienen personalidad y para otras no; f) Que se trate de impuestos correspondientes a igual período de tiempo.

Pero hay que tener presente, (Rinsche Núñez & Vicente Molina, 1970), que la doble imposición ocurre: 1) Si la imposición personal se sujeta a la nacionalidad o domicilio y la real a la fuente o situación de los bienes; 2) Cuando se utilizan diferentes criterios para decidir el sometimiento personal, o un país se basa en el domicilio y el otro en la nacionalidad; 3) Cuando se aplican diferentes criterios a la imposición real, así el lugar de la conclusión de un contrato y la existencia de una instalación fija; y, 4) Cuando se aplican diferentes conceptos de un mismo hecho que sirve para determinar al Estado impositor competente, pero siempre sobre lo que es el domicilio o la residencia.

En cuanto al domicilio y la residencia, tiene mayor importancia en la solución de la doble imposición internacional (Troya Jaramillo J.V., 1990). En ese caso, el domicilio fiscal o de negocios, dentro de la teoría general del domicilio, se puede considerar como un domicilio especial, que se diferencia del domicilio general de las personas físicas o naturales y de las jurídicas o morales, lo cual se analizó en las teorías de la potestad tributaria. Sin embargo, a más de los elementos objetivo y subjetivo de las personas, se debe referir al domicilio fiscal, que se caracteriza por la prevalencia del elemento objetivo sobre el subjetivo, el cual está dado en el orden conceptual, como la existencia del elemento intencional.

De ahí que se exige la declaración de domicilio fiscal a fin de que las relaciones de la administración con los contribuyentes fluyan normalmente. Aún más, se habla de un

domicilio procesal tributario para efectos del contencioso tributario; lo cual se distingue de la residencia, porque de ella se desprenden consecuencias de gran importancia en el orden fiscal. En estricto sentido ha prevalecido la residencia como un hecho que se comprueba por permanecer un determinado lapso en el territorio de un país (Troya Jaramillo J.V., 1990).

Para que exista doble imposición, se debe cumplir requisitos como los detallados, pero en el caso de dos Estados o más sujetos, el contribuyente y el mismo impuesto, es necesario considerar que el gravamen no siempre coincide exactamente en cuanto a su denominación, por lo que hay que ver si sustancialmente se trata de un tributo semejante. De allí que en los tratados internacionales se suele precisar los términos a fin de establecer esa similitud con independencia de las denominaciones (Rinsche Núñez & Vicente Molina, 1970). Para mayor claridad, cabe recurrir a las fuentes de la *fiscalidad internacional*, en el entendido que las fuentes del ordenamiento jurídico internacional son aquellos instrumentos o procedimientos por los cuales se crea, modifica o extingue el ordenamiento jurídico (Montaño Galarza, 2019), sobre los que se han construido las teorías entre ellas:

Teoría Positivista, que establece que las reglas del derecho internacional nacen por la voluntad de los Estados a través de los tratados internacionales y de la costumbre internacional;

Teoría Objetivista, que distingue las fuentes materiales y formales, que crean derecho, mientras los tratados y costumbres internacionales no lo crean; y,

Teoría Jusnaturalista, que se sustenta en el derecho internacional, los principios generales del Derecho, los cuales se plasma en el artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ) y el Estatuto de la Corte

Internacional de Justicia (CIJ), al considerar los principios generales del derecho, los acuerdos y convenios en materia tributaria, comercial y de inversiones como fuentes del derecho internacional, (Camargo, 1998) en concordancia con el derecho interno y comunitario (Andino), cuya interpretación es restrictiva, mientras no se hayan incorporado en tratados internacionales.

Claro está, que tanto la doctrina y las decisiones judiciales de tribunales internacionales (laudos y sentencias), se constituyen en mecanismos que determinan reglas de derecho, o para la interpretación y aplicación, pero no como regla jurídica; sino normativa de las organizaciones internacionales (Consejo de Seguridad de la ONU), y las creadas en organizaciones para la integración supranacional regional, igual que Comunidad Andina de Naciones y sus organismos, en aspectos macro-micro económicos, aduanas, finanzas públicas, tributos entre otros, o respecto de impuestos para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, como la prevista sobre la renta, dictada en la (Decisión 40, 1972) en la que se delinearon los criterios de la fuente y de la residencia, a más de la propuesta de Modelo de Convenio plasmado con la (Decisión No. 578, 2004), que incorpora el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Cabe en este punto, referirnos a que no se pueda desconocer la influencia mundial que se impone desde la Unión Europea, con el establecimiento de instrumentos jurídicos previstos en el capítulo 2 del (TFUE) para el ejercicio de sus competencias como: reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes, sin que sean los únicos como se contempla en el Tratado de Lisboa, de los que se distinguen actos legislativos, que tiene carácter obligatorio para sus destinatarios, vinculados a los procedimientos legislativos ordinarios y especiales y los actos no legislativos, que son obligatorios

o no para sus destinatarios, que pueden ser de delegación y de ejecución (UNED, 2022). Pero se refiere al de interés en este trabajo, como el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas y sus actos modificativos posteriores (Sánchez Jiménez, 1995); así también lo relativo al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y sus actos modificativos posteriores (Pastor Ridruejo, 2022), además del régimen fiscal común aplicado entre sociedades de diferentes Estados miembros, (Santos Azuela, 2002).

En este aspecto es recomendable remitirse a las fuentes jurídicas de las diferentes organizaciones; tampoco se podría desconocer las reglas o directrices denominadas, *Soft Law*, derivadas de las directrices de la OCDE, organismo internacional de carácter intergubernamental, cuyo objetivo es dar continuidad y consolidar el trabajo realizado por la antigua Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) constituida para canalizar la implementación del Plan Marshall.

Dicho órgano establece lineamientos para poner fin a los paraísos fiscales, respecto de imposición directa (*comoditix*), su aumento, evasión de flujos ilícitos (*acciones nacionales, regionales e internacionales coordinadas*) y la importancia del sistema financiero en los flujos de capitales, aunque se visualiza que las reformas tributarias han aumentado la recaudación en América Latina, pero la tasa media efectiva sigue siendo baja. Dicho organismo conjuntamente con la ONU, han desarrollado criterios y explicaciones sobre el sentido que debe darse a las reglas contenidas en los modelos de convenio y de política fiscal (García Prats, 2014), pero en ningún caso, los comentarios contienen mandatos interpretativos ni preceptos o criterio normativo vigentes, por lo que tanto los comentarios como los

modelos de convenio no constituyen norma jurídica ni a nivel interno ni desde el plano internacional.

Es importante referirse a uno de los objetivos de la OCDE, como aquel que *prioriza los asuntos fiscales*, a través del Centro para la Política Tributaria y Administración (**Center for Tax Policy and Administration, CTP**), responsable de las áreas de: planificación fiscal agresiva, los impuestos sobre el consumo, el intercambio de información, las relaciones globales en el ámbito fiscal, la administración tributaria, y el análisis de la política tributaria; y cargado de generar la base de datos de la OCDE.

Precisando que Ecuador no es miembro de la OCDE, pues para ser miembro debe liberalizar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios. Sobre esa base, los criterios de nacionalidad, el establecimiento permanente, la imputación, la exención son de carácter instrumental.

En Ecuador, respecto a la política fiscal (Constitución del Ecuador, 2008) establece entre los objetivos: 1) El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; 2) La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados; y, 3) La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables. En esos casos, (Volman, 2005) los gobiernos utilizan la política fiscal a través de la fijación de impuestos, exenciones, subsidios y otras reglamentaciones, para intervenir en la economía nacional, medidas que son adoptadas en diversos países, y cuando sus economías se relacionan entre sí, se generan inconvenientes como la doble imposición internacional, fenómeno que se presenta cuando varios países intentan sostener potestades fiscales sobre un mismo contribuyente o sobre una misma materia imponible.

Convenios para evitar la doble imposición

Otro reto importante en la justicia tributaria es respecto a los convenios para evitar la doble imposición, los cuales ha sido desarrollados por organizaciones como la OCDE, ONU, FMI y la CAN, con el fin de fijar una estructura y contenido homogéneo, que sirva de guía para la negociación de convenios fiscales internacionales y para el tratamiento de conflictos tributarios sobre rentas transnacionales (Pedernera, 2014), aclarando que dichos modelos no son normas jurídicas, ni se incorporan al acervo del derecho internacional, sino mecanismos de negociación, según los sistemas tributarios y los intereses de los estados firmantes.

Al respecto, Ecuador ha suscrito veinte (20) convenios bilaterales y un protocolo que evite la doble imposición sobre las rentas y el patrimonio; y, un convenio sobre rentas de transporte aéreo, pero adicionalmente por el hecho de ser parte de la Comunidad Andina, le rige el convenio Comunitario desarrollado con la Decisión 40 y Decisión 578 de la CAN, el cual busca armonizar las políticas económicas cambiarias, monetarias, financieras y fiscales, que rigen entre países miembros y con Estados ajenos a la subregión Andina. El mismo que prioriza los criterios de la fuente productora y de la residencia, para evitar trato discriminatorio y proteger a los gobiernos contra la evasión tributaria internacional (ALADI, 1997).

Por ello, frente a los tratados y convenios para evitar la doble imposición, el reto de la justicia tributaria es el de establecer, basándose en el principio de jerarquía normativa previsto en la Constitución, tener en cuenta, que los tratados y convenios internacionales tienen rango constitucional, pues, se ubican entre la Constitución y sobre las leyes. Por ello, para la resolución de controversias sobre fiscalidad internacional de personas físicas o

jurídicas por imposición tributaria, se deberá tener en cuenta: la naturaleza del tratado o convenio, la materia que regula y si el mismo es bilateral, multilateral o comunitario; así como identificar los criterios de competencia tributaria fijado a cada país firmante y los criterios para imposición aplicables o tipo de impuesto, a más de tener en cuenta el sentido de los términos y reglas fijadas para su aplicación e interpretación, y sin desconocer los principios que rigen a los tratados previstos en la Convención de Viena.

El reto es mayor cuando se habla de la renta corporativa en la fiscalidad internacional, pues la modernidad, el avance tecnológico y la globalización obligan hurgar para entender la geografía y arquitectura financiera según los modelos de planeación tributaria agresiva desarrollados por las corporaciones internacionales, las que están diseñadas con fórmulas para eludir impuestos, las cuales se debe ver en dos líneas de negocio: desde las empresas transnacionales y las proliferantes empresas digitales internacionales, ello incluye entender los mecanismos por la que les resulta fácil a estas empresas eludir impuesto, pero para ello se debe conocer los pilares sobre los que se basa el impuesto a la renta a las corporaciones internacionales, que no son tan nuevos, sino que la globalización ha exigido su renovación conceptual, entre los que se identifican:

El cobro impositivo en el país fuente que, en los términos de la teoría de la fuente, establece que una compañía debe pagar impuestos en el país en donde opera, no en el país en donde viven sus accionistas, ni en el país en donde está ubicada su matriz. Por ello, en los tratados, con base en este presupuesto, solo se le permite a un país cobrar impuestos a las ganancias corporativas a empresas extranjeras si estas tienen suficiente presencia física o establecimiento permanente en un país, y en base a esas condiciones, el país puede cobrarle impuestos solo sobre los ingresos generados en dicho país.

El segundo pilar es el de *transacciones valuadas a valor de mercado* (“*arm’s length*”), que establece que cuando una compañía opera en varios países por medio de subsidiarias, las subsidiarias de cada país tienen que reportar impuestos donde operan como si fueran empresas independientes. Para esto, las transacciones entre subsidiarias deben ser valuadas usando precios de mercado, pues de no ser así, será fácil trasladar ganancias entre subsidiarias manipulando los precios de venta.

Un tercer pilar es el denominado de “bilateralidad” por el cual, los acuerdos internacionales con el que se busca tener acuerdos específicos entre dos países con sus propias precisiones y la flexibilidad deseada, que ha dado lugar a muchos tratados, apartándose del sistema multilateral. Pero dicha bilateralidad ha generado más de una incompatibilidad y diferencias de tratamiento, permitiendo la elusión de impuesto.

De los pilares señalados, se puede deducir, para las multinacionales, especialmente las empresas digitales, es más fácil eludir el pago de impuestos, dado que el desarrollo tecnológico facilita aspectos como: Tener escala en un país sin tener presencia fiscal, porque para ofertar productos y servicios no requiere sucursal o subsidiaria y negarse a pagar impuesto. Esa ausencia de nexo destruye el principio de “gravar en el lugar en donde se genera el valor”, pudiendo la empresa comercializar en países de alta imposición desde jurisdicción de baja imposición; pero esto se atribuye a la obsolescencia de la definición de establecimiento permanente.

Otros aspectos de gran discusión jurídica son los activos intangibles en el proceso productivo, en razón que muchas empresas digitales cuentan con algoritmos para procesar información y otros activos intangibles que son la fuente de generación de valor; pues esos activos por su naturaleza no pertenecen a un solo lugar físico y pueden reasignarse al

país que convenga para reducir la carga fiscal. Precisando, que el cobro por el uso de esos activos entre subsidiarias debe ser al precio de mercado, pero en la práctica no existe un catálogo definido que puedan utilizarse, lo que facilita la manipulación de los precios de transferencia.

Adicionalmente, se identifica el aumentar la contribución de los usuarios/clientes en la producción de valor; sin que se les pague a dichos usuarios ni reflejar en recaudación, pues el pago de remuneración reduciría las ganancias para eludir impuesto, pudiendo los países cobrar dicho impuesto a los usuarios por los ingresos de sus contribuciones.

De todo lo señalado, se ha generado la percepción de que las empresas digitales multinacionales pagan relativamente pocos impuestos corporativos, por lo que ha surgido una propuesta a fin de incrementar la tributación efectiva de estas empresas, denominada “*Retos para el Cobro del Impuesto sobre la Renta en la Economía Digital*”, la cual será materia de análisis en otro momento.

Otro aspecto, no menos importante, es la discusión sobre la geografía financiera y el impacto en la fuga de capitales, en la que se propone como opción de *monitorizar los flujos de capitales* con el exterior, a través de sistemas de control a las transacciones internacionales, para identificar los propietarios de títulos-valores o la *composición patrimonial en inversiones colectivas*, las cuales sin mayor excepción utilizan arquitectura financiera evitando el pago de impuestos, (Fernández Cela, 2018), lo que ha dificultado su seguimiento, y por el contrario, facilita el secreto bancario y obstaculiza los procesos de intercambio de información financiera entre país (García F. J., 2016) lo cual es crítico para prevención del fraude fiscal.

No obstante, el impacto de los paraísos fiscales se rige por los grandes *hubs financieros*

mundiales, (Países Bajos, Reino Unido, Irlanda, Singapur y Suiza), que canalizan la mayor parte de las inversiones a *centros financieros offshore especializados en múltiples y complejos productos legales y financieros*, con mapas globales compuestos por sociedades oscuras, que en la mayor parte no son más que documentos legales sin infraestructura o personal real (García & Fichtner, 2017), localizados en múltiples países para evitar identificación de los verdaderos propietarios del capital, con situaciones absurdas, como la de una única persona puede ser el director nominal de miles de sociedades diferentes; cuya solución, por ser un problema global, requiere soluciones globales (Fernández Cela, 2018).

La fiscalidad en el derecho comunitario (CAN-UE)

No es menos discutible la fiscalidad en el derecho comunitario, ni poco el reto de la justicia tributaria ecuatoriana en este ámbito. Recordemos que el derecho comunitario es la transferencia de competencia de los Estados a favor de la comunidad y cuyos destinatarios son los Estados miembros como los particulares (Enciclopedia Jurídica, 2020), cuyo ordenamiento jurídico se origina en los Tratados, con facultad normativa o potestad legislativa y es de integración, a diferencia del derecho internacional que es de cooperación. Su relación con el derecho interno se fundamenta en tres principios: El *principio de autonomía*, por la transferencia de competencia por los Estados; el *principio de primacía del derecho comunitario* respecto al derecho interno; y, el *principio de eficacia directa*, porque genera derecho y obligaciones directas respecto de los Estados miembros y sus nacionales.

En ese contexto, el Ecuador es miembro de la Comunidad Andina (CAN), que se rige por los principios de autonomía, primacía, aplicación inmediata, efecto directo y complemento indispensable, y regula las relaciones de diversa índole entre los países miembros

de la Comunidad Andina, en el que se resalta, en el tema de análisis, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCA) órgano jurisdiccional, ante el cual los jueces nacionales deberán remitir la Consulta Prejudicial para la interpretación de las normas del derecho comunitario, sin desconocer la existencia de fuentes atípicas, sobre las cuales cabe control de legalidad por el Tribunal, en aras de salvaguardar el ordenamiento jurídico, a más de las competencias jurisdiccionales de Acción de nulidad; Acción de incumplimiento; Recurso por omisión o inactividad; Función arbitral y Jurisdicción laboral.

Es en base a esas facultades, el Tribunal de Justicia de la CAN, ha emitido pronunciamientos sobre: libre comercio a nivel intracomunitario, derecho aduanero, doble imposición en materia tributaria, telecomunicaciones, transporte internacional de pasajeros, por lo que el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina prevalece sobre el derecho interno de sus países miembros, del que se derivan obligaciones, para asegurar el cumplimiento de dicho ordenamiento, y que no se adopten medidas, actos o conductas de naturaleza legislativa, judicial o administrativa que contraríen el derecho comunitario. Por lo que prevalece el principio de preeminencia de la norma comunitaria sobre las normas internas o nacionales, y en caso de incompatibilidad entre dichas normas, se deberá preferir la comunitaria, sin que deba ser derogada la norma del derecho interno, bastando su inaplicación.

Así mismo, sobre la fiscalidad internacional se emitió la (Decisión 40 C. , 1972), la cual aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina y un convenio tipo, que toma vigencia desde enero de 2005 mediante la (Decisión No. 578, 2004) en que se establece el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, aplicable a las personas (física, jurídica o cualquier organización) domiciliadas en cualquiera de los países

miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Instrumento en el que se fija la teoría de la fuente productora, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, por lo que las normas del derecho interno de los países miembros deberán considerarla como exoneradas dichas rentas, salvo excepciones de la misma decisión; como las rentas provenientes de bienes inmuebles, gravables en el país miembro en el que están situados dichos bienes.

En el caso de rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales, en un país miembro, solo será gravable por ese país. En cambio, en el caso de beneficios resultantes de las actividades empresariales, solo serán gravables por el país donde estas se hubieren efectuado. Sin embargo, se considerará que una empresa realiza actividad en el territorio de un país miembro en los términos del artículo 6 de la Decisión; pero cuando efectúe actividades en dos o más países, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, evitando causar doble tributación. Por ejemplo, en cuanto a las empresas de transporte, solo estarán sujetas a obligaciones tributarias en el país que la empresa esté domiciliada.

En lo que respecta a las regalías, serán gravables en el país donde se use o tenga derecho de uso; en relación a los intereses o rendimientos financieros, serán gravables en el país que se impute y registre el pago. Sobre dividendos y participación, serán gravable por el país miembro donde esté la empresa que los distribuye, no podrá gravarlos en donde este domiciliada la empresa, accionista o socios de la empresa receptora o inversionistas.

En cuanto al régimen del Arancel Externo Común y del Sistema de Franjas de Precios, de los países de la Comunidad Andina, por los que pueden recurrir al Tribunal de Justicia de la Comunidad, por los tributos que se cobran

(Troya Jaramillo J.V., 2008), aun por salvaguardas o medida arancelarias o económicas.

Cabe recordar que, los contribuyentes para su vinculación con la obligación tributaria pueden ser clasificados por el elemento personal y/o elemento real: en el primer caso, equivale someter a tributación a una persona como: residente, domiciliado, nacionalizado o ciudadano. Mientras, en el segundo caso, criterio real, por consideraciones de índole económica y material, se gravan las rentas generadas en el territorio (criterio de fuente), o el patrimonio que posee el sujeto obligado. Criterio de persona, que ha sido defendido por los países desarrollados, mientras el criterio real ha sido defendido por los países de menor desarrollo (Montaño Galarza, 2019); sin embargo, la mayor parte de Estados en sus leyes sobre impuestos directos respecto la renta y el patrimonio, adoptan uno u otro criterio, pero no de forma frontal, sino tomando elementos de ambos criterios (Borrás, 2001).

Economía digital e intercambio automático de información

Para finalizar en este recorrido, como retos no menos importantes para la justicia tributaria, corresponde revisar aspectos de trascendencia: la Economía digital e Intercambio de información.

Sobre la Economía digital, es necesario ver la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, informe que señala que los adelantos digitales han generado una riqueza enorme en tiempo récord, pero concentrada en un número reducido de personas, empresas y países; lo cual ha generado el aumento de la desigualdad y propiciado nuevos riesgos en la ciberseguridad, actividades ilícitas y cuestionamiento del concepto privacidad, por lo que se debe buscar cerrar la brecha digital y construir una economía digital en beneficio de todos de manera conjunta (Guterres, 2019).

Dicha economía se caracteriza por la agregación de información o datos digitales a través de Internet, acompañada de macrodatos, inteligencia artificial (IA), computación en la nube y plataformas digitales, como los nuevos negocios, lo cual ha generado cambios en los modelos de producción y consumo. Cuyo concepto acuñado a mediados de la década de 1990, evidencia sus componentes en la economía digital, incluyendo la infraestructura, productos y servicios que dependen de la tecnología digital, como los nuevos modelos de negocios, comercio electrónico, sector financiero, medios de comunicación, etc.

En cuanto al Intercambio de Información Financiera, ante la diversidad de actividades o transferencias de bienes y servicios con diferentes modelos de negocios, incluyendo las actividades financieras, la administración tributaria de Ecuador (SRI), en convenio con la Organización Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) en abril de 2017 se adhirió al Foro Global sobre la transparencia e intercambio de información, con fines fiscales y el propósito de establecer un estándar de información automático, entre las Administraciones Tributarias del Foro Global, para lo cual se requerirá de normativa interna y externa, al amparo del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM), aprobado por la Asamblea Nacional, mediante Decreto No. 852 (ROS No. 21 de 20 de agosto de 2019) y ratificado por la Corte Constitucional el 28 de octubre de 2019.

Es con base a dicho acuerdo que la Administración Tributaria podrá realizar intercambio de información con los países miembros de la OCDE, para ello el SRI ha diseñado el anexo CRS para receptor la información de las cuentas financieras de los residentes ecuatorianos en jurisdicciones participantes.

Ante lo cual surgen interrogantes como si dicha información no viola el sigilo bancario,

pero para el Servicio de Rentas Internas la misma se ampara en el artículo 106 de la Ley de Régimen Tributario. También se cuestiona, si deben reportar los fideicomisos o fondo de inversión, entre ellos inmobiliarios, garantías, titularización, inversión, administración, etc., pero la respuesta está en que deben presentar el anexo de CRS con la información de los no residentes.

Conclusiones

Después de un recorrido planetario y de profundizar en las facetas y teorías de la fiscalidad internacional, se puede concluir que el reto de la justicia tributaria, se lo puede avizorar en los siguientes ámbitos:

Desde el aspecto normativo, significa que la justicia tributaria deberá conocer quiénes son los generadores de la norma o positivismo jurídico interno (legal y reglamentario), y de los países contratantes o vinculados a la carga impositiva. También se debe distinguir las denominadas *hard law* y *soft law*, de todos los órganos competentes: nacional, internacional, multilateral y comunitarios, y sus instituciones u organismos generadores de aquellas.

Luego de aquello, realizar un vuelo imaginario con despegue en la teoría de la nacionalidad, con escala en el domicilio o residencia (+- 183 días), y pasar revista a las teorías donde se presta el servicio o se genera el gasto, para aterrizar en la teoría de la fuente productora o en la renta mundial, según el tipo de contribuyente identificado, y el país por donde recorren los capitales; por ello es necesario verificar si el territorio es de menor imposición o paraíso fiscal.

Ya en la cuestión a resolver, con base en los presupuestos fácticos, corresponderá establecer o verificar la doble imposición, según el acervo jurídico normativo tributario, las directrices, reglas, métodos para evitarla y las cláusulas anti-abuso de los convenios,

tanto del derecho interno como internacional y comunitario, y enmarcar según las teorías territoriales, la fuente productora, los presupuestos normativos de doble imposición aplicables.

Tampoco se puede dejar de visualizar la geografía y arquitectura desarrollada en precios de transferencia, partes relacionadas, subcapitalización, negocios fiduciarios, arrendamiento mercantil, telecomunicaciones, comercio electrónico, beneficios empresariales, dividendos, intereses, plusvalía, regalías, etc.

Luego de ello, con las reglas de interpretación de las normas, los tratados y convenios, analizando la jerarquía y prevalencia, y porque no decir la incidencia y aplicabilidad de dichos instrumentos frente al derecho interno, definir las teorías y criterios aplicables según el tipo de sujeto tributario, y con base a ello, que marco regulatorio, entre el derecho interno, internacional, bilateral o comunitario, ampara las operaciones materia de la discusión jurídica impositiva.

Identificado el convenio para evitar la doble imposición, sea este bilateral o comunitario, corresponde hacer el ejercicio de subsunción de las premisas (mayor y menor) aplicables a la potestad tributaria, o aplicación del método según los comparables según el caso aplicable; o del descarte y aplicación de los métodos cuando corresponda el caso valoración aduanera, y no se diga en los métodos de interpretación normativa legal, constitucional y de los tratados para evitar la doble imposición y bilaterales de inversión con cláusulas de exclusión de tributos y la garantía de seguridad jurídica.

Sin que se pueda dejar de verificar cuestiones de tributación de servicios sin transferencia de tecnología, prestados por no residentes, con alcance a la cláusula de no discriminación en la aplicación de un convenio, en casos de fusiones; así como la tributación de intangible, y no se diga las discusiones por el *know-how* de las corporaciones, los denominados *royalty* por rendimientos o cesión de derechos de imagen de artistas, deportistas, etc.

De la mano de lo anterior, corresponde advertir si el tipo de negocio no incurre en los denominados *Treaty Shopping* o subcapitalización, y de esa manera identificar el abuso en los convenios, esto como el reto emergente de la administración tributaria, con normas anti-abuso, que serán las que permitan sustentar una decisión judicial y no tener que recurrir a las *soft law*.

También corresponde dar revista al proyecto relacionado con los BEPS o erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*) de la OCDE, el cual, según su introducción, marca un punto de inflexión en materia de tributación, denominada la reacción al fracaso de la política contra los paraísos fiscales y a la planificación fiscal agresiva, lo que obliga su análisis profundo, en aspectos como el usufructo, y los beneficios sobre la explotación económica y los ingresos conforme a la creación de valor, previsto en las acciones BEPS en concordancia con los CDI, respecto a los límites de la teoría de la fuente, lo que evidencia otro de los grandes retos de la justicia tributaria.

Referencias Bibliográficas

- Acuerdo de Cartagena, A. I. (1969). *Sistema Andino de Integración, Art. 6*. Comunidad Andina: <https://www.cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/12/acuerdo-can.pdf>.
- ALADI. (1997). "La Inversión Extranjera Directa en los Países de la ALADI y la República Dominicana", CAN: ALADI/SEC Di 902, Enero 21 de 1997, Capítulo III.
- Atchabahian, A. (2003). *Derecho Tributario Internacional, Tomado de Horacio A. García Belsunce (director), Tratado de Tributación. Derecho Tributario*. Buenos Aires: Astrea, Tomo I Volumen 2 pg. 519-571.
- BEPS, P.d. (2013). *Base Erosion and Profit Shifting*. Madrid: OCDE Publishing pg. 31.
- Borras, A. (1974). *La Doble Imposición: Problemas Jurídicos Internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda pg. 19, 29.
- Borrás, R. A. (2001). *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, . Madrid: Marcial Pons pg. 24-26.
- Buhler, O. F. (1968). *Principios de Derecho Internacional tributari: versión castellano*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Tomado de Las normas generales del Derecho Internacional Tributario contemporane.
- Camargo, P. P. (1998). *Tratado de Derecho Internacional Público, 2da Ed.* . Bogotá, : Editorial Leyer Ltda. pg. 184-186. .
- Cassagne, J. C. (2000). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, Tomo II pp 50-51.
- COA, a. 9. (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Quito: Registro Oficial ecuatoriano Suplemento No. 31 del 7 de julio de 2017; www.lexis.com.ec.
- Código Civil, a. 3. (2005). *Definiciones varias palabras de uso frecuente en las leyes*. Quito: Registro Oficial Suplemento 46 de 24-jun.-2005-10, última reforma 08-07-2019; www.lexis.com.ec.
- COFJ, C. O. (2009). *Competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario*. Quito: Registro Oficial Suplemento 544 de 09-mar.-2009, Dado por Ley No. 00, ROS 38 de 17 de Julio del 2013. www.lexis.com.ec.
- Cogep, C. O. (2016). *Acciones en lo Contencioso Tributario*. Quito: Registro Oficial Suplemento 506 de 22-may.-2015, ultima reforma 2018.

- Constitución Política de Espanola. (1812). *Contribuciones*. Cadiz: <https://www.congreso.es/es/cem/const1812>.
- Convención de Viena, s. e. (1969). *Derecho de los tratados, aprobado en Viena 23 de mayo 1969, vigente 27 de enero de 1980*. Quito: Registro Oficial 6 de 28 de abril de 2005.
- COT, C. O. (2005). *Preesuncion de los*. Quito: Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005-09, última modificación 18-08-2018; www.lexis.com.ec.
- CRE, C. d. (2008). *Los actos administrativos Art. 76, 7, m), 173 y 226, 285 a 288 Política fiscal*. Quito: Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.
- CRE, C. d. (20 de Octubre de 2008). *Régimen Tributario Art. 300 y 301, 37 y 47, 173, 165 cobro anticipado 425 y 436*. Montecristi, Ecuador: Registro Oficial. 449 de 20-X-2008.
- CSJ, S. E. (2008). *Presunción del art. 82 del Código Tributario, Recurso de Casación 130*. Quito: Registro Oficial Suplemento No. 35 de 25 de marzo de 2008.
- CSJ, S. F. (2004). *Legitimidad de los actos. Recursos de Casación No. 140-2003, 144-2003*. Quito: Registro Oficial No. 439 de 11 de octubre de 2004.
- Decisión 40. (1972). *Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributaicón internacional en los países Andinos*. CAN: Secretaria General Comunidad Andina SG/dt 77 03 de noviembre de 1999. <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.PDF>.
- Decision No. 40. (1972). *Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión*. Comunidad Andina: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec040s.asp>.
- Decisión No. 578. (2004). *Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. Comunidad Andina* (págs. 1-5). Lima Perú.; ROS 457 de 9-XI 2004, Gaceta Oficial Año XXI número 1063 del Acuerdo de Cartagena. <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFfiles/Gacetas/Gace1063.pdf>.
- Dino Jarch. (1996). *El hecho imponible. Teoría General del derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, Tercera Edición, pg. 26 y siguientes.
- Duque Romero, L. (2010). *Método para la eliminación de la doble imposición internacional en Colombia. PKP Universidad Externado de Colombia*, file:///C:/Users/DELL/Downloads/soporte,+2749-9211-1-CE.pdf, pg 181 a 206.
- Eitman, D. K., Stonehill, A., & Moffett, M. H. (2000). *Las Finanzas en las Empresas Multinacionales*.

Capítulo 2. Editorial: Pearson Educación.

Enciclopedia Jurídica. (2020). *Derecho Comunitario*. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/derecho-comunitario/derecho-comunitario.htm>.

Entrena Cuesta, R. (1998). *Curso de Derecho Administrativo*, Matriz: Editorial Tecnos, 20 Edición, pg. 68.

ERJAFE, 6. (2002). *Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva*. Quito: Decreto Ejecutivo 2428 Registro Oficial 536 de 18 de marzo de 2002, última reforma 24-05-2018; www.lexis.com.ec.

Fernandez Cela, J. C. (2018). Geografía financiera y paraísos fiscales. Implicaciones geopolíticas. El impacto de la fuga de capitales en la cohesión nacional. *Instituto Español de Estudios Estratégicos (ieee)*, Estatuto Español de Estudios Estratégicos, No. 01-2018, 02-01-2018 pg. 12-13.

Garbarino, C. (1989). Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionali. *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, pg. 44 y ss. Tomado de Las normas generales del Derecho Internacional Tributario contemporáneo.

García Prats, F. A. (2014). *“Los Modelos de convenio, sus Principios Rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”*. Madrid: Universidad de Valencia Crónica Tributaria.

García, B. J., & Fichtner, J. H. (2017). *Uncovering Offshore Financial Centers*. Conduits and Sinks in the Global Corporate Ownership Network. arXiv preprint arXiv: 1703.03016.

García, F. J. (2016). Blanqueo de capitales y Derecho Internacional. *Revista en Cultura de la Legalidad, EUNOMÍA*. Universidad Carlos III de Madrid, pg. 215-230.

Guiliani Fonrouge, C. (1997). *Derecho Financiero, volumen I*, p 70. Mexico: Depal, Digitado 2009.

Guterres, A. (2019). *Informe sobre la economía digital. Creación y captura de valor: Repercusión para los países en desarrollo*, pg. iv 26 y 29. New York, Estados Unidos de América.: Publicación de las Naciones Unidas editada por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Web: un.org/publications.

Jaramillo Salgado, J. E. (2002). *La doble tributación internacional y el control tributario: el papel de los convenios internacionales*. Barcelona/Génova: Ponencia presentada en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

- LME, L. d. (1993). *Competencia de los Tribunales*. Quito: Registro Oficial 349 de 31 de Diciembre de 1993.
- López, E. C. (2010). *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Madrid.: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, pg. 18-47.
- MCTAL, M. d. (2015). *Actos Administrativos*. Ciudad de Panama: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Miranda Avalos, S. (2019). Treaty Shopping y los Convenios para evitar la Doble Imposición. *El portal jurídico de IUS ET VERITAS IUS 360*, <https://ius360.com/treaty-shopping-y-los-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion/>.
- Montano Galarza, C. (2007). *Manual de derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Montaño Galarza, C. (2019). Las fuentes del derecho de la Fiscalidad Internacional. En C. Montaño Galarza, *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador* (pág. 16). Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador e Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Ira Ed. Quito.
- Montaño, G. C. (1999). *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, Serie Magistre volumen 5.
- Montano, G. C. (2006). *Manual de derecho tributario internacional* . Quito: Corporacion Editora Nacional pg. 19.
- OCDE, O. p. (2010). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales .
- Octavio, J. A. (199). *Comentarios Analíticos al Código Organico Tributario*,. CAN: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.PDF>, pg 6.
- ONU, O. d. (2011). *Convencion modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributaición entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales.
- Ottmar, B. (1968). *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madrid: Editorial del Derecho Financiero, pg 49, 50, 61, 60, 100, 102,.

- Pastor Ridruejo, J. A. (2022). *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*. Madrid: Editorial Texno 26 ed. pp 152- 157.
- Pedernera, J. J. (2014). *Análisis de los Convenios de doble tributación internacional, Aspectos relevantes*. Mendoza: https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf.
- Pérez, A. (2012). Treaty Shopping abuso de tratados. *Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral*, <https://idconline.mx/fiscal/2012/04/25/treaty-shoppingabuso-de-tratados>.
- Rinsche Núñez, T., & Vicente Molina, H. (1970). *De la Doble Tributación Internacional*. Santiago de Chile: *Jurídica de Chile*, pg. 9 y 10, 15, 16, 20-24.
- Rohatgi, R. (2008). *"Principios Básicos de Tributación Internacional"*. Bogotá: Edt Lexis, I ra pag. 10.
- Ross Bravo, J. (s.f.). *Esquema sobre la potestad tributaria y la Doble Tributación Internacional*. Documento 581: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).
- Sainz de Bujanda, F. (1960). *La interpretación en derecho español de los tratados para evitar la doble imposición*. Madrid: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda pública*, volumen X, No. 38, Madrid, junio de 1960 p. 274.
- Sainz de Bujanda, F. (1962-2015). *Hacienda y Derecho*. Madrid España: Instituto de Estudios Políticos pg. 471. Última publicación (fragmento) Centro de Estudios Políticos y Constitucionales 2015. Ed. Marcial Pons.
- Sainz de Bujanda, F. (2011). La interpretación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública No. 38/1960-1962*, Porrúa México pg. 286, 279.
- Sánchez Cáceres, L. F. (2019). El sistema de Hard-Law y Soft-Law en relación con la defensa de los derechos humanos. *CEFD Cuadernos Electrónico de Filosofía del Derecho*, No. 39, Universidad de Jaén. <file:///C:/Users/DELL/Downloads/14293-47643-1-PB.pdf> | ISSN: 1138-9877 pg. 468 a 488.
- Sánchez Jiménez, M. Á. (1995). *La doble imposición internacional en la Unión Europea*. Madrid: <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/lvb/l126039.htm>; La Ley S.A, pp 170 y 171.
- Santos Azuela, H. (2002). *Nociones de derecho positivo mexicano*. México: Enrique Quintanar Duarte, .
- Serrano Antón, F. (2012). Directrices generales del Tema I. En X. J. Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional, *Fiscalidad y Globalización* (pág. 29). Santiago de Compostela: Thomson Reuters Aranzadi.

- Terán, S. J. (2014). *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*. Quito: Jurídica Cevallos, pg. 263.
- TFUE, T. d. (s.f.). *Actos Jurídico sde la Unión, Procedimientos de Adopción y otras disposiciones*. https://www.hacienda.gob.es/DocLeyes/repositorio%20normativa/29824.htm#_Toc126924628.
- Torres, S. Y. (2011). *Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble imposición tributaria en el ordenamiento jurídico cubano*. Cuba: Trabajo de Diploma, Universidad de Huguin, <https://www.monografias.com/trabajos89/doble-imposicion-tributaria/doble-imposicion-tributaria>.
- Troya Jaramillo, J. V. (1990). *Derecho Internacional Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional Serie Estudios Jurídicos Volumen 4, pg. 14.
- Troya Jaramillo, J. V. (1998). *El nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*. Quito: https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/1999/02/13_el_nuevo_derecho_constitucional.pdf.
- Troya Jaramillo, J. V. (2008). *Estudio de Derecho Internacional Tributario*. . Quito Ecuador: Pudeleco Editores S A pg 168 a 170.
- Troya, J. J. (1986). *Ámbito de la Potestad Tributaria*. México: Universidad de Monterrey, pg. 3.
- Uckmar, V. (1956). La influencia del domicilio, de la residencia y el de la nacionalidad en el derecho tributario., *Revisión de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, , Madrid, 1956 pg. 590. .
- Udima, M. R. (1949). Il diritto internazionale tributario. *Giornale degli Economisti y Annali di Economia*. <https://www.jstor.org/stable/23236257>, pg. 567-569 . Referencia. Las normas generales del Derecho Tributario Internacional Tributario contemporaneo.
- UNED, E. d. (2022). *Los instrumentos jurídicos de la Unión Europea*. Madrid: <https://derechouned.com/libro/instituciones-ue/4841-los-instrumentos-juridicos-de-la-union#:~:text=De%20acuerdo%20con%20lo%20previsto,%2C%20decisiones%2C%20recomendaciones%20y%20dict%C3%A1menes>.
- Valdés Costa, R. (1978). *Estudios de Derecho Tributario Internacional, citado por Octavio, José Andrés, Comentarios Analítico al Código Organico Tributario pp41* . Uruguay: Impresora Rasgal S.A. Montevideo pp41.
- Vallejo, C. J. (2001-2014). *Los Convenios para evitar la Doble Imposición: Analisis de sus ventajas e inconvenientes, Tomado de Pedernera Juan José*. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, La Potestad Tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 7ma Edición Tomo I.

Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea Octava edición, pg 608.

Volman, M. (2005). *Régimen tributario*. Buenos Aires: La Ley pg. 785.

Witker, V. J. (2013). *Introducción al Comercio Internacional en el Derecho del Comercio Exterior*. México. D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Pg. 1 a 50.

Parte



La parte segunda de esta obra, recoge los aportes de los jueces de los Tribunales Contencioso Tributarios de Quito, Loja y Ambato (12 a la 22) en las que se abordan: los actos de la administración tributaria, los reclamos, recursos, y la situación jurídica en la justicia tributaria; así como, la firmeza de los actos, el silencio administrativo, el recurso de revisión, el principio dispositivo y la oficiosidad, la valoración probatoria y el control de legalidad, el debido proceso. También aborda, los procesos determinativos y la consulta (tributaria y aduanera), la caducidad, preclusión y prescripción tributaria; en la ejecución, las excepciones al procedimiento coactivo tributario; cierra esta parte con, las infracciones tributarias y el derecho sancionador ecuatoriano.

12

LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SUS EFECTOS Y SITUACIÓN JURÍDICA EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Autor: Diego Patricio Gordillo Cevallos*
Juez Distrital Contencioso Tributario, Ambato

Resumen

El presente trazado propone una exposición doctrinal de la estructura del acto administrativo tributario, desde el entendimiento de las definiciones normativas y doctrinarias vinculadas con el quehacer de las facultades de la administración tributaria, para luego presentar las consecuencias jurídicas relevantes en los sujetos pasivos inherentes a la relación jurídica con el Estado, que evidencie los derechos y obligaciones recíprocas en el marco de la juridicidad, y finalmente se expone los nudos críticos procesales ante la sede contenciosa a los que se ven expuestos tanto los legitimados activo y pasivo, como también los administradores de justicia tributaria. El tema desarrollado es relevante y de actualidad jurídica, debido a que reflexiona desde lo sustantivo y adjetivo. Diversos enfoques tendientes a que el lector pueda sacar sus propias conclusiones sobre la necesidad de un nuevo planteamiento de la perspectiva teleológica del tributo, que se ajuste por una parte a la dinámica tecnológica y modernidad estatal, que respete los derechos humanos así como la capacidad contributiva del sujeto pasivo en su justa medida, y por otra; la imperiosa necesidad educativa del ciudadano que afiance la comprensión de que no solo le asiste derechos, sino también obligaciones y deberes que deben ser satisfechas sin dilación alguna.

Palabras clave: Acto administrativo, legitimidad, ejecutoriedad.

Abstract

The current paper proposes a doctrinal framework on the structure of the administrative tax act, based on the understanding of the normative definitions and doctrines link to the formal duties of tax administration, therefore expose the relevant legal consequences on the passive subjects inherent to the legal relationship with the State and that highlight the rights and reciprocate obligations based on its legality and finally to expose the critical procedural knots before the contentious proceedings that are subjected to the active and passive legitimized actors as well as tax legal administrators. This topic is relevant and legally updated since it reflects substantive and adjective matters and diverse focuses that allow the reader to find their own conclusions about the need for a new approach of the tax teleological perspective, which first adapts itself to the technological dynamics and state modernity and therefore respects human rights as well as the contributory capacity of the passive subject in due measure, and second, the urgent educational need of the citizen to strengthen the understanding about rights, obligations and duties that must be satisfied without any delay.

Keywords: Administrative act, legitimacy, enforceability.

* Gordillo Cevallos, D., P. Urrutia Guevara, J., P. & Yancha Villacís, M., M. (2023). Análisis jurídico de los elementos de validez en los actos de la administración tributaria. *Universidad y Sociedad* 15(6), 749-456. Fecha de presentación: julio, 2023. Fecha de aceptación: octubre, 2023. Fecha de publicación: diciembre, 2023

Introducción

El acto administrativo tributario en sus efectos generales o particulares, constituyen la expresión tangible del ejercicio de las facultades que el poder legislativo le confiere al sujeto activo para: a).- Normar la aplicación de la Ley (*reglamentaria*); b).- Hacer efectivo el control - verificación en derecho, de los elementos de la obligación tributaria y deberes materiales (*determinadora*); c).- Operativizar la potestad del ius puniendi estatal respecto de las infracciones al ordenamiento jurídico (*sancionatoria*); d).- Solventar el derecho constitucional de petición, consultivo y de impugnación (*resolutiva*); e).- Viabilizar el cobro de las acreencias de naturaleza tributaria que se encuentren firmes, ejecutoriadas y ejecutivas (*recaudadora*); todo ello, en el marco del debido proceso, de la aplicación de los principios e instituciones jurídicas que le son propias de la autonomía del derecho tributario y de las interrelacionadas con otras áreas.

En este contexto, si bien el tributo en su conceptualización más amplia es la "contribución" se lo encuentra en sus albores en la comunidad primitiva, como potestad de imperio y de las relaciones jurídicas que de ellas derivan, localizan su asidero en la organización misma de la sociedad en la denominada ciudad Estado, cuya independencia del feudalismo (revolución francesa), trajo consigo nuevas estructuras y reglas de convivencia.

Esta cosmovisión al menos declarativamente se asienta en los principios humanistas de libertad, igualdad y fraternidad, lo cual no fue ajeno para América en sus sistemas jurídicos implementados (*common law* y *civil law*), a lo cual se agrega el avance tecnológico y globalización del comercio en que se vive, todo lo que permite advertir la importancia de plantear como objetivos: evidenciar los efectos jurídicos del acto administrativo desde

su validez en la actualidad, y por otra parte; reflexionar sobre el alcance de los cambios normativos en el quehacer de los togados en la perspectiva del Estado Constitucional de Derechos y Justicia.

Desarrollo

Los efectos jurídicos del acto administrativo tributario

Los actos administrativos se los emiten para surtir efectos en tiempo y forma siendo que cumplen su objetivo cuando se materializa lo resuelto en el mismo, de ahí que su estabilidad en cuanto aquellos que han causado estado (cosa juzgada administrativa) encuentra su asidero constitucional en el derecho a la seguridad jurídica. Ahora bien, respecto de los que no causaron estado, les asiste las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad rebatibles con prueba en contrario, por lo que son susceptibles de impugnación, ya bien en la vía administrativa o judicial. En este escenario, es menester señalar que los actos emitidos por una administración tributaria en el marco de sus potestades, pueden ser clasificados en función del destinatario en: actos administrativos tributarios y actos de la administración tributaria, cuya diferenciación se circunscribe en los siguientes actos:

Actos administrativos tributarios

Aquellos dirigidos a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, de la cual ya bien se reconocen derechos (*pago indebido, en exceso o debidamente pagado*) o en su defecto se afectan derechos individuales o generales (*títulos de crédito, actas de determinación o fiscalización, liquidaciones de pago por diferencias en la declaración; resoluciones sancionatorias, resoluciones de carácter general, reglamentos, ordenanzas*) es decir nacen de la voluntad administrativa para crear, extinguir o regular derechos u obligaciones.

Actos de la administración tributaria

Encaminados a regular la actividad interna de sus servidores y funcionarios en el marco del derecho público (*actos de trámite, actos de incoación, actos de instrucción, de ordenación, actos de intimación, actos discrecionales*) tendientes a la organización procedimental y sus límites, todo lo cual es derivado del principio de legalidad y debido proceso.

De lo expuesto, la edificación adecuada del acto corresponde al sujeto activo quien se debe considerar a efectos de su nacimiento y eficacia, los elementos mínimos esenciales de su validez, que desde la doctrina del derecho administrativo específicamente en el Código Orgánico Administrativo-COA (plenamente aplicable a lo tributario), en su concepción metodológica se recogen los siguientes: Competencia, Objeto, Voluntad, Procedimiento y Motivación. En síntesis y en palabras del jurisconsulto ecuatoriano Andrés Moreta, de forma didáctica refiere a los elementos de validez del acto administrativo así:

- **Competencia:** quién pudo haber dictado el acto y quién no.
- **Objeto:** qué se puede dictar y qué no.
- **Voluntad:** para qué y cuáles son los fines.
- **Procedimiento:** cómo.
- **Motivación:** porqué de la decisión.

A continuación, se bosqueja un discernimiento a cada uno de ellos:

Competencia

En su analogía, en el derecho privado es la capacidad de y para obrar, se apunta a que

la misma constituye un requisito esencial que procede de la Constitución, y la ley para la validez del acto administrativo so pena de nulidad¹. La misma ha de ser apreciada como la capacidad atribuida legislativamente tanto al órgano como a la autoridad pública para el ejercicio de sus potestades, atribuciones o facultades en virtud de la materia, territorio, tiempo y grado² en el marco del derecho público, por tanto, es el marco jurídico que reconoce la titularidad y ámbito del quehacer del funcionario público, pues comporta el pilar en el cual descansa el principio de juridicidad (legalidad y convencionalidad)³ del accionar administrativo.

En lo tributario, la misma recae sobre las administraciones tributarias: Central (Servicio de Rentas Internas - SRI, o Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador – Senae); Seccional (Gobiernos Autónomos Descentralizados); y De excepción (Superintendencia de Bancos - SB, Dirección de Aviación Civil- DAC) la cual es irrenunciable, salvo los casos de delegación o sustitución, regulados por previsión legal y en caso de indeterminación se entenderá atribuida a la autoridad administrativa competente para conocer y resolver los reclamos administrativos⁴, más sin embargo en el evento de existir conflicto entre autoridades de la misma administración tributaria será atendible por el jerárquico superior (competencia implícita) y; si por el contrario la controversia se suscitare entre autoridades de distintas administraciones, la misma será dilucidada por los jueces contenciosos tributarios, a través de la interposición de una acción especial⁵.

Es importante apuntar que el Código Tributario solo refiere a la posibilidad de delegación y sustitución de la competencia administrativa

¹ Art. 139.1. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario.

² Art. 75. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario. & Art. 65. Registro Oficial 2do Suplemento No. 31 (7 de julio del 2017), Código Orgánico Administrativo.

³ Constitución de la República del Ecuador [Const.] Art. 226. Registro Oficial No. 449 (20 de octubre del 2008).

⁴ Art. 76 & 77. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario.

⁵ Art. 322.6. Registro Oficial 3er Suplemento No. 245 (07 de febrero del 2023), Código Orgánico General de Procesos.

(extinguibles desde la doctrina por revocación, así como por el cumplimiento del plazo o condición) mientras que, el Código Orgánico Administrativo ha desarrollado otras figuras jurídicas a considerar supletoriamente, tales como la avocación, suplencia, subrogación, convalidación del acto y del procedimiento, descentralización, desconcentración⁶ estas dos últimas por ejemplo se encuentran reguladas en la Ley de Creación del SRI a través de su estructura orgánico funcional.

La competencia en razón de la **materia**, obedece a un criterio de especialidad, pues solo así se garantiza que el desenvolvimiento de las facultades conferidas, lleva inmerso la confianza legítima del conocimiento técnico-jurídico del órgano y autoridad administrativa, que la ejerce tanto en lo sustantivo como adjetivo, y por constituir un derecho constitucional del ciudadano que forma parte del debido proceso⁷ y de la tutela administrativa a la que se ve obligada garantizar el sujeto activo.

En virtud de su accionar se puede reflexionar que la competencia por la materia puede conllevar actuaciones Normativas como acontece en la facultad reglamentaria; Deliberativas como ocurre con la facultad determinadora, sancionadora o resolutoria, o en su defecto de Ejecución como la facultad recaudadora relacionados con tributos internos, externos, seccionales o de excepción.

La competencia en razón de **territorio** se vincula al perímetro espacial, en el cual se despliega el desempeño de las diferentes diligencias administrativas, en función primordialmente del domicilio tributario señalado por el actor o fijado por la entidad pública tributaria.⁸ Esta competencia no solo deviene de la conveniencia

del sujeto activo para su gestión, control tributario y eficiencia recaudatoria, sino también, debe ser comprendido en su finalidad, como parte del cumplimiento del principio de simplicidad administrativa que permite acercar al contribuyente a la circunscripción más cercana, la atención de sus peticiones, consultas y reclamos.

La competencia debido a **tiempo** ubica el accionar de la administración tributaria en la obligatoriedad de cumplir con la actividad reglada,⁹ como característica inherente del derecho público. Si bien en materia tributaria no se ha desplegado mayor regulación sobre las consecuencias jurídicas de la desatención a los tiempos previstos en el ordenamiento jurídico, al respecto se debe diferenciar que, la falta de pronunciamiento en la temporalidad prevista en la norma de suyo, acarrea la preclusión de la competencia en unos casos del procedimiento más no de la facultad (caducidad de la orden de determinación), y en otros del procedimiento y de la facultad (silencio administrativo), mas no libera de la obligatoriedad de pronunciarse como parte de los deberes sustanciales de la administración tributaria,¹⁰ ni limita consecuentemente el derecho de cuestionarlos en sede judicial.

La competencia en razón del **grado**, responde a la necesaria jerarquización de la distribución funcional de las actuaciones de la administración tributaria, vinculada fundamentalmente a la atención diferenciada a los medios de impugnación ordinarios (*reclamos*) y extraordinarios (*recurso de revisión*) que, han sido propuestos respecto a las actuaciones de los subordinados, o de aquellas que le son propias e intransferibles a ciertos funcionarios (*facultad consultiva o*

⁶ Art. 78,81-84,110-114. Registro Oficial 2do Suplemento No. 31, (7 de julio del 2017), Código Orgánico Administrativo.

⁷ Constitución de la República del Ecuador [Const.] Art. 76. Registro Oficial No. 449 (20 de octubre del 2008).

⁸ Art. 59 - 63. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario.

⁹ Art. 10. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario.

¹⁰ Art. 103 - 63. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario.

de absolución de consultas, la revisión de oficio que recae en la máxima autoridad). El acto expedido al margen de la competencia en razón del grado desvanece la presunción de legitimidad del mismo. (Código Tributario, Art. 82. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587, 29 de noviembre del 2021).

Objeto

En cuanto al objeto se lo entiende como el contenido decisorio o resolutorio del acto, lleva inmerso propósito en que funda la administración para tomar la decisión por lo cual, debe contener situaciones ciertas, lícitas y jurídicamente posibles tendientes a cumplir un propósito (en su fin último el bien común), decidiendo todas los argumentos y pruebas de descargo propuestos por el ciudadano, por ser este un derecho connatural al ser humano reconocido en los tratados internacionales.

Voluntad

En lo que atañe a la voluntad, la misma tiene que ser generada por una persona con legitimidad por el origen (designación o nombramiento) en ejercicio de sus funciones, debe ser unilateral y exteriorizada para que genere un vínculo jurídico (derechos u obligaciones). Es la expresión de la Administración a través de sus actos. Ella está dirigida a su vez por dos elementos: la causa y la finalidad. (Gordillo, 2012). La causa es el presupuesto exigido por la norma para que se promueva la consecuencia jurídica, pero a diferencia del acto privado encuentra su asidero en el “interés público”, desde su construcción (antecedente) que justifica su emisión conforme a derecho (es decir a criterios jurídicos). De su parte la finalidad o perspectiva teleológica, es el efecto anhelado por la Administración que responde no a la voluntad del emisor sino al

presupuestado regulado en la norma, por ello será nulo el acto si el mismo conlleva inexistencia o error de causa, o si no se cumple la finalidad para la cual ha sido expedido.

Procedimiento

En lo referente al procedimiento también conexas a la actividad reglada, debe haberse cumplido preliminarmente con la ritualidad procedimental en aras de cumplir con el debido proceso, y no afectar derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado o terceros. El Código Tributario¹¹ manifiesta que la invalidez del acto, y su consecuente nulidad es atribuible en aquellos casos en los cuales hayan sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento. o de las formalidades que la ley prescribe, condicionándolo a que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo. Debe meditararse por tanto en los principios procesales de especificidad (*que la norma estatuya el efecto de nulidad*) y trascendencia (*que haya incidido palmariamente en lo decidido*) a fin de dilucidar si opera o no la nulidad, pues no basta la sola inobservancia a los tiempos para sostener que prospera el vicio insubsanable.

Motivación

Finalmente, se aborda el elemento motivación que conlleva la exteriorización, comprensible del proceso intelectual de la voluntad administrativa, no solo para el administrado, sino para el auditorio social lo cual resulta complejo por el tecnicismo que abarca la especialidad tributaria. Sin embargo, no implica el acto de listar normas y hechos, sino que, los mismos deben contener un hilo conductor explicativo a la situación jurídica que forma la voluntad administrativa, en la cual se denote la pertinencia de los hechos acreditados y la subsunción a los presupuestos

¹¹ Art. 139.2. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 (29 de noviembre del 2021), Código Tributario

normativos enunciados. Una motivación para que sea racional debe estar acompañada de buenas razones; dichas razones deben apoyarse en los hechos del caso, en la prueba pertinente y en el derecho vigente aplicable al caso. (Castillo Alva, 2013).

La Corte Constitucional Ecuatoriana en su actual conformación se apartó del Anterior Lineamiento del test de motivación: Razonabilidad, fundada en principios constitucionales y fuentes de derecho en que se funda la decisión; Lógica, coherencia entre premisa y conclusión; y, Comprensibilidad, claridad de lenguaje, entendible para el destinatario y cualquier lector;^{12 13} y en la actualidad ha propuesto “pautas jurisprudenciales” para el examen de motivación a efectos de ubicar la posible vulneración a tal garantía¹⁴ para lo cual parte del criterio rector de la argumentación jurídica suficiente en cuanto a su estructura mínima completa, esto es una fundamentación normativa y fáctica suficiente y a dicho efecto desarrolla una “tipología de deficiencias motivacionales” a saber:

1. **Inexistencia:** Ausencia absoluta de fundamentación normativa y fáctica.
2. **Insuficiencia:** Cumplimiento defectuoso de los elementos mínimos.
3. **Apariencia:** Cuando a primera vista parece suficiente, pero en realidad no lo es, porque incurre en vicios que afectan a su suficiencia.

En función de ello, se expusieron los siguientes vicios conexos a la apariencia:

- a) **Incoherencia;** existe contradicción entre: Premisas o premisas y la conclusión (*lógica*) o; con la Conclusión en la decisión (*decisional*).

- b) **Inatinencia;** las razones vertidas no guardan relación con el asunto o problema jurídico en discusión.
- c) **Incongruencia;** la cual acontece cuando: No se ha dado respuesta por acción tergiversando los hechos u omisión a los argumentos o descargos relevantes de las partes (*incongruencia frente a las partes*), o; no se afronta cuestiones exigidas por el derecho tendiente a tutelar un derecho fundamental (*incongruencia frente al derecho*).
- d) **Incomprensibilidad;** opera cuando no es inteligible. De la observancia a los elementos de validez del acto administrativo antes desarrollados, la Administración Tributaria asegurará que el mismo adquirió regularidad de forma y fondo, en cuanto se han cumplido con las exigencias normativas y doctrinales en su formación, contenido y fin, siendo necesario manifestar que el mismo en cuanto a su extinción, opera ya bien: por el cumplimiento de lo decidido (ejm: pago de obligación contenida en un acto de determinación); por vencimiento de plazo o término (ejm: caducidad de comprobantes de venta y retención); cumplimiento de una condición (ejm: requerimiento de información), más sin embargo también acontecen formas irregulares que dan paso a su extinción tales como: conveniencia u oportunidad (transacción intra y extra procesal); o por defectos –vicios (recurso revisión, reclamos) estos últimos como consecuencia de la activación de medios impugnatorios que alteran la estabilidad de los mismos en pro de desterrar la posible arbitrariedad que trae como secuela la ilegalidad o nulidad.

¹² Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador No. 092-13-SEP-CC, Caso No. 0538-11-EP.

¹³ Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador No. 014-17-SEP-CC, Caso No. 0678-12-EP. 18 de enero del 2017.

¹⁴ Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador Sentencia No. 1158-17-EP/21, 20 de octubre del 2021

El máximo órgano de justicia ordinaria, en materia administrativa sobre las consecuencias jurídicas de un acto irregular ha reflexionado así: “[...] b) La doctrina de los actos administrativos establece que los requisitos esenciales de dichos actos a saber serían: la competencia del órgano, el cumplimiento de los presupuestos de hecho previstos en la ley para que el acto pueda ser dictado, el objeto y contenido lícitos, la ausencia total del procedimiento administrativo previo, el acatamiento de los fines previstos en el ordenamiento jurídico y la motivación.

La ausencia o incumplimiento de uno de ellos, de conformidad con las teorías de la nulidad, resultaría en una nulidad absoluta radical o de pleno derecho del acto, lo que provocaría la inexistencia del mundo jurídico del mismo. Lo contrario sucedería con los vicios del acto administrativo que generan nulidad relativa (anulabilidad), los cuales, al no ser graves, serían susceptibles de ser superados a través de convalidaciones, evitando así la invalidez del acto.

Por su parte la ilegalidad es definida como la infracción de ley prohibitiva. Incumplimiento de ley imperativa. Ilegitimidad. Abuso. Delito (Diccionario Jurídico Lexis, www.lexis.com.ec). Dentro de la teoría de los actos administrativos, las infracciones a la ley se pueden generar en la consecución de cualquiera de los requisitos esenciales de los actos administrativos. c) De las consideraciones expuestas, en virtud de las disposiciones y doctrina indicada, se concluye que, en el sistema jurídico ecuatoriano, en relación a la materia regulada por la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa, la nulidad y la ilegalidad, tienen ciertos matices.

Así en la formación del acto administrativo, cuando cualquiera de sus requisitos esenciales adolezca de un vicio contrario a derecho, el acto sería ilegal, más si estos requisitos adolecieran de deficiencias graves que no fuera posible convalidarlos el acto adolecería de nulidad absoluta. Respecto de ellos, de manera jerárquica la Constitución de la República y la Ley de la

Jurisdicción Contencioso Administrativa restringirán a los casos de nulidad absoluta a la falta de motivación, la incompetencia del ente que lo emite, y la inobservancia de las formalidades (procedimiento) para la emisión del acto, siempre que su influencia sea determinante en la resolución.

En un rango jurídico más inferior y con un ámbito más restringido de aplicación, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva ha desarrollado con mayor amplitud los vicios que causarían la nulidad absoluta del acto administrativo, adicionando otros relacionados con infracciones graves al ordenamiento jurídico a sus fines, o a los delitos. Al ser declarada la nulidad del acto administrativo de destitución, el derecho que le reconoce la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa al impugnante es que le sean reconocidas todas las remuneraciones que le correspondería hasta su reintegro al cargo al que fue destituido, de lo que se deduce que la nulidad así declarada, deja sin existencia jurídica al acto impugnado, como si nunca hubiere existido.

Al tratarse de la simple ilegalidad de los actos administrativos (es decir cuando no se ha incurrido en vicios graves que originan una nulidad absoluta), al ser declarada dicha ilegalidad, el mismo deja de surtir efectos desde su declaración. En consecuencia, se puede afirmar que un acto nulo siempre llevaría implícito la ilegalidad del mismo, pero no viceversa, por cuanto un acto ilegal no necesariamente será nulo, a menos que se verifique la ocurrencia de un vicio grave...” (Corte Nacional de Justicia del Ecuador; Sala Esp. de lo Contencioso Administrativo; 11 de junio del 2012).

Como se ve los efectos del acto administrativo entre ellos el tributario, no se agota exclusivamente en su adecuada notificación para adquirir eficacia, sino cuando tiene aquella capacidad de producir consecuencias jurídicas, por ello, el mismo debe ser valuado de forma conexas en cuanto a sus elementos

constitutivos de validez, por las incidencias jurídicas que se derivan, de ahí la importancia de comprender desde la gestión tributaria, lo trascendente del debido proceso desde la formación misma del acto, pues no bastan las suficientes razones técnicas impositivas generadas por el equipo auditor que puedan sustentar una glosa, o en su caso la verificación de los hechos de una presunta infracción de ahí que, la actividad reglada no se termina en la mera legalidad sino en una verdadera tutela que asegure su perfeccionamiento pues solo así estaremos ante un acto eficaz que puede ser ejecutado. (Biscaretti Di Ruffia, 1973) & (Frugone Schiavone, 1974) & (Durán Martínez).

Por otra parte, son los resguardos que ha tomado el legislador al dotarle al acto administrativo las presunciones **de legitimidad** (*expedido conforme al ordenamiento jurídico*) **y ejecutoriedad** (*llamado a cumplirse*), que en un primer momento permitiría sostener que ante la judicialización de la actuación administrativa, la sola remisión del expediente relevaría la carga de la prueba a la autoridad tributaria demandada lo cual será afrontado a continuación.

Situación jurídica ante la sede contenciosa tributaria

Existen varias aristas derivadas del cuestionamiento a los efectos jurídicos de las presunciones de legitimidad, ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos ante los Tribunales de lo Contencioso Tributario, siendo que en esta ocasión se abordará tres de aquellas que se estiman relevantes al tema propuesto a saber:

Expedido el acto administrativo por la administración tributaria como consecuencia del

ejercicio de sus facultades, el mismo adquiere eficacia al verificarse su debida notificación por disposición expresa de la ley,¹⁵ y con ello nace la viabilidad jurídica de oposición no solo por parte del destinatario del acto sobre quien recae un interés jurídico que afecta de forma directa un derecho subjetivo, sino también se encuentra habilitado quien(es) acredite(n) interés directo o creyere(n) afectado(s) su(s) derecho(s)^{16 17} lo cual propone una problemática en la titularidad de legitimación procesal que no ha sido definida en nuestra normativa interna ecuatoriana, ni tampoco ha sido regulado el momento en el cual deba probarse y deliberar tal cuestionamiento ya bien en sede administrativa (*reclamo o recurso de revisión*) o judicial (*acciones de impugnación, directa, especial*) por lo cual corresponde al sujeto activo o jueces en su caso, ejercitar un proceso de análisis de control convencionalidad pro homine, en aras de proteger la garantía de impugnación en la perspectiva de garantizar los derechos humanos.

La problemática planteada no es un asunto menor, pues lleva inmersa la necesaria discusión, de esclarecer la debida conformación de la relación jurídica procesal, de sobre quien recae los efectos jurídicos del acto administrativo tributario, así como la determinación de desentrañar quien (es) son los llamados a cuestionarlo, de ahí que el interés legítimo debe estar justificado en la relevancia o riesgo de afectación como consecuencia sobre todo de la ejecutividad del acto.

A una mejor ilustración se diría que un responsable por representación (obligado indirecto) podría presentarse formulando reclamación administrativa, porque su interés legítimo estaría dado en las posibles afectaciones patrimoniales de ser coactivado por

¹⁵ Art. 85. Código Tributario.

¹⁶ Art. 115, 143. Código Tributario.

¹⁷ Art. 303. Código Orgánico General de Procesos.

obligaciones, cuyo hecho generador es imputable al contribuyente (obligado directo).

Por otra parte, los efectos jurídicos del acto administrativo en el tiempo es la firmeza, que el mismo adquiere ya bien cuando no se ha propuesto reclamación administrativa¹⁸ o; por renuncia a ella tácitamente, cuando por ejemplo se acude directamente ante la sede contenciosa tributaria, por tanto, el acto por efecto de su impugnación es inmodificable administrativamente.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador¹⁹ sobre el tema ha sido ilustrativa en señalar que: “El Código Tributario en su Art. 83 estatuye que un acto firme es aquel respecto del cual no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala; en otras palabras, el acto es firme aun cuando siendo el tiempo y plazo para interponer el reclamo administrativo, no se presentó petición alguna. De igual manera el Art. 84 del referido Código, establece que el acto es ejecutoriado cuando respecto del mismo no se hubiere interpuesto o previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa; es decir que el acto es ejecutoriado porque sobre él no se interpuso ningún recurso en la misma vía administrativa y por tanto puede ser ejecutado. Continuando con el mismo orden de ideas, se alude a Francisco Muñoz Chacón - citado por Álvaro Mejía Salazar en su obra *Diccionario de Derecho Tributario*-, quien expresa que: “el acto administrativo firme está referido a aquel acto administrativo que, una vez resueltos los recursos administrativos interpuestos contra él, o habiendo transcurrido el plazo para su impugnación, no fue recurrido en tiempo y forma, adquiriendo la condición de firme (...)”.

De igual manera, Raúl Bocanegra -citado por Álvaro Mejía Salazar en su obra *Diccionario de Derecho Tributario*-, sostiene que: “los actos administrativos están destinados a ser eficaces, es decir, su contenido obligatorio tanto para los ciudadanos como para la administración, por este motivo, son susceptibles de que la administración pueda imponer el contenido obligatorio de sus propios actos administrativos utilizando medios coactivos cuando sobre ellos no se han realizado reparos en el tiempo respectivo.”.

De todo lo anterior se puede apreciar que en sede administrativa la firmeza y ejecutoriedad del acto administrativo, llevan consigo las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, prerrogativas que permiten a la Administración Tributaria hacer cumplir sus propias actuaciones y por ende hacerla eficaz, ágil y sobre todo eficiente al momento de efectuar la gestión y recaudación tributaria...”

Ahora bien, se debe tener en cuenta que no es necesario el agotamiento la vía administrativa para acudir a la judicial, por lo que no es descabellado sostener que se proponga concomitantemente, por un lado reclamación administrativa, y por otra una acción contenciosa, lo cual si bien no está vedado, el legislador ha previsto que en tales circunstancias, se extinguirá la reclamación tornándose “de jure” firme al acto, dejando en claro que será inadmisibles todo tipo de reclamación una vez que se haya acudido a la sede contenciosa tributaria^{20 21} inclusive el recurso de revisión conforme el discernimiento efectuado por los mismos jueces nacionales²² al reflexionar así:

“5.2.5.- [...] En ese orden de ideas, el efecto jurídico que produce la falta de afianzamiento

¹⁸ Art. 83. Código Tributario.

¹⁹ Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Recurso No. 445-2015, 18 de enero del 2016.

²⁰ Art. 300. Código Orgánico General de Procesos.

²¹ Recurso de Casación No. 35-1995, 7 de noviembre del 2002

²² Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Recurso No. 546-2015, 28 de marzo del 2016.

es que el acto administrativo materia de la acción quedará firme; y, el efecto jurídico de un acto firme como consecuencia de una decisión judicial es que aquellos actos resultan inimpugnables, por lo que adquieren la calidad de cosa juzgada, con efectos definitivos, razón por la cual, frente a ellos ningún órgano administrativo o judicial tiene facultad alguna para revocarlos, modificarlos o limitar sus efectos.

En consecuencia, en la especie, al haberse producido la firmeza de la Resolución No. 117012012RREC015980 de 13 de junio de 2012, como resultado del auto de archivo dictado por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, el 17 de agosto de 2012, dicha decisión judicial ha adquirido la calidad de cosa juzgada, con efectos definitivos, y por lo tanto resultaba improcedente que la compañía Licores nacionales y extranjeros Liquors Cía. Ltda., insinúe recurso de revisión de manera ulterior a una decisión judicial (27 de agosto de 2012); circunstancia que no ha sido advertida por la Sala de instancia, por lo que, en el presente caso, sí se configura plenamente la aplicación indebida de los arts. 143, 144 y 147 del Código Tributario y del precedente jurisprudencial publicado en el R.O. 93 del 22 de diciembre de 2009; y, por ende, la falta de aplicación del art. 145, numeral 1, del mismo cuerpo normativo. 6. Decisión 6.1 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve: 7. Sentencia 7.1 Casar la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2015, las 15h08, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Quito, dentro del juicio de impugnación No. 2013-0028; y, ratificar la plena validez jurídica del Oficio No. 917012013OREV000090 del

15 de marzo de 2013, emitido por el Director General del Servicio de Rentas Internas...” Al respecto si bien el artículo 145.1 del Código Tributario establece como causal de improcedencia del recurso de revisión: “1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración...”

La frase “cuando el asunto hubiere sido resuelto”, no distingue si el mismo fue atendible en cuanto cosa juzgada formal o material, ya bien por una forma ordinaria o extraordinaria de terminar el proceso, se podría especular que accionada la sede contenciosa, indistintamente de la forma de terminación del proceso, precluye la posibilidad de retornar a la sede administrativa.

Finalmente, se muestra que los efectos jurídicos de los actos administrativos tributarios encuentran a su vez notabilidad en lo referente a la relación procesal en sede contenciosa tributaria, en lo que respecta a la carga de la prueba, pues es conocido que por principio general de que a quien alega le concierne probar (Código Orgánico General de Procesos, Art. 169, n.d.). Lo cual se contrapone a la disposición legal que asigna la responsabilidad probatoria a la Administración Tributaria, en lo que atañe a los hechos o actos del sujeto pasivo, de los que ultime la existencia de la obligación tributaria y cuantía,²³ presupuesto normativo no previsto para lo contencioso administrativo y que es un deber sustancial de la entidad pública tributaria, la defensa de la legalidad y validez de sus actuaciones.²⁴

Esto abarca, no solo la remisión del expediente administrativo y alegación de negativa a los fundamentos de hecho y derecho al acto de proposición, ni las alegaciones de

²³ Art. 311. Código Orgánico General de Procesos.

²⁴ Art. 103.7. Código Tributario.

que le asiste las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad; ya que si la Administración Tributaria no demostró, al momento del dictado del acto, lo que afirma, será suficiente al actor probar en sede judicial o administrativa, que en el expediente administrativo no existe prueba de lo que afirma ella, puesto que es la norma la que impone al sujeto activo la titularidad de la carga de la prueba en el plano material de los elementos de la obligación tributaria.

En el ámbito sancionador es de comprender a su vez que aun en la esfera administrativa tributaria (contravenciones y falta reglamentaria), el principio de inocencia es plenamente aplicable, no solo a los delitos, por ello es la Administración Tributaria (ente sancionador) a quien corresponde desvirtuar dicha presunción y no al presunto infractor quien asegurará su defensa, con la activación oportuna de sus medios de impugnación, en cuyo caso no primará las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por sobre el de inocencia al ser este un derecho humano preferente reconocido por la Convención Americana de Derechos Humanos, y que por formar parte del bloque constitucional.

El distinguir que la Constitución no se encuentra únicamente conformada por reglas, es una consecuencia directa de concebir a la norma fundamental como un cuerpo complejo o interdisciplinario, en el que coexisten distintos valores y principios que guían la aplicación de sus contenidos y, por tanto, de todo el sistema jurídico que necesariamente debe guardarle sujeción, desde la lógica de reconocer el principio de supremacía y su función de unidad y validez. Dicha función debe ser entendida nuevamente en un sentido formal y material. (Caicedo Tapia, 2009) & (García Enterría, 1985).

La inclusión de normas internacionales dentro del bloque de constitucionalidad tiene tres efectos jurídicos trascendentales: 1).- los tratados de derechos humanos prevalecen sobre la legislación interna; 2).- los tratados de derechos humanos pueden ser considerados como parámetros de constitucionalidad concurrentes con las normas constitucionales nacionales, por lo que un conflicto entre un tratado de derechos humanos y una ley interna puede derivar en una declaratoria de inconstitucionalidad; y 3).- Los derechos reconocidos internacionalmente protegidos por los tratados de derechos humanos, pueden ser invocados a través de las acciones nacionales destinadas a tutelar derechos constitucionales. (Góngora Mera, 2002)

De lo expuesto, la relación jurídico personal entre el Estado y los sujetos pasivos importa el despliegue de derechos y obligaciones mutuas, que siendo judicializadas corresponde a la magistratura asegurarla en una comprensión que va más allá de una aplicación literalidad de la norma, sino más bien, en su integralidad (derecho interno, constitucional y convencional) destacando que las entidades del sector público de la cual forman parte las administraciones acreedoras del tributo, en su dimensión procesal también les asiste derechos al haberseles reconocido legitimación activa.^{25 26}

Conclusiones

El acto administrativo tributario es una manifestación de la actividad estatal reglada y declarativa su voluntad unilateral, que deviene de la potestad de imperio en el ejercicio de sus facultades que el órgano legislativo le confiere y que produce efectos jurídicos individuales o generales.

²⁵ Art. 303. Código Orgánico General de Procesos.

²⁶ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 281-13-JP/19, 04 de septiembre del 2019.

La administración tributaria debe cerciorar el cumplimiento de elementos constitutivos del acto que formen la validez y eficacia del mismo, desde lo sustantivo y procedimental para garantizar su finalidad y ejecutividad

Los medios de impugnación administrativa y judicial constituyen garantías del ciudadano que permiten rebatir las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad.

La sede contenciosa tributaria constituye un mecanismo idóneo de protección del ciudadano frente a las posibles arbitrariedades o vicios que existan en el ejercicio de las facultades de la administración tributaria.

Los avances tecnológicos formulan nuevos retos para el contribuyente respecto del cumplimiento de sus deberes formales y materiales; para el ente acreedor del tributo en cuanto brindar mecanismos que faciliten la contribución impositiva y seguridades tecnológicas que resguarden el derecho a la intimidad, confidencialidad de la información de los contribuyentes; y para los jueces constituye un reto la administración de justicia como reducto de tutela de derechos humanos como contrapeso de los poderes estatales, o en su defecto ratificando la regularidad de los actos en cuanto a su eficacia y ejecutividad.

Referencias Bibliográficas

Biscaretti Di Ruffia, P. (1973). *Derecho Constitucional*. Madrid: Tecnos.

Caicedo Tapia, D. A. (2009). El Bloque de Constitucionalidad en el Ecuador: Derechos Humanos más allá de la Constitución. *Revista de Derecho No. 12, UASB-Ecuador*.

Castillo Alva, J. L. (2013). *Proscripción de la Arbitrariedad y Motivación*. Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.

Código Orgánico Administrativo. Art. 65; Registro Oficial 2do Suplemento No. 31 del 7 de Julio del 2017.

Código Orgánico Administrativo. Art. 78, 81- 84, 110 - 114. Registro Oficial 2do Suplemento No. 31 del 7 julio del 2017.

Código Orgánico General de Procesos. Art. 322.6. Registro Oficial 3er Suplemento No. 245 del 07 de febrero del 2023.

Código Orgánico General de Procesos. (s.f.). Art. 169.

Código Orgánico General de Procesos. (s.f.). Art. 300.

Código Orgánico General de Procesos. (s.f.). Art. 303.

Código Orgánico General de Procesos. (s.f.). Art. 303.

Código Orgánico General de Procesos. (s.f.). Art. 311.

Código Tributario. *Art. 139.1. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 del 29 de Noviembre del 2021.*

Código Tributario. *Art. 139.2. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 del 29 de noviembre del 2021.*

Código Tributario. *Art. 75. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 del 29 de Noviembre del 2021.*

Código Tributario. *Art. 76 y 77. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 del 29 de noviembre del 2021.*

Código Tributario. *Art. 82. Registro Oficial 3er Suplemento No. 587 del 29 de noviembre del 2021.*

Código Tributario. (s.f.). *Art. 103.7.*

Código Tributario. (s.f.). *Art. 115, 143.*

Código Tributario. (s.f.). *Art. 83.*

Código Tributario. (s.f.). *Art. 85.*

Constitución de la República del Ecuador; *Art. 226. (2008). Registro Oficial No. 449.*

Constitución de la República del Ecuador; *Art. 76;. (2008). Registro Oficial No. 449.*

Corte Constitucional del Ecuador . *Sentencia No. 014-17-SEP-CC del 18 de enero del 2017.*
Obtenido de <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=017-14-SEP-CC>

Corte Constitucional del Ecuador. *Sentencia No. 1158-7-EP-21 del 20 de octubre del 2021.*
Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gob.ec/index.php/boletines-de-prensa/item/1208-sentencia-1158-17-ep-21-garant%C3%ADa-de-la-motivaci%C3%B3n.html>

Corte Constitucional del Ecuador. *Sentencia No. 282-13-JP/19 del 4 de septiembre del 2019.*
Obtenido de <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=282-13-JP/19>

Corte Constitucional del Ecuador. (s.f.). *Sentencia No. 092-13-SEP-CC.* Obtenido de <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=092-13-SEP-CC>

Corte Nacional de Justicia del Ecuador. *Recurso No. 445-2015 del 18 de enero del 2016.* Obtenido de https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2016%20PDF/Enero/445-2015%20Resolucion%20No.%20040-2016.pdf

Corte Nacional de Justicia del Ecuador. *Recurso No. 546-2015 del 28 de marzo del 2016.* Obtenido de https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2016%20PDF/Marzo/546-2015%20Resolucion%20No.%20208-2016.pdf

Corte Nacional de Justicia del Ecuador; Sala Esp. de lo Contencioso Administrativo. Resolución 59-12, *Recurso de Casación No. 554-2006* del 11 de junio del 2012.

Durán Martínez, A. (s.f.). *Revocación del acto administrativo*.

Frugone Schiavone, H. (1974). De los aspectos administrativos de la ley de marcas de fabrica, comercio y agricultura y de la anulación de la inscripción registral. *Revista de Derecho Jurisprudencia y Administración* - Montevideo, 1 - 10.

García Enterría, E. (1985). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid.

Góngora Mera, M. E. (2002). *La difusión del bloque de constitucionalidad en la jurisprudencia latinoamericana y su potencial en la construcción del IUS CONSTITUTIONALE COMMUNE latinoamericano*. Brasil: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r31277.pdf>.

Gordillo, A. (2012). Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas. En A. Gordillo, *Fundación de Derecho Administrativo, Tomo V* (págs. EAA-IV-1). Buenos Aires: S/E.

Recurso de Casación No. 35-1995. del 7 de noviembre del 2002.

13

LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS RECLAMOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS ANTE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

*Autor: Daniel Friedman Mateluna
Juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

La forma de activar al órgano jurisdiccional y que este verifique la validez y legalidad de las actuaciones administrativas en la atención de reclamos administrativos y recursos de revisión es por medio de la impugnación de actos administrativos. Por regla general, los actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias gozan de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad; sin embargo, aquellos actos que no tienen la posibilidad de ser reclamados o aquellos en los que no existe recurso administrativo ulterior, por definición de los artículos 83 y 84 del Código Tributario, son firmes y ejecutoriados, condición que se verifica en las resoluciones que atienden tanto reclamos como recursos de revisión. Para evitar la ejecución de los mismos, en primer lugar, la Corte Constitucional ha condicionado la caución que debe rendirse a la ejecución del acto administrativo, aunque ese no fue el fin primigenio considerado en la Ley de Equidad Tributaria y posteriormente en el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos. Ante esto se plantea una necesidad de revisar, si corresponde o no, mantener la vigencia del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, así como el contenido actual de los artículos 83 y 84 del Código Tributario.

Palabras Clave: Reclamo administrativo; recurso de revisión; acto administrativo; “solve et repetere”; caución; acceso a la justicia.

Abstract

The way to activate the jurisdictional body and have it verify the validity and legality of administrative actions in handling administrative claims and review resources is through challenging administrative acts. As a general rule, administrative acts issued by tax administrations enjoy the presumption of legitimacy and enforceability. However, those acts that cannot be challenged or those for which there is no further administrative recourse, as defined in Articles 83 and 84 of the Tax Code, are considered final and enforceable. This condition is verified in resolutions that address both claims and review resources. To prevent their enforcement, the Constitutional Court has conditioned the provision of a bond for the execution of the administrative act, although that was not the original purpose considered in the Tax Equity Law and later in Article 324 of the General Organic Code of Procedures. In light of this, there is a need to review whether it is appropriate or not to maintain the validity of Article 324 of the General Organic Code of Procedures, as well as the current content of Articles 83 and 84 of the Tax Code.

Keywords: Administrative claim, review resource, administrative act, “solve et repetere,” bond, access to justice.

Introducción

Tomando como punto de inicio a la norma fundamental, por principio de jerarquía normativa, es de señalar que la propia Constitución de la República del Ecuador, establece la estructura del Estado, que bajo los principios democráticos del Estado Republicano está dividida en funciones, una de las cuales ejerce la potestad de administrar justicia¹.

La propia Constitución de la República del Ecuador, establece que la ley determinará, entre otros, la estructura, competencias y funciones de los órganos jurisdiccionales, para lo cual se hace indispensable recurrir al Código Orgánico de la Función Judicial, norma que hace referencia a los tribunales de lo contencioso tributario y su competencia en materia tributaria. Así, dentro de las atribuciones de los órganos de justicia especializada en materia tributaria, se encuentran –sin perjuicio de otras tipificadas en la propia norma–, la de resolver cualquier controversia que surja entre la administración tributaria² y sujetos pasivos³ de obligaciones tributarias –incluso terceros–; así como, conocer las impugnaciones presentadas contra cualquier acto administrativo emitido por los entes administradores y recaudadores de tributos⁴.

En el contexto expuesto, se ha hecho una mención especial a los actos administrativos emitidos por la administración tributaria, es

que la resolución de reclamos administrativos presentados por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria y de los recursos de revisión,⁵ insinuados por parte interesada o iniciados de oficio, se realiza mediante el ejercicio de la facultad resolutoria, establecida por el Código Tributario.

Esta facultad se encuentra determinada por el artículo 69 del Código Tributario, el cual ordena:

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.

En lo que respecta concretamente a los procedimientos administrativos para la sustanciación de reclamos administrativos y del recurso de revisión, por parte de los entes recaudadores de tributos, el mismo Código Tributario, establece la naturaleza, el trámite de cada uno de ellos, funcionarios con la competencia para tramitarlos y resolverlos⁶.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, es preciso ratificar que tanto el trámite del reclamo administrativo como del recurso de revisión, concluye con la emisión

¹ El artículo 167 de la Constitución de la República del Ecuador, señala: "Art. 167.- La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución."

² Según lo ordena el Código Tributario, en los artículos 64, 65 y 66, la administración tributaria puede ser Central, Seccional o De Excepción.

³ "(...) Los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) (...) el sujeto pasivo puede ser cualquier persona, física, jurídica (o moral), privada o pública (...)" Valdés Costa, R. (2004). Instituciones de Derecho Tributario, 2da. Edición. Ed. De Palma (p. 1 y 2).

⁴ Los artículos 218 y 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, en sus partes pertinentes, ordenan: "Art. 218.- Competencia de los tribunales distritales de lo contencioso tributario. - Existirán tribunales de lo contencioso tributario en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura, el cual establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia.

Art. 219.- Atribuciones y deberes.- Les corresponde a los jueces y juezes que integren las salas de lo contencioso tributario: 1. Conocer y resolver las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario; 2. Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra todo acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, niegue recursos de revisión, imponga sanciones por incumplimiento de deberes formales o niegue reclamos de pago indebido; (...)"

⁵ Cabe señalar que el recurso de revisión, es actualmente, el único recurso administrativo previsto por la normativa tributaria. Antes el Código Tributario preveía la existencia del recurso de reposición y del recurso de apelación del procedimiento coactivo, pero fueron derogados por la Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999.

⁶ Para el caso de reclamos administrativos, ver artículos 115 al 134 del Código Tributario. Recursos de revisión artículos 139 al 148 ibidem.

de un acto administrativo, que para fines del presente análisis es medular, más allá del trámite administrativo que sirva de antecedente para su emisión.

Desarrollo

El acto administrativo

Sin lugar a duda, el acto administrativo ha sido una de las bases principales de estudio del derecho administrativo y sin perjuicio de que ha sido objeto de diversa conceptualización doctrinaria⁷, es muy didáctica la comparación que realiza Dromi entre el hecho y el acto administrativos, en la cual va esbozando un concepto de esta institución jurídica, a partir de sus características. Así se puede arribar a un concepto sencillo, muy parecido al estudiado en aulas universitarias, que determina que acto administrativo es la declaración estatal unilateral, que produce efectos individuales directos.⁸

A partir del concepto del acto administrativo, cualquiera que sea este, desde la óptica doctrinaria, pueden definirse las características de este, sin que estas menoscaben su naturaleza. En este sentido, el Código Tributario establece claramente la forma y contenido de los actos administrativos en el artículo 81. De ahí se tiene que los actos deben emitirse por escrito y deberán estar debidamente motivados, lo que supone que deberán estar alineados con lo previsto en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador. Otras circunstancias propias de los actos se

encuentran también definidas por Constitución y en el Código Tributario, las que tienen relación con la firmeza, ejecutoriedad, competencia e impugnabilidad de los actos:⁹

A través de la impugnación se intenta restablecer la legalidad administrativa cuando ella ha sido violada u obtener restablecimiento, conjugándola con la observancia de las situaciones jurídicas subjetivas particulares. Se opera, de este modo, un control administrativo y judicial sobre el acto (...)

El acto administrativo, en su calidad de acto productor de efectos jurídicos directos, puede ser impugnado mediante recursos administrativos o acciones y recursos judiciales.

El acto administrativo que se presume legítimo, exigible y hasta ejecutorio es impugnabile administrativa o jurisdiccionalmente por los administrados, en ejercicio del derecho de defensa que ampara la Constitución. La impugnación puede ser en sede administrativa o en sede judicial.¹⁰

La Constitución de la República del Ecuador, es sumamente clara para referirse a la impugnabilidad de los actos administrativos, dentro de los cuales, lógicamente, se incluyen los expedidos por las administraciones tributarias, en la resolución de reclamos administrativos y del recurso de revisión –entre otros actos que pueden expedir las administraciones tributarias-; así, el artículo 173 del texto constitucional señala “Los actos

⁷ “El concepto de acto administrativo posee, en efecto, un grado de indeterminación realmente inquietante. Sus causas pueden reducirse a dos: de una parte, la disparidad teórica: el acto administrativo ha sido objeto, a lo largo de los poco más de doscientos años de su historia, de diversas construcciones doctrinales, difícilmente conciliables entre sí; y, de otra, la impresionante variedad de las actividades que la Administración lleva a cabo, que hace difícil la construcción de esquemas doctrinales unitarios”, Santamaría Pastor, J. (2002). Principios del Derecho Administrativo, t. II, tercera edición. Ed. Dentro de Estudios Ramón Areces S.A. (p. 127).

⁸ “Se diferencia del acto administrativo puesto que es un acontecer que importa un hacer material, una operación técnica o una actuación física del ente público en ejercicio de la función administrativa, mientras que el acto administrativo es siempre una declaración intelectual de voluntad, de decisión, de cognición o de opinión, que también produce efectos jurídicos. (...)”

El acto administrativo tiene presunción de legitimidad por cuanto determina la obligación del particular de cumplirlo y el nacimiento de los términos para impugnarlo, transcurridos los cuales se opera la caducidad de los recursos.” Dromi, R. (2008). Acto Administrativo, cuarta edición. Ed. Ciudad Argentina (p. 16 y 17).

⁹ Como tal, en referencia a los actos administrativos el Código Tributario no es específico en cuanto a criterios de competencia e impugnabilidad; sin embargo, en el artículo 139, deja claro que la competencia es una solemnidad sustancial de los actos, que de no verificarse produce la nulidad. En relación a la impugnabilidad de los mismos, el artículo 30.1, agregado por el artículo 45 de la Ley s/n, R.O. 111-S, 31-XII-2019, señala como derecho de los sujetos pasivos, impugnar administrativamente los actos administrativos de los que se crean afectados.

¹⁰ Dromi, R. (2008). Acto Administrativo, cuarta edición. Ed. Ciudad Argentina (p. 167 y 168).

administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”.

Al tenor de lo establecido por la Constitución de la República del Ecuador, para la administración tributaria central, seccional y de excepción, tanto el Código Tributario¹¹, como el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones¹², establecen para aquellos que se creyeran afectados por actos administrativos emitidos por las administraciones tributarias, la posibilidad de presentar reclamos administrativos de impugnación.

En cuanto al recurso de revisión, el artículo 143 del Código Tributario, se refiere tanto a la naturaleza del recurso, autoridad competente para resolverlo, causales, entre otras circunstancias.

Si el título del presente trabajo es la “Perspectiva del Reclamo Administrativo y del Recurso de Revisión Ante la Justicia Tributaria”, el lector con justa razón podrá preguntar qué relación tiene el acto administrativo, con la materia que debe analizarse; la respuesta es sencilla, tanto la resolución de reclamos administrativos como de recursos de revisión, se realiza mediante la expedición de un acto administrativo, con carácter impugnable, conforme lo establecido por la Constitución.

En efecto, el enfoque de esta investigación está relacionado con la impugnación en vía judicial del acto administrativo que resuelve

un reclamo o un recurso de revisión, por lo que no se analizarán circunstancias propias del trámite administrativo de atención de reclamos o el trámite mismo del recurso de revisión, salvo que sea necesario en relación con la incidencia de los mismos ante la justicia tributaria, cuando estos actos son objeto de demanda ante el órgano jurisdiccional.

Van a ser analizadas, circunstancias que han tenido cierta incidencia en el quehacer judicial, en cuanto a la sustanciación y resolución de impugnaciones a actos administrativos que resuelven reclamos y recursos de revisión. Al efecto el artículo 320 del Código Orgánico General de Procesos¹³, establece cuáles son la materia de competencia de los tribunales distritales de lo contencioso tributario y de los tribunales distritales contenciosos administrativos y tributarios con relación a las acciones de impugnación. Entonces serán analizadas la presunción de legitimidad, de ejecutoriedad y la firmeza de los actos administrativos; y, el *solve et repetere*.

La presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos y la firmeza

Como se dijo anteriormente, la presunción de legitimidad y ejecutoriedad son elementos del acto administrativo emitido por las administraciones tributarias en el desarrollo de sus actividades relacionadas con la administración y recaudación de tributos; se hace esta referencia a estas actividades, ya que las administraciones tributarias de hecho emiten actos

¹¹ “Art. 115.- Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva. (...)”

¹² “Art. 124.- Reclamos y Recursos Administrativos.- Toda persona podrá presentar reclamo administrativo en contra de los actos administrativos dictados por el Director General o los Directores Distritales del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador que afectaren directamente sus derechos, dentro del plazo de veinte días contados desde la fecha en que hubiere sido notificado con dicho acto.

Los reclamos que se presentaren se sustanciarán y resolverán de acuerdo al procedimiento establecido en el Código Tributario, dentro del plazo de sesenta días contados desde que el reclamante hubiere presentado dicho reclamo.(...)”

¹³ “Art. 320.- Impugnación. Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar: (...)5. Contra decisiones administrativas dictadas en recurso de revisión. (...)7. Contra resoluciones definitivas de la administración tributaria que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado. (...)9. Las que se propongan contra las resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros a las peticiones de compensación o de facilidades de pago. (...)”

administrativos que correspondan a otras actividades propias de los órganos públicos y que no tienen relación con el tema impositivo y por ende no son de competencia de la justicia contenciosa tributaria.

El artículo 81 del Código Tributario, establece que los actos administrativos emanados por las administraciones tributarias "(...) gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados".

Por regla general, los actos administrativos emanados por la administración tributaria se presumen legítimos:

La presunción de la legitimidad es la suposición de que acto fue emitido conforme a derecho, dictado en armonía con el ordenamiento jurídico. Es una resultante de la juridicidad con que se mueve la actividad estatal. La legalidad justifica y avala la validez de los actos administrativos; por eso crea la presunción de que son legales, es decir, se los presume válidos y que respetan las normas que y que respetan las normas que regulan su producción.¹⁴

Para Valdés Costa, la presunción de legitimidad del acto tiene origen en la condición del Estado en la relación jurídico tributaria. El carácter de acreedor de buena fe del ente fiscal y de que sea digno de tutela, señala el autor, dota a sus actos de la particularidad de que los mismos, tengan la tendencia jurídica de que deban ser cumplidos. Por otro lado, el nacimiento de la presunción se debe a la superioridad de los fines que persigue el Estado, en cuanto a la

recaudación de recursos para la satisfacción de necesidades generales.¹⁵

Ahora, en cuanto a la presunción de ejecutoriedad de los actos administrativos, debe señalarse, que esta tiene relación con la facultad de la administración tributaria para exigir directamente el cumplimiento de su acto administrativo, sin tener que recurrir a un órgano jurisdiccional, para que disponga su cumplimiento.

La presunción de legitimidad y ejecutoriedad en los actos administrativos es previa a la firmeza y ejecutoriedad propiamente dicha. Por qué, los actos administrativos tienen un período en el que están dotados de presunciones; la respuesta tiene que ver con que los administrados están facultados a cuestionar un acto que desde su punto de vista subjetivo, ya sea que resulte contrario a sus intereses o que se conciba que el mismo viola el ordenamiento jurídico¹⁶; sea cual sea el punto de vista, quien impugna un acto administrativo, tiene la carga procesal de demostrar que el mismo causa un gravamen indebido o es contrario a derecho. Para los efectos expuestos, es necesario impugnar el acto, dentro del período establecido en la ley. Trascurrido el tiempo, sin que medie impugnación por parte interesada, el acto adquiere indefectiblemente firmeza y ejecutoriedad.

Mientras se encuentre pendiente de atención la impugnación del acto, le interesa y corresponde al administrado, desvirtuar las mencionadas presunciones.¹⁷

Según lo ha señalado la entonces Corte Suprema de Justicia y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional

¹⁴ Dromi, R. (2008). Acto Administrativo, cuarta edición. Ed. Ciudad Argentina. (p. 119).

¹⁵ Valdés Costa, R. (2004). Instituciones de Derecho Tributario, 2da. Edición. Ed. De Palma (p. 343).

¹⁶ Dromi, R. (2008). Acto Administrativo, cuarta edición. Ed. Ciudad Argentina (p. 120-122).

¹⁷ Fallo recurso casación No. 40-1998. Registro Oficial No. 285 de 27 de septiembre de 1999: "La demanda de impugnación propuesta en contra de la Resolución 034 no puede tener otro objeto que el de desvanecer las indicadas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. (...) En consecuencia era obligación del actor probar que previamente a la suscripción del Convenio Tributario, se cumplieron con todos y cada uno de los requisitos (...)".

de Justicia, la forma de desvirtuar las presunciones del acto administrativo impugnado, es con la actuación de prueba en el proceso que se trate¹⁸, recordándose que la presunción de legitimidad y ejecutoriedad es una presunción de hecho –aunque algunos afirman que es una presunción legal¹⁹–, es decir que admite prueba en contrario, según definición del artículo 32 del Código Civil. Respecto de este punto, es necesario insistir que el derecho de impugnar un acto investido con presunciones viene acompañado de carga probatoria.

Ahora bien, trascurrido el período establecido en la ley, sin que exista impugnación de parte interesada, los actos adquieren firmeza y ejecutoriedad, conceptos que están establecidos por los artículos 83 y 84 del Código Tributario²⁰. Es importante, repasar la definición de actos firmes y ejecutoriados, dada por la ley de la materia, ya que en lo que respecta específicamente a los actos administrativos emitidos para la resolución de reclamos administrativos, sucede una circunstancia particular:

Con la derogatoria del recurso de reposición, el mismo que resultaba ser prácticamente un reclamo interpuesto contra una resolución emitida en atención de un reclamo administrativo, a partir del 30 de abril de 1999 –con la reforma al Código Tributario–, valga la redundancia, toda resolución que resuelve un reclamo administrativo, nace a la vida jurídica como un acto firme.

Efectivamente, la reforma efectuada por la Ley 99-24, no consideró necesaria la modificación del artículo 83 del Código

Tributario, cuando resultaba necesario, no solo para guardar una armonía normativa, con relación a los conceptos doctrinarios de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sino por circunstancias apremiantes, como la seguridad jurídica.

En lo que respecta a los actos administrativos que resuelven recursos de revisión, pasa una circunstancia similar; al no contar con la posibilidad de reclamo posterior por obvias razones, relacionadas con su naturaleza y al no estar previsto un recurso ulterior –conforme lo señala el artículo 84 del Código Tributario–, el acto administrativo emitido en atención del recurso de revisión es desde su emisión, un acto firme y ejecutoriado.

Sin perjuicio lo mencionado, las circunstancias descritas al parecer no obedecen a la intención del legislador y no se compadecen con el avance doctrinario en torno a las presunciones que rodean al acto administrativo.

Con relación a la impugnación de actos administrativos, se puede advertir que aquellos emitidos en función de la facultad determinadora y facultad sancionadora, gozan de presunciones y pueden ser impugnados con el objeto de desvirtuarlas, no así los actos emitidos en aplicación exclusiva de la facultad resolutoria de la administración en la atención de reclamos o recursos de revisión.

El solve et repetere

Para analizar este punto, es preciso hacer referencia a ciertos antecedentes históricos.

¹⁸ Fallo recurso de casación No. 382-2010. Registro Oficial No. 150 de 8 de julio de 2014: "(...) se puede anotar que la carga de la prueba se configura como el derecho y la obligación formal más clara del actor y la etapa de prueba, la más importante del litigio, pues en ellas se basa la decisión del juez. (...) Consta en el proceso que la Empresa no aportó las pruebas necesarias para fundamentar su demanda. En mérito de las consideraciones expuestas, y por cuanto en el presente caso no se ha interpretado erróneamente las normas de Derecho señaladas por el recurrente como causal de su recurso, esta Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, Administrando Justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador y por autoridad de la Constitución y leyes de la República, desecha el recurso interpuesto. (...)"

¹⁹ Patiño Ledesma, R (2013) Sistema Tributario Ecuatoriano, Ed. Universidad del Azuay, (p. 294).

²⁰ "Art. 83.- Actos firmes. Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala. Art. 84.- Actos ejecutoriados. Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa."

El Decreto Ley de Emergencia No. 10, publicado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959, estableció la organización, funciones, competencia de los miembros del Tribunal Fiscal de la República -órgano administrativo, autónomo no perteneciente a la entonces denominada Función Jurisdiccional- y el procedimiento contencioso tributario.

En el procedimiento contencioso tributario, según la aludida norma, para impugnar un acto que establecía una obligación tributaria que debía ser cubierta por el sujeto pasivo, instituyó el principio *"solve et repete"*²¹.

El Decreto Ley de Emergencia No. 10, en la exposición de motivos argumentaba la necesidad de requerir el pago de la obligación tributaria, para que el administrado pueda impugnar ante el Tribunal Fiscal de la República los actos emanados de la administración tributaria. Señalaba esta norma lo siguiente:

IV Afianzamiento del interés fiscal. Ya se manifestó que, conforme a la estricta teoría de Derecho Fiscal, lo contencioso-tributario es una acción de repetición de lo pagado, por lo que se debería cancelar la obligación tributaria antes de proponerla, y que todo aquello era una consecuencia legítima de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad que caracterizan al acto administrativo.

Mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963, entró en vigencia el Código Fiscal, el cual mantuvo al *"solve et repete"*.

El 23 de diciembre de 1975 en el Suplemento del Registro Oficial No. 958, se publicó el Código Tributario, norma que instituyó algunos cambios positivos en materia tributaria y contenciosa tributaria²². Uno de los avances normativos del mencionado cuerpo legal fue la eliminación del *"solve et repete"*, dejando al derecho de impugnación de los actos administrativos, sin gravamen alguno.

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007 con la supuesta intención de disminuir la litigiosidad en el sistema contencioso tributario, y de evitar abuso del derecho por parte de los contribuyentes, incorporó el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario y en el cual se instituyó el afianzamiento de la obligación tributaria contenida en el acto administrativo, asemejándose al *"solve et repete"*. Así, quienes pretendían impugnar en vía judicial un acto administrativo que contenga una obligación tributaria a favor del fisco, podían hacerlo únicamente afianzando el 10 % del monto de la obligación.

En caso del incumplimiento de esta obligación, el juzgador tenía la obligación de archivar el proceso y la administración tributaria podía continuar con las acciones correspondientes, para el cumplimiento de la obligación.

Con fecha 23 de mayo de 2016, entró en vigor el Código Orgánico General de Procesos, norma vigente, que establece el sistema procesal oral en materias no penales, incluyendo lógicamente a la materia tributaria; y,

²¹ "Locución latina que significa paga y reclama. Es principio general jurídico aplicable al Derecho Tributario, según el cual las reclamaciones de los particulares relacionados con el pago de los tributos deben ser precedidas del abono de los mismos." <https://leyderecho.org/solve-et-repete/>

²² "En diciembre de 1975 se publica el Decreto Supremo No. 1016-A expedido por el General Guillermo Rodríguez Lara, el mismo que contiene el Código Tributario, texto legal de gran perfección y que constituye un innegable avance en la legislación del ramo. El mérito del Código comienza por su designación. La expresión "fiscal" es muy amplia pues, se refiere de modo general al fisco y a su órbita financiera. El Código Tributario es única y exclusivamente el Código de los tributos. Sus disposiciones prevalecen y sustituyen todas las anteriores. Ese fue el propósito de su expedición. Desde que rige el Código Tributario no existe duda, o no debería existir, en distinguir entre ese texto y las leyes tributarias particulares. Las normas del Código Tributario son aplicables a todos los tributos sean nacionales o seccionales, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales (...)" Troya Jaramilla, J. (2012). Manual de Derecho Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones (pg. 304).

para este cometido, eliminó el Libro Tercero del Código Tributario en el que se encontraba el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario; no obstante, mantiene esta especie de “*solve et repetere*”, bajo el nombre de caución.

A inicios de la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos era determinante y quien impugnaba un acto administrativo –entre los que se incluía resoluciones de reclamos administrativos y recursos de revisión–, debía obligatoriamente, cuando el acto el mismo contenía una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, rendir caución con el 10 % de la obligación principal y cargos como intereses y recargos dentro del plazo legalmente establecido de 25 días, so pena del archivo del proceso.

El “*solve et repetere*”, o sus similares: caución y afianzamiento, han generado con justa razón, polémica entre los administrados al punto que, por intervención de la Corte Constitucional²³, se moduló el alcance del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos. Desde entonces, quien impugne un acto administrativo que contenga obligación tributaria a su cargo y no rinda caución, no será objeto del archivo del proceso, sino que el trámite continuará, bajo la condición de que el acto se ejecutará.

La disposición de la Corte Constitucional tuvo eco en las reformas al Código Orgánico General de Procesos, efectuadas por la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 587 del 29 de noviembre de 2021. Desde esa fecha, el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, ordena en su parte pertinente:

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

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

Ahora bien, con relación a los efectos de la caución, terminado el trámite procesal, están definidos por la misma norma; el inciso cuarto ibídem ordena:

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

En referencia al tema analizado, algunos tratadistas del Derecho Tributario se han referido en contra del “*solve et repetere*”²⁴. Debe resaltarse que, dentro de sus opositores, hay quienes señalan que este rompe el principio de igualdad material y afecta el derecho de acceder a la justicia, a fin de obtener una

²³ Sentencia No. 92-15-IN/21, publicada en el Registro Oficial. E.C. 137, de 23 de febrero de 2021.

²⁴ Llamado afianzamiento por el Código Tributario luego de la reforma efectuada por la Ley de Equidad Tributaria o caución por el Código Orgánico General de Procesos.

respuesta imparcial frente a la impugnación de un acto administrativo, que bien pudo ser emitido en atención de un reclamo administrativo, o en la resolución de un recurso de revisión. También se ha mencionado que su institucionalización procede de un indebido privilegio del ente fiscal que rompe la igualdad que debería primar en la relación jurídica tributaria²⁵.

A partir de la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que nuevamente instituyó una figura similar al “*solve et repetere*”, quedan dudas sobre la verdadera motivación para su inclusión en el marco jurídico; la mencionada norma no expone motivos directos que justifiquen su aplicación.

De forma general, la Ley de Equidad en sus considerandos²⁶, se puede apreciar muy claramente que su creación tiene un sesgo ideológico muy marcado. Se señala la importancia de dotar al Estado de una norma fuerte, que coadyuve a la recaudación de rentas; en tal sentido, la implementación del afianzamiento puede responder a un afán recaudatorio, o también al desincentivo para el ejercicio de acciones contra el Estado, circunstancia que ahondaría en el criterio de Valdés Costa, sobre este tema²⁷.

Si se consideran a las voces detractoras del “*solve et repetere*”, que coinciden en referir a limitaciones al derecho a acceder a la justicia, fácilmente se puede llegar a la conclusión de

que el Código Orgánico General de Procesos, alberga contradicciones en su exposición de motivos²⁸, con lo ordenado por su artículo 324. Por una parte, se señala que:

(...) El segundo, al determinarse, entre los derechos de protección, a partir del artículo 75 de la Constitución de la República, que el Estado reconoce a todos los habitantes del país, sin discriminación por causa alguna, el (...) acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses (...).

Por otra, se genera una carga para el administrado que enerva su derecho a acceder de forma gratuita a la justicia.

Antes de una naturaleza tendiente a reducir la litigiosidad o de precautar un interés fiscal, asegurando el cobro parcial de la obligación tributaria por parte del Estado, pudo muy bien sustentarse al afianzamiento en la Ley de Equidad Tributaria y la caución a la que se refiere el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, con la posibilidad de suspender una eminente ejecución de estos actos, se recuerda lo analizado en párrafos anteriores; según la ley los actos provenientes del ejercicio de la facultad resolutoria en la atención de reclamos administrativos y recursos de revisión, apenas son expedidos resultan firmes en el primer caso y firmes y ejecutoriados en el otro. Esta circunstancia es la que más se parece a lo ordenado por la Corte Constitucional en la sentencia No. 92-15-IN/21.

²⁵ “(...) La relación jurídica-tributaria comprende un nexo principal y otros menores que vinculan a la administración y a los particulares.”. Troya Jaramillo, J. (2012). Manual de Derecho Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. (pg. 142).

²⁶ “(...) Que, es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las Administraciones Tributarias, dotándoles de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos; Que, se vuelve imperioso dotarle al Estado de un cuerpo normativo fuerte, que permita la implementación efectiva de sus planes para la obtención y utilización de recursos públicos, a través de una Ley de Carácter Orgánico, que prevalezca sobre otras leyes y que brinde estabilidad y seguridad jurídica tanto al Fisco como a los contribuyentes (...)”. Considerandos de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

²⁷ “(...) Esa interpretación fue unánimemente compartida, y se consideró deseable que dentro del concepto de libre acceso a la justicia se incluya expresamente el rechazo del “*solve et repetere*” por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes y ante la ley. (...)” Valdés Costa, R. (2004). Instituciones de Derecho Tributario, 2da. Edición. Ed. De Palma (p. 319).

²⁸ “Se determina como procedimientos especiales a los procesos contencioso tributario y contencioso administrativo que, dependiendo de la acción, seguirán la vía ordinaria o sumaria. Estos permiten a los administrados demandar al Estado o a sus instituciones con el objeto de obtener la tutela de sus derechos, garantizar o restablecer la legalidad de los hechos, los actos o los contratos de la administración pública sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo y resolver diversos aspectos de la relación jurídica tributaria o jurídica administrativa, incluso la desviación de poder.”

Siendo así, los actos administrativos de determinación o los emitidos en ejercicio de la facultad sancionadora, por poner ejemplos, respecto de los cuales existe la posibilidad de que sean impugnados vía reclamo administrativo, no deberían ser objeto de caución, porque están investidos de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad.

Conclusiones

- La incidencia del recurso de revisión y de los reclamos administrativos en la justicia tributaria, tiene estrecha relación con la facultad resolutoria de la administración tributaria, ya que son los actos administrativos emitidos en resolución de reclamos o recursos de revisión, los que se impugnan y activan al órgano jurisdiccional.
- A diferencia a lo que señala la doctrina, según el Código Tributario, los actos emitidos por las administraciones tributarias en la resolución de reclamos administrativos son firmes desde su expedición; por su parte, aquellos emitidos en atención de recursos de revisión son firmes y ejecutoriados.
- Para evitar la ejecución de actos administrativos emitidos en resolución de reclamos o recursos de revisión debe caucionarse, sin perjuicio de que los motivos que expuso en su momento el Estado tenían estrecha relación con un fin recaudatorio.
- La caución establecida en el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, constituye un obstáculo para el ejercicio de acciones de impugnación, genera costos indirectos al administrado y tiende a limitar el acceso a la justicia. Resulta demás contraria a los motivos que se expresan como fundamentos de la norma mencionada.
- Para asegurar un efectivo ejercicio de derechos y acceso a la tutela judicial, debe eliminarse el texto del artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, lo que supone también una reforma a los artículos 83 y 84 del Código Tributario, para que guarden armonía doctrinaria con las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

Referencias Bibliográficas

- Albán Zambonino, M. y Montaña Galarza, C. (2013). *Tópicos Contemporáneos del Derecho Tributario*, Ed. Cevallos.
- Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Código Orgánico de la Función Judicial. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.
- Código Orgánico General de Procesos. Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 506 del 22 de mayo de 2015.
- Código Tributario Codificado. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38, del 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador: Publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Devis, H. (2012). *Compendio de Derecho Procesal*. Ed. Temis, decimoquinta edición, Bogotá.
- Dromi, R. (2008). *Acto Administrativo*, cuarta edición. Ed. Ciudad Argentina.
- Dromi, R. (2001). *Derecho Administrativo*, novena edición. Ed. Ciudad Argentina.
- Fallo recurso casación No. 40-1998. Publicado en el Registro Oficial No. 285 de 27 de septiembre de 1999.
- Fallo recurso de casación No. 382-2010. Publicado en el Registro Oficial No. 150 de 8 de julio de 2014.
- Friedman Mateluna, D. (2012). *La Competencia en Materia Tributaria: Análisis de los actos Administrativos en Procedimientos de Determinación y Reclamos Administrativos en la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas*. IAEN.
- Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999.
- Ley s/n, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 111 de 31 de diciembre de 2019.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Página WEB: <https://leyderecho.org/solve-et-repete/>
- Patiño Ledesma, R. (2022). *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario*. Ed. ONI.

Patiño Ledesma, R (2013) Sistema Tributario Ecuatoriano, Ed. Universidad del Azuay.

Santamaría Pastor, J. (2002). *Principios del Derecho Administrativo*, t. II, tercera edición. Ed. Dentro de Estudios Ramón Areces S.A.

Sentencia No. 92-15-IN/21, publicada en el Registro Oficial. E.C. 137, de 23 de febrero de 2021.

Simone Lasso, C. (2013). *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana*. Ed. UASB.

Troya Jaramillo, J. (2014). *El Derecho del Gasto Público*. Ed. TEMIS.

Troya Jaramillo, J. (2012). *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Valdés Costa, R. (2004). *Instituciones de Derecho Tributario*, 2da. Edición. Ed. De Palma.

14

SILENCIO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ECUADOR. ANÁLISIS A LA LUZ DE DECISIONES JUDICIALES

*Autor: Juan Francisco Martínez Castillo
Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

El objetivo principal de este artículo es analizar la institución del silencio administrativo en materia tributaria en el Ecuador. El análisis que se propone tiene tres aspectos, por un lado, se plantea una breve contextualización histórica de la institución desde su publicación en el Código Tributario de 1975, hasta la presente fecha. Siendo que la consecuencia jurídica de esta figura es que, en términos generales, frente a una petición presentada ante la administración tributaria que no ha sido atendida se entiende aceptada, se analiza cuáles son los requisitos que, a la luz de la normativa y decisiones judiciales, se deben considerar para su procedencia. Y, por último, se analiza la ejecución del silencio administrativo, considerando como parámetro la normativa prevista en el Código Tributario, y su divergencia con la ejecución prevista en el Código Orgánico Administrativo.

Palabras clave: Silencio administrativo tributario, derecho de petición, aceptación tácita, acto administrativo presunto.

Abstract

This article provides a critical analysis of “administrative silence” in Ecuadorian tax law, examining its historical development, legal requirements, and practical implications. By comparing the provisions of the Tax Code with the Organic Administrative Code, this study highlights the complexities and challenges associated with enforcing this legal construct. The findings contribute to the ongoing debate on the effectiveness of administrative procedures in Ecuador and offer valuable insights for taxpayers, tax authorities, and legal practitioners.

Keywords: Tax administrative silence, right of petition, tacit acceptance, presumed administrative act.

Introducción

El artículo 66 numeral 23 de la Constitución de la República del Ecuador,¹ reconoce y garantiza como un derecho de libertad, el derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. Es decir, el derecho de petición previsto en la norma fundamental,² debe contextualizarse no sólo en el ejercicio del derecho por parte del administrado (la acción de pedir), sino y sobre todo, la respuesta motivada que debe dar la administración pública (la acción de recibir); por ello se puede decir que el derecho de petición es una garantía de “doble vía”, donde no basta únicamente que un ciudadano presente una petición con la legítima expectativa que el Estado la atienda, sino y sobre todo, la materialización del derecho está dada con la respuesta a la misma, o para la cuestión en análisis, la falta de respuesta y sus consecuencias.

En este orden de cosas, toda actividad del Estado debe traducirse en la satisfacción de los intereses de los ciudadanos; en la materia que ocupa, el administrado es quien se beneficia o perjudica con la actividad estatal; así, es el sujeto pasivo la persona a quien le corresponde el impulso del “derecho de petición” frente a una actuación de la administración tributaria, o para el ejercicio de una prerrogativa prevista en la normativa, pues el “destinatario de situaciones jurídicas pasivas es, titular de situaciones jurídicas activas frente a la administración”.³

Siendo el administrado –y en la especie los contribuyentes– el titular y destinatario

de consecuencias jurídicas derivadas de una petición que ha sido formulada a la administración tributaria, la Corte Constitucional⁴ en una acción extraordinaria de protección donde se analizaba el derecho de petición, el máximo órgano de justicia constitucional consideró a su vez, lo resuelto por su par, la Corte Constitucional de la República de Colombia,⁵ quien analizando el derecho de petición razonó que:

(...) La Corte Constitucional en sus pronunciamientos, se ha preocupado en desarrollar este postulado, reiterando el carácter fundamental de las peticiones, y determinando en primer lugar, un conjunto de exigencias que deben observarse para satisfacer su núcleo esencial y, en segundo lugar, las limitaciones que pueden vincularse a su ejercicio. Estos presupuestos se pueden resumir de la siguiente manera.- **(i)** El derecho de petición, es un derecho de carácter fundamental que abarca otras prerrogativas constitucionales, tales como el derecho a la información, el derecho a la participación política y el derecho a la libertad de expresión.- **(ii)** El núcleo esencial del derecho de petición radica en la obligación de la autoridad de dar respuesta pronta y oportuna a la petición elevada.- **(iii)** Esta respuesta debe, además: resolver de fondo el asunto cuestionado y **(ii)** ser clara, precisa y guardar estrecha relación con lo solicitado.- **(iv)** La garantía de este derecho no implica que se deba dar una respuesta favorable de lo solicitado.- **(v)** El derecho fundamental de petición no se satisface a través del silencio administrativo negativo, en su lugar, debe

¹ Asamblea Constituyente, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial No. 449. (Quito: 20 de octubre de 2008).

² El “derecho de petición” ha estado previsto en la legislación Ecuatoriana desde la Constitución de 1830, donde, el artículo 66 establecía: “Todo ciudadano puede reclamar respetuosamente sus derechos ante la autoridad pública, y representar al Congreso Nacional y al Gobierno cuando considere conveniente al bien general; pero ningún individuo o asociación particular podrá arrogarse el nombre del pueblo, ni hacer peticiones en nombre del pueblo colectando sufragios sin orden escrita de autoridad pública. Los contraventores serán presos y juzgados conforme a las leyes”. Rodrigo Jácome Moscoso, “Derecho Constitucional Ecuatoriano”. (Quito: Imprenta Universidad Central, 1931), p. 200.

³ Eduardo García de Enterría, y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II* (Madrid, Editorial Civitas, Séptima edición 1995), p. 18

⁴ Ecuador, Corte Constitucional, sentencia No. 035-11-CEP-CC. (Quito: 16 de noviembre de 2011). Considerando octavo.

⁵ Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-920/08 (Bogotá, 18 de septiembre de 2011).

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/t-920-08.htm>

entenderse que esta figura constituye prueba de su desconocimiento.- **(vi)** La carencia de competencia por parte de la entidad ante la que se eleva la solicitud, no la exime del deber de dar respuesta y de notificarla al interesado.

Nótese que la Corte Constitucional, estableciendo que el *núcleo esencial del derecho de petición*⁶ es la obligación de la autoridad pública de dar respuesta, advierte que dicha contestación debe: **a)** Ser pronta y oportuna; **b)** Resolver el asunto cuestionado, y guardar relación con lo solicitado; **c)** No implica que se deba dar una respuesta favorable de lo solicitado; y, **d)** La carencia de competencia ante quien se presenta la solicitud, no exime el deber de responder.⁷ Es decir y ratificando lo ya expuesto, la importancia del derecho de petición está dada no solo por la acción de “pedir”, sino en la exigencia de “recibir” una respuesta dentro de plazo, sin importar que dicha atención sea contraria al pedido efectuado. Para este artículo se resalta de los elementos destacados que, presentada una petición, es deber de la administración dar una respuesta.

Ahora bien, siendo el derecho de petición una prerrogativa de doble vía, en materia tributaria, desde la novísima versión original del Código Tributario ecuatoriano de 1975⁸ hasta la presente fecha,⁹ la ley establece el deber sustancial de la administración tributaria de

expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración;¹⁰ es decir, la norma es categórica al establecer que, frente a una petición efectuada por un contribuyente le corresponde a la administración tributaria expedir una “resolución motivada” que atienda la misma¹¹ en el tiempo oportuno¹² establecido en la norma. En este trabajo el análisis se circunscribe a la emisión de la respuesta o –más bien– la falta de respuesta de la autoridad administrativa.

Así las cosas, siendo diáfano el sentido de la norma sobre la esperada “respuesta” del contribuyente frente a una petición en materia tributaria, se destaca como parámetro legal complementario que la resolución debe emitirse en el “tiempo que corresponda”, lo cual lleva a su vez y requiere ser puntualizado, que el tiempo previsto en la norma, con el desarrollo social y legislativo en nuestra sociedad, tuvo cambios radicales no sólo en el sentido de la respuesta, sino y sobre todo los efectos de la falta de atención.

En este contexto, el Código Tributario de 1975 disponía que la falta de resolución por la autoridad tributaria se podía considerar como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso presentado,¹³

⁶ Sobre la doctrina del contenido esencial de un derecho, el Tribunal Constitucional español en una célebre decisión precisó que: “Se puede entonces hablar de una esencialidad del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se reconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable o lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección» (Sentencia de 8 de abril de 1981)” (Freirex San Juan, “Contenido esencial de los derechos fundamentales” en Temas básicos de derecho constitucional, obra coordinada por Aragón Reyes, Manuel, t. III, Civitas, Madrid, 2001, ps. 128-130; citado por Juan Carlos Riofrio Martínez-Villalba y Juan Francisco Martínez Castillo, “El Contenido Esencial del Derecho Constitucional a la Seguridad Jurídica”, en La Justicia del Siglo XXI: Perspectivas entre la controversia y el cauce de la utópica. (Buenos Aires: Tribunales, 2021), p. 183. Para el caso del derecho de petición, se rebasaría contenido esencial cuando se lo limita haciéndolo impracticable, esto es cuando no se da respuesta, surgiendo así la necesidad de dar respuesta, o frente a su ausencia, establecer consecuencias jurídicas de tal proceder.

⁷ Sobre este punto, más adelante se analiza las peticiones presentadas ante autoridad incompetente conforme el derecho tributario ecuatoriano. Ver: numeral 2.2.1

⁸ Presidencia de la República, *Código Tributario 1975*, en Registro Oficial, Suplemento 958. (Quito: 23 de diciembre de 1975).

⁹ Congreso Nacional, *Código Tributario 2005*, en Registro Oficial, Suplemento 38. (Quito: 14 de junio de 2005).

¹⁰ Código Tributario 1975, artículo 101 numeral 5; en Código Tributario 2005, artículo 103 numeral 5

¹¹ Si bien la norma establece “resolución motivada”, este trabajo se refiere a la resolución, esto es la respuesta que debe dar la administración. Para el tema de motivación ver: Caso “Garantía de la Motivación”. Corte Constitucional, sentencia No. 1158-17-EP/21, 2021 http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhenBldGEGj3RyYw1pdGUlLCB1dWk0idkYjI2NmONS05MjE2LTQZDM0GE5Ny03Ytq2ZTAyMmYwYmYuc-GRmJ30=”

¹² El autor José Vicente Troya Jaramillo, enfatiza que la respuesta debe ser dada en un tiempo oportuno [en el plazo de 120 días] destacando la particularidad en la materia tributaria, pues afirma que con esta exigencia “se denota el genio particular del derecho público y dentro de él, el derecho tributario”. José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario” (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), p. 276.

¹³ Código Tributario 1975, artículo 102

no obstante, no fue sino hasta marzo de 1994¹⁴ cuando, en el contexto de reformas de modernización del Estado propuestas por el gobierno de turno,¹⁵ se estableció que la falta de atención tiene como consecuencia la aceptación tácita.¹⁶

El silencio administrativo

En lenguaje común, el Diccionario de la Real Academia de Lengua Española, define el término “silencio” como la “abstención de hablar”,¹⁷ entendida como la ausencia de comunicación en lenguaje oral; y en el mismo contexto, el diccionario contempla que en derecho, la palabra “silencio” se define como la “desestimación tácita de una petición o recurso por el mero vencimiento del plazo que la administración pública tiene para resolver.”¹⁸

Villacís de la Cueva (2020), sostiene que “*Silencio Administrativo será entonces, la ausencia de pronunciamiento de la Administración sobre peticiones que le han hecho*”.¹⁹ Así también, Díez (1963), considera que “*El silencio administrativo constituye un hecho jurídico, un hecho en el cual el derecho puede otorgar consecuencias jurídicas*”.²⁰ En este mismo contexto, García de Enterría y Ramón Fernández (1995) identifican que tal ausencia de voluntad de la administración solo puede ser sustituida por la voluntad de la ley, presumiendo que a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido con un contenido bien negativo o desestimatorio, bien positivo o confirmatorio.²¹

De expuesto se puede identificar que, al buscar una definición de silencio administrativo se concuerda en que, frente a una petición presentada por un administrado, el silencio administrativo, es la falta de pronunciamiento de la administración pública dentro de un plazo, cuya consecuencia -según cada legislación- puede tener un contexto positivo, esto es aceptando la petición, o un contexto negativo, esto es negando la misma.

Ahora bien, según se puntualizó y siendo que conforme la Constitución es un derecho de libertad, el derecho a dirigir peticiones a las autoridades, y sobre todo el derecho recibir atención o respuesta motivada; no obstante, ha sido la Ley quien ha establecido cual es la consecuencia de no “recibir –tal– atención”. Cabe advertir que en materia tributaria –ni en materia administrativa–²² no existe en la Ley una definición de silencio administrativo, lo que señala el Código Tributario –conforme se analiza más adelante– es que, la falta de resolución de la autoridad tributaria se considera como aceptación tácita.

Desarrollo

En este trabajo, la propuesta abarca tres aspectos, a saber, una breve reseña histórica de la institución del silencio administrativo tributario en Ecuador; requisitos según decisiones judiciales para que opere dicho silencio; y, la ejecución frente a la falta de respuesta de la administración.

¹⁴ En diciembre de 1993, la disposición final primera de la Ley 51 (RD. 349 de 31-12-1993) señalaba que el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición; luego, en marzo de 1994, el Decreto Ley No. 05 (RD. 396 de 10-03-1994) dispuso que a partir del 1 de enero de 1995, si no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones o recursos, el silencio administrativo se consideraría como aceptación tácita.

¹⁵ Congreso Nacional, Ley 51 que contiene la “Ley de Modernización del Estado Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada”, en Registro Oficial 349 (Quito: 31 de diciembre de 1993).

¹⁶ José Vicente Troya Jaramillo señala que el cambio negativa tácita a aceptación tácita, a la época “este giro de ciento ochenta grados fue muy disputado y discutido”, Op. Cit., p. 276.

¹⁷ *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. (Madrid: Tomo II, 21a. edición, 1992), p. 1879.

¹⁸ Op. Cit., p. 1880

¹⁹ Michel Levi, “*El Silencio Administrativo y su aplicación en materia tributaria*”. (Quito: Revista Ruptura No. 35, PUCE), p. 30.

²⁰ Manuel María Díez, “*Derecho Administrativo*”. (Buenos Aires: Editorial Omeba, Tomo II, 1963), p. 245.

²¹ Eduardo García de Enterría, y Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*. 15ª. ed. 2 vols. Navarra: Editorial Aranzandi, 2011. Pág. 1:622. Citado por: Andrés Moreta, “*El Silencio Administrativo en el COA*” (Quito: Ediciones Legalite, 2020), p.9.

²² Op. Cit. Andrés Moreta, p. 9.

Breve reseña histórica de la institución del silencio administrativo tributario en Ecuador

Conforme se indicó preliminarmente, la institución del silencio administrativo en materia tributaria desde su concepción original en el Código Tributario ha tenido cambios significativos, los cuales cronológicamente se citan a continuación.

Código Tributario de 1975²³

El artículo 102 disponía que la consecuencia jurídica de la falta de atención de una petición, reclamo o recurso es la *negativa tácita*:

Denegación tácita.- La falta de Resolución por la Autoridad Tributaria, en los plazos fijados en los artículos 125, 136 y 137²⁴, podrá considerarse como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

Cuando para determinadas consecuencias jurídicas se exija Resolución de la Administración, el silencio de la Autoridad no puede suplirla.

Ley 51 de diciembre de 1993

En diciembre de 1993, el Congreso Nacional mediante la Ley 51²⁵ reformó la Ley de

Régimen Tributario Interno, señalando en la disposición final primera que, la falta de atención de una petición, reclamación o recurso se considera como *negativa tácita*:

Salvo que las pertinentes normas tributarias prevean expresamente otro efecto, el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

Decreto Ley 05 de marzo de 1994

En marzo de 1994, se publicó en el Registro Oficial el Decreto Ley 05²⁶ que reformó entre otros cuerpos normativos la Ley 51, sustituyendo la citada disposición final primera, y cambiando el sentido de la falta de respuesta señaló que la falta de atención de una petición, reclamación o recurso se considera como *aceptación tácita*:

A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse.

²³ Op. Cit. (RO-S 958 de 23-diciembre-1975)

²⁴ Las referidas normas establecían: **Art. 125.** - "Plazo para resolver.- Las Resoluciones se expedirán en el plazo de noventa días, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la Autoridad Administrativa. Se exceptúan de esta norma los siguientes casos: 1. Los previstos en el artículo 120, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos; 2. Los que se mencionan en los artículos 122 y 124 en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y, 3. Las reclamaciones aduaneras, en las que la Resolución se expedirá en treinta días por el Administrador respectivo y en igual plazo por el Director Regional de Aduanas, cuando se hubiere interpuesto recurso de apelación". El artículo 125 se refiere a los reclamos.

Art. 136. - "Decisión del recurso.- Presentado el dictamen jurídico o declarada la rebeldía de quien debió informar, sin perjuicio de la responsabilidad que se menciona en el artículo 120, la Autoridad competente, de no haber hechos que justificar, dictará Resolución sobre el recurso, en el plazo de treinta días.- En caso contrario, se concederá diez días para la prueba y vencido este plazo se pronunciará la Resolución como en el caso anterior.- La decisión que ponga fin al recurso de reposición podrá invalidar, revocar, modificar, confirmar o sustituir el acto o Resolución recurridos, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 81 de este Código". **Art. 137.** - "Nuevo recurso.- Contra la Resolución de un recurso de reposición, no podrá interponerse de nuevo dicho recurso por el mismo recurrente o por quien sus derechos represente, pero se la podrá impugnar en vía contencioso - tributaria. El tercero que se creyere afectado con la Resolución de dicho recurso, podrá deducir otro de reposición contra tal acto, si no se hubiere contado con él en la tramitación del primero y siempre que no se hubiere propuesto acción contencioso - tributaria. De haberse propuesto esta acción, podrá intervenir como tercero y será oído en cualquier estado de la causa antes de sentencia.- Será parte el primer reclamante, sea en la tramitación del recurso del tercero, como en la acción contenciosa que éste llegare a proponer.- El plazo para resolver el recurso del tercero será igual que el señalado en el artículo anterior". Los artículos 136 y 137 se refiere al recurso de reposición derogado por la Ley 99-24 de abril de 1999.

²⁵ Op. Cit. Ley 51.

²⁶ Congreso Nacional, Decreto Ley 05, en Registro Oficial No. 396. (Quito: 10 de marzo de 1993).

Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.²⁷

Código Tributario de 2005²⁸

En mayo de 2005, el Congreso Nacional emite una codificación del Código Tributario de 1975, pasado la numeración del artículo 102 al artículo 104, señalado la norma codificada lo siguiente:

La falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132²⁹, se considerará como aceptación tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

En julio de 2005, se publica en el Registro Oficial una "fe de erratas"³⁰ al Suplemento del Registro Oficial 38 de 14 de junio de 2005 que contiene la referida codificación, rectificando que, en el artículo 104 del texto "la petición, reclamación o recurso respectivo", por "la reclamación respectiva", quedando por tanto a la presente fecha la siguiente disposición:

La falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo

132, se considerará como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

De la norma citada cabe identificar que, conforme la Ley 51 de diciembre de 1993, reformada por el Decreto Ley 05, antes citados, la norma señala y no ha sido modificado ni derogado que, si vencido el plazo de 120 días no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones y/o reclamaciones, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.

Requisitos para que opere dicho silencio administrativo tributario, según decisiones judiciales

La doctrina con el transcurso de los años, se ha mostrado renuente a concretar una tesis unificada sobre la naturaleza jurídica del silencio administrativo, los planteamientos propuestos han sido muy variados, así por ejemplo se ha concebido a esta institución como un hecho,³¹ como un acto tácito,³² como una presunción³³ o como una ficción; frente a estas posiciones una de las tesis más aceptadas por la doctrina moderna, es la que considera al silencio administrativo como ficción, pues una vez producido el silencio administrativo no es posible probar, que la intención de la administración fue aceptar o negar lo solicitado, se produce el efecto que la ley

²⁷ Con la Ley 99-24, se reformó la disposición final primera de la Ley 51 (reformada a su vez por el Decreto Ley 05), donde en el inciso primero de esta cita se eliminó la palabra "peticiones", pero en el inciso segundo se mantiene la palabra peticiones. Congreso Nacional, Ley 99-24, en Registro Oficial, Suplemento No. 181. (Quito: 30 de abril de 1999).

²⁸ Op. Cit. (RO-S 38 de 14-junio-2005)

²⁹ El artículo 132 dispone que: "**Plazo para resolver.**- Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Se exceptúan de esta norma los siguientes casos: 1. Los previstos en el artículo 127, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos; 2. Los que se mencionan en los artículos 129 y 131 en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y, 3.- Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 30 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduana respectivo."

³⁰ Congreso Nacional, Comisión de Legislación y Codificación, en Registro Oficial No. 70 (Quito: 28 de julio de 2005).

³¹ Op. Cit., Manuel María Díez, Considera que "El silencio administrativo constituye un hecho jurídico, un hecho en el cual el derecho puede otorgar consecuencias jurídicas". Esta posición no considera al silencio administrativo como una categoría independiente de la actividad formal; no toma al silencio administrativo como concepto jurídico, sino que utiliza el término silencio en un sentido lato: "abstenerse de hablar".

³² Miguel Marienhoff, uno de los tratadistas que sostiene esta tesis, manifiesta que "el silencio administrativo es una de las formas en que la voluntad de la Administración Pública puede aparecer tácitamente expresada" (Miguel Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo" (Buenos Aires: Editorial Abelardo-Perrot, Cuarta Edición, Tomo II, 1990), p. 316); pensar que el silencio administrativo es una manifestación tácita, porque la Administración conoce anticipadamente el efecto previsto en la Ley por su pasividad, sería desconocer el derecho de petición previsto en la constitución.

³³ Cuando opera el Silencio Administrativo, "en tales casos, la voluntad (en sentido amplio) de la Administración queda sustituida directamente por la de la Ley, de tal forma que estrictamente ni siquiera se presume de aquella, sino que en términos de Fernández de Velasco, se produce la más elevada expresión de la voluntad administrativa". Ernesto García-Trevijano Garnica, "El Silencio Administrativo en el Derecho Español" (Madrid: Editorial Civitas, 1990), p. 91

prevea, sin que pueda demostrarse lo contrario, la ley mediante la ficción finge la voluntad de la administración.³⁴

Ahora bien, identificado el contexto normativo de la falta de atención de peticiones o reclamos³⁵ a la administración tributaria, cuya consecuencia jurídica en materia tributaria es la aceptación tácita. Es preciso indicar que tal aceptación producida por el ministerio de la Ley por la omisión de la administración, tiene algunas connotaciones en materia impositiva, siendo la principal que, el silencio administrativo no puede ser un medio para alcanzar un beneficio particular a costa de un acto contrario a derecho,³⁶ por lo tanto, la procedencia de la aceptación tácita como consecuencia del silencio administrativo de la autoridad fiscal no es absoluto, sino que, corresponde analizar ciertos requisitos formales para su consecución.

Sobre esta última afirmación, lo indicado no implica que en este documento se atribuya una restricción para que proceda el silencio administrativo, pues este opera por el cumplimiento de la Ley, pero si cabe puntualizar que existen condiciones formales que se deben verificarse para su consecución, condiciones o presupuestos que se han desarrollado en decisiones judiciales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en los últimos años, las cuales se refieren a asuntos de forma –*valga la redundancia*– mas no cuestiones

de mérito o de fondo. Dicho de otra manera, para establecer la existencia de silencio administrativo positivo en materia tributaria Ecuador, corresponde analizar en sede judicial cuestiones formales propias de la petición formulada según la normativa aplicable, pero no cabe que se analice –en estricto sentido–³⁷ el fondo del reclamo o petición, pues hacerlo desnaturalizaría la institución, ya que la Ley ya estableció como consecuencia de la falta de respuesta, la aceptación de lo solicitado.

En este orden de cosas y para el desarrollo del tema propuesto cabe identificar que, en términos generales, conforme decisiones de la justicia tributaria en Ecuador, tres son los presupuestos formales que se deben tener en cuenta en sede judicial, para establecer que se ha configurado el silencio administrativo, como consecuencia de la falta de respuesta de la administración tributaria y por tanto ha operado la aceptación tácita, a saber: **(1)** Que quien debía resolver la petición o reclamo sea autoridad competente; **(2)** Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días; y, **(3)** Que la petición o reclamo sea posible y no sea contrario a la ley; los cuales se analizan a continuación.

Qué y quién debía resolver la petición o reclamo sea autoridad competente.

Conforme el Código Tributario, la competencia administrativa tributaria es una potestad que otorga la ley a determinada

³⁴ Juan Francisco Martínez Castillo, "Cabe el silencio administrativo en los recursos de revisión, consultas y peticiones en materia tributaria" (tesina de abogacía, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2002), p 25.

³⁵ En esta parte se excluye intencionalmente el término "recursos", pues siendo el único recurso previsto en el Código Tributario a la fecha, el de revisión, la Sala Especializada de los Fiscales de la ex Corte Suprema de Justicia, y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha señalado que no cabe el silencio administrativo en recursos de revisión. (VG. Fallo No. 156-98, Juicio de impugnación que sigue el Ing. Luis Péndola, representante de la empresa Policartón Sociedad Anónima contra el Ministro de Finanzas y Crédito Público, publicado en el Registro Oficial No. 167 del 20 de septiembre del 2000; Fallo 121-98, Juicio de aceptación tácita que sigue Jorge Proaño Andrade Gerente del Fondo de Cesantía Privado del Ministerio de Finanzas y Crédito Público en contra del Ministro de Finanzas y Crédito Público, publicado en el Registro Oficial No. 215 del 18 de junio de 1999; Fallo No. 156-98, publicado en el Registro Oficial No. 167 del 20 de septiembre del 2000 y Fallo 121-98, publicado en el Registro Oficial No. 215 del 18 de junio de 1999, entre otros) (Ver también: R.O. No. 377, jueves 6 de agosto de 1998, 100-98, R.O. No. 325, lunes 14 de mayo de 2001; 141-98, R.O. No. 342, jueves 7 de junio de 2001; 79-99, R.O. No. 52, martes 1 de abril de 2003; 7-2000, R.O. No. 327, miércoles 16 de mayo de 2001; 70-2000, R.O. No. 53, miércoles 2 de abril de 2003; 107-2000, R.O. No. 389, miércoles 1 de noviembre de 2006; 151-2000, R.O. No. 53, miércoles 2 de abril de 2003, 197-2011)

³⁶ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 233-2009, resolución 115-2010, INDUMET CIA. LTDA. c. Director General de Rentas (Quito: 3 de marzo 2010)

³⁷ Se enfatiza los términos "en estricto sentido", pues dependerá de cada caso en particular, según la petición y los fundamentos individuales, analizar la formalidad, pero además si corresponde, cuestiones de mérito que en condiciones normales, donde si existiere la respuesta, la petición es posible.

autoridad, para conocer y resolver asuntos de carácter fiscal (*artículo 75*), donde siendo deberes de la administración tributaria recibir toda petición o reclamo, y expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda (*artículo 103 numerales 3 y 6*), es parte de facultad resolutoria del fisco, atender tal petición.

En este orden de cosas, si bien es claro que una petición o reclamo debe presentarse ante autoridad competente, tal aspecto es uno de los asuntos que debe verificar en esta materia pues, conforme la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, *“el silencio administrativo positivo como se concibe hasta la actualidad, mantiene como limitante o requisitos para que sea válido o concedido, que la petición, reclamo o recurso en sede administrativa haya sido presentado ante autoridad con competencia para resolver”*,³⁸ pues como podría configurarse la aceptación tácita como consecuencia de la omisión en la respuesta de la autoridad fiscal, si la petición fue dirigida a quien no le correspondía conocer o no tenía competencia para ello.

En este mismo contexto, la Sala Especializada también ha puntualizado que *“quien pueda resolverlo sea una autoridad legalmente competente para asumir los efectos del silencio administrativo”*;³⁹ es decir corroborando la necesidad de que la petición se presente ante autoridad competente, la Corte destaca

como aspecto colateral que, dicha autoridad *–la que debía conocer la petición–* debe asumir las consecuencias de su inacción, pues conforme el artículo 104 del Código Tributario, el funcionario responsable será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada⁴⁰; y así también el Decreto Ley 05 de marzo de 1994⁴¹ manda que el funcionario por cuya causa se hubiere producido la aceptación tácita podrá ser removido. Esto es, independientemente de la consecuencia jurídica que exista para la autoridad que provoca el silencio para efectos del análisis propuesto, es claro que la petición debía ser presentada ante este, para que solo así pueda resolverse lo solicitado.

Sobre este punto cabe destacar que si bien la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, destaca la necesidad de presentar la petición o reclamo ante la autoridad competente, tal presupuesto *–para que se configure el silencio administrativo tributario–* debe contextualizarse con el mandato del artículo 78 del Código Tributario que manda que, cuando el órgano administrativo ante quien se presenta una petición se considere incompetente para resolverlo, así lo declarará dentro de tres días y, en un plazo igual lo enviará ante la autoridad que lo fuere, siempre que forme parte de la misma administración tributaria; pero si el órgano competente corresponde a

³⁸ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 17751-2014-0078, INDUSTRIAL PESQUERA MONTEVERDE C.A. (INPECA) c. SRI (Quito: de 22 de julio 2021). También la Corte ha puntualizado que *“se ha de entender que se cumplieron todos y cada uno de los presupuestos, procedimientos y acciones que conduzcan a acogerse a este mandato”* (Ver: Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 225-2012, IPRIVANZA AGENCIA COLOCADORA DE SEGUROS CIA. LTDA. c. Gobierno Autónomo Descentralizado (Quito: 18 de julio 2014)), es decir, corresponde presentar la petición ante autoridad que tenga capacidad para contestarlo. Ver también: Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 366-2012, ADMINISTRADORA DE FONDOS PICHINCHA S.A. C. MUNICIPIO DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO (Quito: 29 de mayo de 2014), *“(…) las condiciones que deben concurrir para que se produzca el silencio administrativo, a saber: (...) que sea dirigida a autoridad competente”*.

³⁹ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 352-2013, Corporación Automotores S.A. c. Director General y Director Regional del Centro del Servicio de Rentas Internas (Quito: 4 de agosto de 2015).

⁴⁰ **“Art. 33.- Sanciones.- El funcionario o empleado público que violare cualquiera de las disposiciones revistas en este capítulo será sancionado con la destitución de su cargo, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales o administrativas previstas en otras leyes”**. La Ley de Modernización del Estado fue derogada por la disposición derogatoria segunda del COA. Asamblea Nacional, Código Orgánico Administrativo, en Registro Oficial, segundo Suplemento 31 (Quito: 7 de julio de 2017). Quito. Andrés Moreta puntualiza que en efecto, si bien Ley de Modernización del Estado establecía la sanción de destitución para aquel funcionario por cuya omisión de resolver se produzca el silencio administrativo positivo, *“En el COA no sucede lo propio, sin embargo, la LOOETA [Ley Orgánica para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos] sí establece como una falta del servidor público: “No atender los trámites de la ciudadanía o hacerlo fuera de los plazos previstos en la norma,” estableciendo sanciones que van desde suspensión temporal sin goce de remuneración de 5 hasta 30 días en caso de triple reincidencia, previo la sustanciación del respectivo sumario administrativo (Art. 34.12 y 35 LOOETA)”* Op. Cit. Andrés Moreta, p. 71.

⁴¹ Op.Cit. (RD 396 del10-marzo-1993)

otra administración tributaria, el que hubiere recibido la solicitud la devolverá al interesado dentro de igual plazo, juntamente con la providencia que dictará al efecto.

Entonces, cuando se presenta una petición a la administración tributaria,⁴² pero la autoridad se considera incompetente, ésta debe pronunciarse sobre ello en 3 días y enviar al trámite al competente, entonces aun en el caso que se haya presentado la petición ante autoridad incompetente de la misma administración, el requisito la aceptación tácita se configura aun pese al error en la presentación, pues la propia administración debe enviar el competente.⁴³

Finalmente, para el análisis propuesto en esta parte, en el título que antecede en esta sección se utiliza los términos “petición o reclamo”, pues conforme se analizó previamente, transcurrido el plazo de 120 días sin que exista resolución motivada de la administración tributaria, por un lado, el artículo 104 del Código Tributario 2005 manda que, se considerará como aceptación tácita de la *reclamación* respectiva, es decir excluye el término peticiones; y por otra lado, el inciso segundo de la disposición final primera de la Ley 51 de 1993, reformada por el Decreto Ley 05 y la Ley 99-24, dispone que, si no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las *peticiones* o *reclamaciones*,⁴⁴ el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos. Este decir el Código Tributario se refiere únicamente reclamos más no peticiones,

no obstante, cabe advertir que el contenido de la Ley 51 antes referido, no ha sido derogado –en esta parte– y puntualiza que opera además sobre peticiones.^{45 46}

Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días

Para verificar si ha operado el silencio administrativo en materia tributaria, es un requisito *sine qua non* que haya transcurrido el plazo de 120 días previsto en la norma.

En un recurso de casación donde se discutía sobre el trámite de reclamaciones contra títulos de crédito ante la administración tributaria seccional, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, corroborando que en lo referente a tributos municipales, en razón de la materia prevalece el Código Tributario sobre el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, la Sala razonó que, si se presenta un reclamo fuera del plazo previsto en la Ley, no puede producirse el silencio administrativo, pues puntualizó que *“el reclamo formulado fue extemporáneo, (...) por lo que jamás hubiera podido generar el efecto de silencio administrativo, aunque no hubiese existido resolución dentro de los 120 días, ya que la falta de oportuno reclamo provoca la firmeza del título (artículo 83 del Código Tributario), sin que dicha condición pueda alterarse por una extemporánea reclamación”*,⁴⁷ es decir, no se configuraría el silencio administrativo cuando la petición es extemporánea.

⁴² Así mismo, conforme el Código tributario, la competencia administrativa en el ámbito tributario es irrenunciable (artículo 76), donde además, cuando existe indeterminación de la competencia, esto es cuando la normativa atribuye competencia a una administración tributaria, sin determinar la autoridad que ha de ejercerla, se entenderá concedida a quien ordinariamente es competente para conocer reclamos.

⁴³ Conforme la sentencia de la Corte Constitucional 035-11-CEP-CC (ver notas 4 y 5), dicho órgano sostiene que *“La carencia de competencia ante quien se presenta la solicitud, no exime el deber de responder”*.

⁴⁴ Ver: nota 24

⁴⁵ En el Recurso de Casación 17751-2014-0078 de 22 de julio 2021 (Op. Cit), la Corte sostiene que *“El silencio administrativo positivo como se concibe hasta la actualidad, mantiene como limitante o requisitos para que sea válido o concedido, que la petición, reclamo o recurso”*.

⁴⁶ Conforme el artículo 320 numeral 4 del Cogepl, la acción de impugnación contra actos administrativos por silencio administrativo tributario, es respecto a reclamos o peticiones planteados, es decir incluye a las *peticiones* como objeto de silencio administrativo. Asamblea Nacional, *Código Orgánico General de Procesos - Cogepl*, en Registro Oficial, Suplemento 506 (Quito: 22 de mayo de 2015).

⁴⁷ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 17510-2017-00472, PUNTONET S.A c. Gobierno Autónomo Descentralizado Metropolitano de Quito (Quito: 2 de octubre de 2020). Sobre la oportunidad de la reclamación *“(...) las condiciones que deben concurrir para que se produzca el silencio administrativo, a saber: (...) que haya sido presentada con la debida oportunidad”* (Op. Cit, Recurso de Casación 366-2012).

Siendo el elemento decidor para establecer si se ha configurado o no la aceptación tácita, que haya discurrido el plazo de 120 días; dentro de los requisitos propuestos en este documento, corresponde considerar dicha temporalidad desde la fecha de presentación de la petición, la cual a su vez permite identificar si la misma está dentro de término, hasta la fecha en que se debía atender la misma, que a su vez reviste relevancia, pues conforme el artículo 306 numeral 5 y 320 numeral 4 del artículo 306 del Cogep, para la acción de impugnación ante el Tribunal Contencioso Tributario, entre otras, en contra de actos administrativos por silencio administrativo, el término para demandar es de 60 días a partir del día siguiente al que produjo el hecho o acto en que se funde la acción.⁴⁸

Así las cosas, el presupuesto analizado en esta parte se configura cuando, existe una petición o reclamo presentado dentro de plazo,⁴⁹ y que no exista respuesta en el término de 120 días.

Que la petición o reclamo sea posible y no sea contrario a la ley

Sobre este tercer requisito, bajo el Estado de derechos previsto en la Constitución, la administración pública y administrados se someten al imperio de la Ley, por ello no sería dable que opere el silencio administrativo cuando una petición ha sido presentada contraviniendo el ordenamiento jurídico pues “no procede el silencio administrativo positivo contra legem”, ya que *“la doctrina considera que el silencio administrativo positivo sólo podrá operar cuando la petición o pretensión es conforme a derecho, dentro de los límites del ordenamiento jurídico, y cuando se han cumplido*

los requisitos esenciales que condicionan una resolución expresa”.⁵⁰

Sobre el presupuesto en análisis, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es unánime en puntualizar que:

Es del criterio de esta Sala, como premisa fundamental, que tratándose como lo es de un claro, expreso y específico mandato éste tiene y debe ser acatado, ya que la aceptación tácita es la aprobación, por el ministerio de la ley, de la pretensión del reclamante; sin embargo, el espíritu para que opere el silencio administrativo, se ha de entender que se cumplieron todos y cada uno de los presupuestos, procedimientos y acciones que conduzcan a acogerse a este mandato entendiéndose, al caso, que el contribuyente, cumplió con todos los requerimientos previstos en el proceso,⁵¹

Es decir, la Corte destaca que el espíritu -y se *podría agregar la esencia-* del silencio administrativo es que al igual que una petición de la que si se emitió su respuesta dentro de plazo y se siguió su trámite previsto en la Ley, en el caso de que no se emita la respuesta por omisión de la administración, de la misma manera deben cumplirse con todos los presupuestos normativos para que exista una resolución expresa.

En otro recurso de casación la Sala Especializada destaca que el beneficio particular producto del silencio de la autoridad no contesta un pedido del contribuyente no puede ocurrir a costa de un incumplimiento legal, así la Corte destaca que si bien *“se entiende concedido lo que se ha solicitado, sin embargo el silencio administrativo no puede ser un medio para alcanzar un beneficio particular, a costa de*

⁴⁸ Es de notar que si el acto de proposición fue presentado fuera del plazo de 60 días, conforme el artículo 307 del Cogep, debe inadmitirse la demanda y archivar la misma.

⁴⁹ Según el tipo de petición prevista en el ordenamiento jurídico.

⁵⁰ Juan Carlos Benalcázar Guerrón, *“El Silencio Administrativo en la Legislación Ecuatoriana: Una visión crítica de la situación actual”* (Quito: Revista Ruptura No. 46, PUCE), p. 189 y 193.

⁵¹ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 233-2009, INDUMET CIA. LTDA. c. Director General de Rentas, en Registro Oficial, Edición Especial 355 (Quito: 29-octubre-2012).

un acto contrario a derecho, esto quiere decir y así lo ha manifestado esta Sala Especializada en reiteradas ocasiones, que a pesar de haberse producido el silencio administrativo positivo, era obligación del Tribunal de instancia el verificar que el reclamo esté debidamente fundamentado en derecho, no contrario a la ley".⁵²

De lo expuesto es claro que, si bien el silencio administrativo tiene como consecuencia categórica en materia tributaria la aceptación tácita, pero tal aceptación se supedita a que formalmente se haya cumplido con todos y cada uno de los presupuestos normativos para la consecución del trámite previsto en la Ley [según corresponda a cada tipo de trámite], pues nadie puede beneficiarse de su propio dolo.

Ejecución del silencio administrativo tributario

Conforme se citó en líneas anteriores, según el artículo 104 del Código Tributario, la falta de resolución por la autoridad tributaria en el plazo de 120 días se considerará como

aceptación tácita "y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda". En esta parte corresponde analizar cuál es la acción que corresponde en materia tributaria cuando, frente la omisión en la respuesta de la administración, el peticionario estima que se ha producido la aceptación tácita.

En esta parte cabe advertir que con la expedición del COA en julio 2017, existió una aparente nueva forma de ejecutar el silencio administrativo tributario, conforme esta norma, y se utiliza el término "aparente" pues en una causa ante el Tribunal Contencioso Tributario, donde la parte actora perseguía la aceptación tácita de una petición como consecuencia del silencio de la administración tributaria, se generó un conflicto de competencia con el Tribunal Contencioso Administrativo, pues se indicó que el asunto debía resolverse conforme el COA por este último tribunal de justicia no tributario.⁵³ Al respecto al dirimir competencia entre los dos tribunales, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia concluyó que "La competencia del

⁵² Op. Cit, Recurso de Casación 352-2013. Sobre la legalidad de la reclamación, "(...) las condiciones que deben concurrir para que se produzca el silencio administrativo, a saber: petición justa, (...) que no esté prohibida por la ley, que se encuentre dentro de las previsiones legales" (Ver: Op. Cit, Recurso de Casación 366-2012). En el recurso de casación 17751-2014-0078, la Sala enfatiza que "el silencio administrativo positivo como se concibe hasta la actualidad, mantiene como limitante o requisitos para que sea válido o concedido, que la petición, reclamo o recurso en sede administrativa (...) sus pretensiones no sean contrarias al ordenamiento jurídico, pues no se puede sostener que la omisión en la que incurre el Servicio de Rentas Internas en el presente caso y que ocasiona el silencio administrativo positivo (silencio sobre el cual no impugna y más bien lo acepta como hecho cierto) pueda transformar lo que es ilícito o ilegal en lícito o legal, pues solo se puede otorgar lo que en derecho corresponde, aún si no ha existido pronunciamiento expreso oportuno por parte del ente público. Por ello, en este caso, producido el silencio administrativo, surgió el derecho del contribuyente a ejercer el reconocimiento otorgado siempre y cuando guarde armonía con la ley y que este pueda ser ejecutado" (Op.Cit.). En el recurso de casación 225-2012, la Sala analiza que "No obstante lo expuesto en el considerando que precede, es del criterio de esta Sala, que para que opere el silencio administrativo positivo no es suficiente que no haya sido resuelto el reclamo dentro del plazo de 120 días como establece la norma, sino que, entendiéndose, al caso, que el contribuyente, cumplió con todos los requerimientos previstos en el procedimiento administrativo y contencioso tributario" (Op.Cit.). En el recurso de casación 316-2011, la Sala considera que "Para que proceda el silencio administrativo positivo previsto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, como lo ha reconocido la jurisprudencia, es necesario que la petición o reclamo formulado, sea conforme a derecho, ya que no se puede entender que el mismo sea aceptable de peticiones contrarias al ordenamiento jurídico, o que vayan contra norma expresa" (Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación 316-2011, INTERNATIONAL WATER SERVICES GUAYAQUIL, INTERAGUA C. LTDA., c. Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, en Registro Oficial, Suplemento 23 (Quito: 29 de abril de 2016)). En el Recurso de Casación 352-2013 se puntualiza que "es necesario mencionar que el silencio administrativo da lugar al nacimiento de un acto presunto, por cuanto se entiende concedido lo que se ha solicitado, sin embargo el silencio administrativo no puede ser un medio para alcanzar un beneficio particular, a costa de un acto contrario a derecho, esto quiere decir y así lo ha manifestado esta Sala Especializada en reiteradas ocasiones, que a pesar de haberse producido el silencio administrativo positivo, era obligación del Tribunal de instancia el verificar que el reclamo esté debidamente fundamentado en derecho, no contrario a la ley (...), toda vez que la aceptación tácita no es una presunción de derecho sino que por el contrario es una presunción legal que admite prueba en contrario, entonces el Tribunal A quo debió analizar y determinar las pretensiones que se evidencian contrarias a la ley frente al contenido de la mencionada resolución" (Op.Cit.).

⁵³ En el conflicto de competencia 177512019000076 ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, un tribunal del sostuvo que "(...) estima que, siendo el silencio administrativo una consecuencia de la falta de pronunciamiento de la autoridad, esta conlleva el análisis en torno a su inactividad, que no implica reconocimiento de derecho, sino ejecución. Esta noción ha adquirido claridad y definición legal, cuando el Código Orgánico Administrativo vigente desde el 20 de junio de 2018, en su disposición reformatoria primera, que agrega un artículo a continuación del artículo 370 del Código Orgánico General de Procesos, dentro del libro V "De la Ejecución", capítulo II "Ejecución de obligaciones de dar, hacer o no hacer", le da la naturaleza de acción ejecutiva y le otorga su propio trámite. Por tanto, siendo que en la especie no se impugna acto administrativo alguno, que habilite la competencia de este tribunal en función de lo previsto en el precitado artículo 219 numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial en concordancia con la disposición del artículo 320 numeral 4 del Código Orgánico General de Procesos y 173 de la Constitución de la República, la acción abedece exclusivamente a aquella generada por inacción de la Administración Pública, es decir, dentro de las competencias del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, por mandato expreso del numeral 2 del artículo 217 del Código Orgánico de la Función Judicial, bajo la ejecución de obligaciones y en atención a la fundamentación y pretensión de la actora, que se circunscriben a la declaratoria de la aceptación tácita con sus consecuentes efectos; competencia que, por inacción y para tal fin, no es atribuida a este Tribunal", Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, resolución de conflicto de competencia 177512019000076 (Quito: 30 de septiembre de 2019). Ver también: resolución de conflicto de competencia 177512019000086 (Quito: 18 de octubre de 2019).

Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario para conocer actos administrativos por silencio administrativo respecto a reclamos que no han sido atendidos en el plazo fijado en el artículo 132 del Código Tributario, se encuentra establecida en el artículo 219, numeral 10, del Código Orgánico de la Función Judicial, en concordancia con el artículo 220, numeral 4 del Código Tributario y artículo 320, numeral 4, del Código Orgánico General de Procesos”,⁵⁴ es decir si bien la normativa del COA establece un mecanismo para la ejecución del silencio administrativo, tales disposiciones en nada alteran lo dispuesto en el Código Tributario y el Código Orgánico de la Función Judicial, toda vez y más que conforme la disposición general tercera del COA, en el ámbito tributario son aplicables las disposiciones del Código Tributario, pero las disposiciones de la primera norma se aplican de manera supletoria; no obstante al existir normativa expresa en materia impositiva [Ver: tablas Nos. 1 y 2], no cabría ni por supletoriedad aplicar los mandatos del COA.

Para contextualizar la problemática suscitada, es necesario repasar en primer lugar cuál es la consecuencia jurídica del silencio administrativo, tanto en materia tributaria

como en materia administrativa. En este contexto, conforme la **Tabla No. 1** que sigue a continuación, al tenor del Código Tributario, en materia impositiva la falta de resolución por la autoridad tributaria se considerará como aceptación tácita y faculta al interesado para ejercer la acción que corresponda; mientras que, conforme el COA, en materia administrativa la falta de resolución por la autoridad pública produce un acto administrativo presunto, que a su vez se considera como título de ejecución para la vía judicial. De lo expuesto se advierte a manera de conclusión preliminar que, como consecuencia del silencio de la administración, en *materia tributaria* la ley establece la aceptación tácita de la petición [no acto administrativo presunto], pero en contraste, en *materia administrativa* la ley establece una consecuencia distinta, esto es la existencia de un acto administrativo presunto. Vista la diferencia y conforme se analiza a continuación, en materia tributaria se requiere iniciar una acción de impugnación para que se reconozca el silencio administrativo, pero en materia administrativa, al existir un acto presunto no se requiere reconocimiento alguno, sino que corresponde su ejecución.

Tabla 1

Sobre el silencio administrativo

Código Tributario	Código Orgánico Administrativo
Art. 102.- Aceptación tácita.- La falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132 [120 días], se <u>considerará como aceptación tácita</u> de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para <u>el ejercicio de la acción que corresponda</u> .	Art. 207.- Silencio administrativo. Los reclamos, solicitudes o pedidos dirigidos a las administraciones públicas deberán ser resueltos en el término de treinta días, vencido el cual, sin que se haya notificado la decisión que lo resuelva, se entenderá que es positiva.

⁵⁴ Op.Cit.

	<p>Para que se produzca el silencio administrativo, <u>el acto administrativo presunto que surja de la petición</u>, no debe incurrir en ninguna de las causales de nulidad prescritas por este Código.</p> <p><u>El acto administrativo presunto que resulte del silencio será considerado como título de ejecución en la vía judicial.</u> Al efecto, la persona interesada incluirá en su solicitud de ejecución una declaración, bajo juramento, de que no le ha sido notificada la decisión dentro del término previsto. Además, acompañará el original de la petición en la que aparezca la fe de recepción.</p> <p>No serán ejecutables, los actos administrativos presuntos que contengan vicios invalidables, esto es, aquellos que incurren en las causales de nulidad del acto administrativo, previstas en este Código, en cuyo caso el juzgador declarará la inejecutabilidad del acto presunto y ordenará el archivo de la solicitud.</p>
--	---

Ahora bien, ya en la ejecución del silencio administrativo el Código Orgánico General de Procesos,⁵⁵ de la misma manera establece procedimientos distintos para tal propósito, conforme se advierte de la **Tabla No. 2** que sigue a continuación. En este orden de cosas, en materia contencioso tributaria, partiendo del hecho que conforme el artículo 104 del Código Tributario, la falta de resolución debe considerarse como aceptación tácita, pero faculta al interesado para ejercer la acción que corresponda, la acción prevista –que

corresponde– conforme el artículo 320 numeral 4 del Cogep, es una acción de impugnación⁵⁶ tendiente a que la autoridad judicial tributaria reconozca el referido silencio; pero en materia contencioso administrativa, al existir un acto administrativo presunto, conforme el artículo 370A del Cogep, al no requerirse el reconocimiento del silencio administrativo [como si ocurre en materia fiscal], lo que procede es que, dentro de una fase de ejecución⁵⁷ se convoque a audiencia a las partes para se pronuncien sobre el silencio administrativo producido.

⁵⁵ Op. Cit. Cogep

⁵⁶ Conforme el inciso final del artículo 320 del Cogep, las acciones de impugnación se siguen en procedimiento ordinario, que comprende dos audiencias, preliminar y de juicio; donde además, conforme el numeral 5 del artículo 306 ibidem, en las acciones contencioso tributarias de impugnación, el término para demandar es de 60 días a partir del día siguiente al que produjo el hecho o acto en que se funde la acción; es decir desde la fecha en que se cumplan los 120 días para que la administración tributaria atienda la petición, la acción debe deducirse en 60 días.

⁵⁷ Es decir no una actuación jurisdiccional de conocimiento que declare el derecho, pues conforme el COA, en el silencio administrativo –no tributario– ya existe un acto administrativo, y corresponde su ejecución.

Tabla 2

Sobre la acción prevista para silencio administrativo

Código Orgánico General de Procesos	
Art. 320.- Impugnación. Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar: (...) 4. Contra actos administrativos por silencio administrativo con respecto a reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en la ley.	Art. 370 A⁵⁸.- Ejecución por silencio administrativo.- Si se trata de la ejecución de un acto administrativo presunto, la o el juzgador convocará a una audiencia en la que oír a las partes. Corresponde a la o al accionante demostrar que se ha producido el vencimiento del término legal para que la administración resuelva su petición, mediante una declaración bajo juramento en la solicitud de ejecución de no haber sido notificado con resolución expresa dentro del término legal, además acompañará el original de la petición en la que aparezca la fe de recepción.

De lo expuesto, en materia tributaria, producida la aceptación tácita como consecuencia del silencio administrativo de la autoridad impositiva, el contribuyente debe iniciar una acción de impugnación respecto a reclamos o peticiones planteados y que no fueron atendidos, para que mediante sentencia se reconozca o no la ocurrencia del silencio administrativo, conforme lo requisitos formales propuestos *ut supra*.

Conclusiones

Conforme la normativa tributaria, la consecuencia jurídica del silencio administrativo es la aceptación tácita de la petición o reclamo.

Para la procedencia del silencio administrativo tributario, no corresponde analizar el fondo o mérito de la petición formulada, pues producido tal silencio, no cabe establecer la intención de la administración de aceptar o negar lo solicitado, siendo que la

ley mediante la ficción finge la voluntad de la administración.

Conforme decisiones judiciales dadas en la jurisdicción contencioso tributaria para la configuración de la aceptación tácita producto del silencio y a la falta de atención por la administración tributaria, en vía judicial corresponde analizar: (1) Que quien debía resolver la petición o reclamo sea autoridad competente; (2) Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días; y, (3) Que la petición o reclamo sea posible y no sea contrario a la ley.

La acción prevista en materia impositiva para ejecutar el silencio administrativo es iniciar una acción de impugnación respecto a reclamos o peticiones planteados que no fueron atendidos. Es decir, mediante un proceso de conocimiento [mediante trámite ordinario] el Tribunal Contencioso Tributario debe declarar la existencia o no de silencio administrativo.

⁵⁸ Op.Cit., COA. Numeral 5 de la Disposición Reformatoria Primera

Referencias Bibliográficas

- Benalcázar Guerrón, J. (2003). El Silencio Administrativo en la Legislación Ecuatoriana: Una visión crítica de la situación actual. *Revista Ruptura* (46)
- Diez, M. (1963). *Derecho Administrativo*. Editorial Omeba.
- García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. (1995). *Curso de Derecho Administrativo*. Editorial Civitas.
- García-Trevijano Garnica, E. (1990). *El Silencio Administrativo en el Derecho Español*. Editorial Civitas.
- Jácome Moscoso, R. (1931). *Derecho Constitucional Ecuatoriano*. Imprenta Universidad Central.
- Martínez Castillo, J. (2002). *Cabe el silencio administrativo en los recursos de revisión, consultas y peticiones en materia tributaria*. Tesina de abogacía, Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Moreta, A. (2020). *El Silencio Administrativo en el COA*. Ediciones Legalité.
- Real Academia de la Lengua Española. (1992). *Diccionario*. RAE.
- Riofrio Martínez-Villalba, J. y Martínez Castillo, J. (2021). *El Contenido Esencial del Derecho Constitucional a la Seguridad Jurídica*, en *La Justicia del Siglo XXI: Perspectivas entre la controversia y el cauce de la utópica*. Tribunales.
- Troya Jaramillo, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Villacís de la Cueva, F. (2020). El silencio administrativo y sus implicaciones en el Ecuador ¿Garantiza derechos? *Revista Ruptura*, (01), 135-162. Marienhoff, M. (1990). *Tratado de Derecho Administrativo*. Editorial Abelado-Perrot.

Normativa

- Asamblea Constituyente, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial No. 449. Quito: 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional, *Código Orgánico General de Procesos - Cogepp*, en Registro Oficial, Suplemento 506 (Quito: 22 de mayo de 2015).
- Congreso Nacional, *Código Tributario 2005*, en Registro Oficial, Suplemento 38. Quito: 14 de junio de 2005.
- Congreso Nacional, Comisión de Legislación y Codificación, *Fe de Erratas*, en Registro Oficial 70. Quito: 28 de julio de 2005.
- Congreso Nacional, Decreto Ley 05, en Registro Oficial No. 396. Quito: 10 de marzo de 1993.

Congreso Nacional, Ley 51 que contiene la *Ley de Modernización del Estado Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada*, en Registro Oficial 349. Quito: 31 de diciembre de 1993.

Congreso Nacional, Ley 99-24, en Registro Oficial, Suplemento No. 181. Quito: 30 de abril de 1999.

Presidencia de la República, *Código Tributario 1975*, en Registro Oficial, Suplemento 958. Quito: 23 de diciembre de 1975.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-920/08. Bogotá, 18 de septiembre de 2011.

Ecuador, Corte Constitucional, sentencia 035-11-CEP-CC. Quito: 16 de noviembre de 2011.

Decisiones de la Corte Nacional de Justicia de Sala Especializada de lo Contencioso Tributario

Recurso de Casación 17510-2017-00472, PUNTONET S.A c. Gobierno Autónomo Descentralizado Metropolitano de Quito. Quito: 2 de octubre de 2020.

Recurso de Casación 17751-2014-0078, INDUSTRIAL PESQUERA MONTEVERDE C.A. (INPECA) c. SRI. Quito: de 22 de julio 2021.

Recurso de Casación 225-2012, IPRIVANZA AGENCIA COLOCADORA DE SEGUROS CIA. LTDA. c. Gobierno Autónomo Descentralizado. Quito: 18 de julio 2014

Recurso de Casación 233-2009, INDUMET CIA. LTDA. c. Director General de Rentas, en Registro Oficial, Edición Especial 355. Quito: 29 de octubre de 2012.

Recurso de Casación 316-2011, INTERNATIONAL WATER SERVICES GUAYAQUIL, INTERAGUA C. LTDA., c. Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, en Registro Oficial, Suplemento 23. Quito: 29 de abril de 2016.

Recurso de Casación 352-2013, Corporación Automotores S.A. c. Director General y Director Regional del Centro del Servicio de Rentas Internas. Quito: 4 de agosto de 2015.

Recurso de Casación 366-2012, ADMINISTRADORA DE FONDOS PICHINCHA S.A. C. MUNICIPIO DEL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO. Quito: 29 de mayo de 2014.

Resolución de conflicto de competencia 17751201900007G. Quito: 30 de septiembre de 2019.

Resolución de conflicto de competencia 17751201900008G. Quito: 18 de octubre de 2019.

15

LA FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL RECURSO DE REVISIÓN DE OFICIO EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA

*Autora: Paola Valdivieso Cevallos
Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

En este texto que se desarrolla a continuación, se presenta la figura del recurso de revisión en materia tributaria, el cual genera polémica desde su definición y hasta su alcance jurídico. Por esto se ha visto la importancia de traer este tema a la palestra, a fin de estructurar sus cualidades y efectos, ante el garantismo que trae los derechos fundamentales del Estado Constitucional de Derechos y Justicia. Se aborda y presenta la definición de la justicia tributaria, desde su más amplio enfoque esencial y material, y perspectiva actual, confrontando con las prácticas y conceptualizaciones que actualmente se han dado o se han conservado respecto de la misma. Confronta la seguridad jurídica y las consecuentes presunciones de las que goza el acto administrativo, con la construcción legal que se ha dado a la revisión tributaria. La finalidad central del texto es sembrar en el lector el interés en su análisis y crítica, con miras a diseñarse una figura más acorde con el garantismo constitucional que rige el sistema jurídico actual.

Palabras Clave: Recurso de revisión, causales, justicia tributaria, seguridad jurídica, presunciones, legitimidad, ejecutoriedad, firmeza, cosa juzgada administrativa.

Abstract

This paper explores the figure of the tax review appeal, a subject that remains shrouded in ambiguity and controversy. Given its significance in safeguarding fundamental rights within a constitutional state of law and justice, this analysis aims to clarify its characteristics, scope, and effects. By examining the theoretical foundations of tax justice and comparing them to current practices, this study reveals the need for a reform of the tax review appeal. The paper argues that the current system fails to adequately balance legal certainty with the protection of taxpayers' rights and proposes a new model that better aligns with the principles of the constitutional state.

Keywords: Appeal for review, causal, tax justice, legal security, presumptions, legitimacy, enforceability, firmness, Administrative res judicata.

Introducción

a) Este recurso, según se establece en el Art. 133, numeral 2), (actualmente artículo 140) en relación con el Art. 143 del Código Tributario, no es un recurso del contribuyente. Es un recurso de la Administración que puede ejercerlo la máxima autoridad de la Administración Tributaria respectiva, en los casos específicamente señalados en la norma legal últimamente citada, de oficio, o a instancia de otras discusiones públicas o de cualquier persona directamente afectada. b) Admitido a trámite el recurso y ordenada la instrucción de expediente sumario de qué trata el Art. 140 (144) la autoridad administrativa correspondiente que tratándose de tributos fiscales es el Ministro de Finanzas, debe expedir resolución 90 10, y de no hacerlo, caduca su derecho de revisión del acto administrativo ejecutoriada, cuando el recurso sea promovido de oficio.- c) La Ley no ha previsto el caso en que el recurso de revisión se lo tramita a instancias del contribuyente; pero es obvio que al igual que el recurso de reposición, sus efectos sean suspensivos; pues por ello el numeral 6) del Art. 213 del Código Tributario (212), admite como excepción deducible al procedimiento de ejecución de créditos tributarios, [Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo...] sin limitación alguna respecto al tipo de recurso (de reposición o revisión), exigiéndose, por ende, del funcionario correspondiente la expedición de la resolución y cuya falta inerva la ejecución. (Tribunal Fiscal citada por Rodrigo Patiño Ledesma, 2013, p. 367.)

Se parte de esta interesante cita jurisprudencial antigua, que nos permite iniciar un interesante debate respecto de este polémico recurso administrativo, como ha sido bautizado por Ley, y contrastarla a su aplicación moderna.

Pero previo a adentrarnos al estudio del tema planteado, es importante señalar que

el presente artículo busca que sea el lector quien encuentre las respuestas a todas las interrogantes que quedarán enunciadas, dejando abierta la puerta para esta polémica discusión sea planteada en otro momento y escenario.

Por esto, con el fin de iniciar este apasionante debate, iniciaremos definiendo la justicia tributaria a la que se hará referencia, por cuanto no se atará a conceptos relacionados exclusivamente con el orden judicial, sino más bien, se buscará la libertad para hablar de lo que realmente es y constituye la justicia tributaria.

La justicia tributaria

Partiendo de la reflexión que hizo Francesco Carnelutti en su obra titulada "*Metodología del Derecho*", según Carnelutti (1939) que devela los propósitos más sublimes de su pensamiento, es así como:

La verdad es que los fenómenos del derecho no sólo obedecen a las leyes lógicas, psicológicas, biológicas, físicas y económicas, sino también, y sobre todo, a leyes éticas. Aún, cuando todas las otras reglas sean escrupulosamente respetadas, la obra del legislador nada vale si no responde a la justicia. No sabemos, y creo no sabremos nunca, cómo ocurre esto, pero la experiencia nos enseña que no son útiles ni duraderas, las leyes injustas: no son útiles, porque no aportan la paz; no duran, porque tarde o temprano, en vez de conducir al orden, desembocan en la revolución. Hay pues otras reglas que el legislador debe observar; y si no las observa, el precio es terriblemente caro; y nunca como en esto se demuestra en que vacuidad se resuelve su jactanciosa omnipotencia. Así pues, también es tarea de la ciencia del descubrimiento de esas leyes, que son las más altas y las menos aprensibles y a propósito de las cuales se comprende cómo la naturaleza que las erige no es otra cosa que orden divino.

Hago enmienda así, al final de mi camino, de aquella especie de agnosticismo ético, que me pareció por largo tiempo, característico de la ciencia del derecho. Esa fue el principio, y por largo tiempo ha sido, la consecuencia inevitable de las corrientes de pensamiento que han dominado mi educación; años y años de experiencia y meditación han transcurrido antes de que haya podido liberarme de esas ligaduras; y si esta verdad no me hubiera costado tanto esfuerzo, tampoco me habría proporcionado tanta alegría.

Imposible no compartir este ideal; imposible no anhelar lo mismo; imposible no pretender alcanzarlo, porque a la Ley, como enseña el mismo maestro, jamás debería faltarle corazón.

Lo que sí es cierto, es que la justicia no puede hallarse limitada a una sola definición: es inconclusa, inagotable y mutable, pues se enmarca en el abstracto de la interpretación personal e incluso bajo un contexto social siempre cambiante, lo que podría llevar a su estructuración como un mero ideal: inexistente para unos, consolidada para otros, dependiendo siempre del razonamiento del observador crítico y su juicio valorativo.

Pero lo único que la justicia no puede ser, es ciega; y siempre debe ser pretendida, anhelada y, por qué no: materializada.

Por esto, esbozando su alcance, el concepto clásico de justicia de: "dar a cada cual lo suyo" planteado por Alexy en su momento, sin que incluya matices más específicos, no alcanza.

Con esta breve reflexión y en la materia que tanto nos atrae, la justicia tributaria constituye un único principio, el que solo puede llegar a existir en la medida en la que todos sus elementos están presentes: se trata de un todo indivisible, consolidado con todos los principios que la Constitución de la República

del Ecuador proclama; y por ello, la justicia se erige como el valor superior que los preside y orienta.

De ninguna manera se desconoce la nobleza del derecho tributario, pues su afán es la satisfacción de las necesidades colectivas, pero éste siempre debe construirse de manera justa, bajo el contexto más amplio de la justicia social, y en los términos expuestos.

En efecto, si los bienes públicos son de todos, pues todos debemos de contribuir: así de simple y sin más que pensar o decir.

Esta contribución, destinada a ese fin, es un sacrificio de índole personal; esta forzosa renuncia del interés particular a favor del provecho general persigue solidaridad y genera una peculiar relación jurídica entre el ciudadano y el Estado.

Es entendible lo compleja que puede llegar a ser esta idea, pero para que se materialice lo dicho en la estructura de la relación jurídico-tributario, es decir, Estado – persona, el legislador debe observar integralmente todos los valores que se encuentran resguardados en el texto constitucional, derechos fundamentales, derechos humanos, al trabajo, a la familia, a la propiedad, en fin; pues la existencia del deber de contribuir jamás implica rozarlos mucho menos obviarlos.

Por esto, es indispensable integrar estos valores y derechos para que se perfile la justicia tributaria formal y material, ya que, en la cimentación legal de esta compleja relación, sería muy conveniente una ponderación previa de los principios tributarios constitucionales: equidad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, versus el deber de contribución.

En definitiva, la justicia tributaria debe respetar los principios establecidos en la Constitución, sin ignorar que los mismos se

pueden alcanzar haciendo prevalecer los derechos de cada persona, sin olvidar al mundo que nos rodea.

Desarrollo

La seguridad jurídica

Así de simple: la seguridad jurídica es una conquista. La seguridad siempre ha sido el mayor ideal del ser humano, que vive en la incertidumbre de su existencia. Por esto, se presenta como una necesidad humana; y ha sido el Derecho el que ha tratado de satisfacerla otorgándole dimensión jurídica. En este sentido, al menos, se pretende a la seguridad como una imposición que garantice el cumplimiento de la Ley y elimine toda imprevisibilidad: es la certeza del Derecho; es principio, valor y derecho.

En su arista positiva: certeza; y, en la negativa: proscripción de arbitrariedad.

Las posiciones doctrinales clásicas esquematizan una serie de manifestaciones que plasman su operatividad. No nos da hoy el espacio para analizarlas todas aquí, por eso solo delimitaremos señalaré dos: la cosa juzgada y los derechos adquiridos. Estos, porque encaminan a la idea central -o inquietudes- que dejará este ensayo.

En términos generales, la cosa juzgada llega a erigirse como la “verdad jurídica”; conlleva la necesidad de limitar la posibilidad de impugnación y reconsideración de determinados actos del Poder Público. Y es que, sin aquello, existiría el riesgo de que la condición jurídica fuera una variable caprichosa, sujeta a criterios infinitamente cambiantes con incansables contradicciones.

Por esto, la cosa juzgada pretende “confianza” en una decisión seria: pretende callar la duda; y aquí aparece la figura de la “firmeza jurídica” como la herramienta que garantiza estabilidad.

Volveremos más adelante sobre el tema.

Por su parte, los derechos adquiridos son aquellos que se consolidan. El reconocimiento de estos intangibles pretende que no se cuestionen situaciones jurídicas ya superadas, lo que genera confianza, o al menos, una sensación de estabilidad.

Entendemos: la seguridad jurídica es un mínimo de estabilidad que repele la crisis del Derecho y, especialmente, la crisis social, como ha señalado la Corte constitucional del Ecuador; en la Sentencia 067-14-SEP-CC: Derecho a la seguridad jurídica: La seguridad jurídica es un derecho que implica que la Constitución garantiza a todas las personas una plena certeza y conocimiento de las posibles consecuencias jurídicas, por su accionar positivo, así como por cualquier omisión a un mandato expreso, todo esto, en relación a lo que establece el ordenamiento jurídico ecuatoriano. (Corte Constitucional, 2014)

Así pues, la seguridad jurídica, en pocas palabras, busca instaurar la justicia y de manera más básica pero fundamental, el respeto al ser humano. Según García Máynez (2005), “no podríamos llamar Derecho a un orden no orientado a los valores como la justicia, la seguridad y el bien común.” (MÁYNEZ, citado por Gaviláñez Villamarín, 2020, p. 348)

De lo dicho se advierte la primera interrogante: la seguridad jurídica -y, dentro de ella, la cosa juzgada y los derechos adquiridos-, ¿es un derecho humano?, ¿Se limita a la existencia de normas previas, estables y conocidas?

Esta pregunta viene como indispensable, ya que, se han presentado opiniones muy valiosas que estiman que la cosa juzgada jamás será absoluta, arrastrando así a la seguridad jurídica que la cobija.

¿Cómo hay que concebirla, entonces? No se podría señalar una definición adicional o distinta a la que se ha presentado.

Cabe así recordar que el artículo I de nuestra Constitución prescribe que el Ecuador es un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, estando todos los poderes sometidos a sus mandatos y a la Ley. Por esto, las autoridades públicas, en el ejercicio de sus todos y cada uno de sus roles, lo único que deben ser, es garantes del respeto de los derechos de las personas.

O, tal vez, como sostienen algunos autores, ¿estamos mal entendiendo a la seguridad jurídica?

De esta última pregunta, tal vez no exista una respuesta concreta, porque, y compartiendo las ideas de Linde Paniagua, la seguridad jurídica rebasa la certeza de la existencia de normas claras, pues no basta con ello, sino que debe consolidarse en su cumplimiento y aplicación.

Rozamos así el principio de “protección de confianza legítima”: Es de origen alemán y rango constitucional; justamente se deriva de la seguridad jurídica y tiende a la efectiva protección de los derechos fundamentales.

Más adelante, se abordará más a fondo esta interesante figura.

El acto administrativo

El artículo 98 del Código Orgánico Administrativo define al acto administrativo como:

La declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. Se expedirá por cualquier medio documental, físico o digital y quedará constancia en el expediente administrativo.

De esta conceptualización tenemos que, como señala Dromi, el acto administrativo es

la forma de expresión del Estado y conlleva una intención expresa; es decir, se trata de una manifestación intelectual: “es un proceso de exteriorización intelectual -no material- que toma para su expresión y comprensión datos simbólicos del lenguaje hablado o escrito y signos convencionales.” (Dromi, 2006, p. 249) Contiene el ánimo de un solo sujeto de derecho: el ente público, pues solo el Estado tiene el poder de la decisión.

El acto administrativo, al nacer al derecho y con su capacidad de afectación de derechos subjetivos, crea un vínculo jurídico directo entre Administración y administrado, y es llamado a ejecución; el acto administrativo crea, modifica o extingue situaciones jurídicas: “el instrumento típico a través del cual la Administración, en ejercicio de las competencias que le atribuye el ordenamiento jurídico, manda, prohíbe, autoriza, concede o deniega algo a los ciudadanos, crea relaciones jurídicas o adopta otras decisiones vinculantes” (Gallejo Anabitarte y Menéndez Rexach, 2002 I, p. 27.)

Por esto, sus efectos no solo son directos, sino que, indiscutiblemente, son inmediatos: “Los efectos jurídicos han de emanar directamente del acto mismo: sólo entonces son inmediatos” (Forsthoff, citado por Gordillo, 2010, p. II-4.) Esta inmediatez, justamente es la que sustenta la autotutela de la Administración Pública.

Genera entonces, al menos un doble efecto, pues rebasa el plano interno de su productor y trasciende directamente a la esfera subjetiva del administrado.

Pero debemos tener claro, que solo el acto administrativo válido tiene la aptitud para generar efectos jurídicos, y esto se da cuando observa el principio de legalidad administrativa: éste cimienta la actuación administrativa y ve su génesis en el carácter reglado que la blindo.

Se trata de aquellos requisitos esenciales que no pueden faltar “es la cualidad de idoneidad que recubre al acto al momento de ser emitido que le permite exteriorizar sus efectos jurídicos.” Así enseña Secaira cuando nos dice que “la validez es la característica de sustancia y esencia del acto administrativo”. (Secaira, 2004) Y estas se encuentran detallados en el artículo 99 del Código Orgánico Administrativo: competencia, objeto, voluntad, procedimiento y motivación.

Es de considerar en este punto que el acto también debe ser eficaz, pues solo así es productor de efectos; y esto se consigue únicamente a través de la notificación, como señala el artículo 85 del Código Tributario “El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.”

Así, los actos válidos y con eficacia jurídica revelan la intención de la Administración de consolidar una situación jurídica; y es lo que doctrinariamente conocemos como la teoría de los actos propios: “*non venire contra factum proprium*”, que consagra la inadmisibilidad de actuar contra comportamiento previo, partiendo del principio general de Derecho: la buena fe.

Más adelante, volveremos también sobre el particular:

Sus presunciones de legitimidad y ejecutoriedad

Apariencias estas consagradas en el artículo 82 del Código Tributario y, por ende, “*iuris tantum*”, que facultan a la Administración a perseguir el cumplimiento del acto administrativo y, en contrasentido, obligan al administrado a acatarlo.

Dromi (2006) define la presunción de legitimidad como:

La presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente. La presunción de legitimidad importa, en sustancia, una presunción de regularidad del acto, también llamada presunción de legalidad, de validez, de juridicidad, o pretensión de legitimidad. (p.379.)

Bajo esta presunción, el acto se reputa válido y debe cumplirse.

La ejecutoriedad, por su parte, representa la “autotutela ejecutiva”, gracias a la cual la Administración tiene aptitud para ejecutar sus propios actos sin necesidad de intervención o autorización alguna.

La firmeza administrativa

Aquí encontramos ya a la figura que ha sido llamada o mal llamada como: “la cosa juzgada administrativa.”

Líneas anteriores nos referimos en pocas palabras a la “cosa juzgada”, cuando desarrollamos la figura de la seguridad jurídica. Pero ahora se abordará la misma en términos más concretos en materia administrativa.

Ha sido ya superada la discusión doctrinaria respecto de la irrevocabilidad del acto administrativo; y, al parecer, deviene de manera lógica y consecuente a aquello que hemos venido tratando: no hay que olvidar que encuentra su fundamento en la Constitución y en la garantía de los derechos de los individuos frente al poder público.

Sí. La irrevocabilidad es inherente a la esencia del acto, máxime si reconoce o afecta derechos subjetivos: la estabilidad de los derechos es una de las principales garantías del orden jurídico.

En efecto, el acto firme abarca una figura eminentemente de carácter procesal que

adquiere la condición de definitivo, es decir, inatacable; de otra manera el régimen administrativo sería una quimera.

Por esto, su revocación es una medida excepcional, verdaderamente “anormal”, incluso sin miedo llegar a calificársela de “defectuosa”, por lo que solo procede ante norma expresa, pues esta inmutabilidad reviste nobleza constitucional en blindaje de la seguridad jurídica de los administrados, evidenciando buena fe en el ejercicio del poder estatal.

Esta inalterabilidad del acto pretende enervar que los derechos que lo originan queden supeditados al eventual y posterior cambio de decisión administrativa. De ahí se puede observar que el término: “*cosa juzgada*” administrativa, no es del todo exacta, pues tal figura nace en el ámbito de la sentencia judicial, donde no puede ser modificada ni siquiera por otro tribunal.

Por eso, la “*cosa juzgada administrativa*”, constituye solo un límite para que la misma Administración (incluyendo el superior), modifique el acto: solo en esa instancia adquiere inamovilidad.

Se debe tener muy en cuenta, porque de esta manera obtendrán las conclusiones: sólo la justicia puede alterar un acto que ha adquirido tales características, por impugnación del interesado, incluyendo a la Administración.

Necesariamente se volverá sobre esta idea de manera posterior, cuando se haya abarcado la mayoría de los conceptos.

Entonces, resulta más preciso dejar de llamarla así y cambiar este calificativo de “inmutabilidad” por “estabilidad”:

Es la irrevocabilidad del acto por la propia Administración. Es la prohibición de revocación de los actos que crean, reconocen o declaran un derecho subjetivo, una vez

que han sido notificados al interesado, salvo que se extinga o altere el acto en beneficio del interesado. (Dromi, 2006, p. 393.)

Así pues, la firmeza del acto se personifica justamente por el principio de estabilidad. Y, de conformidad con la definición del artículo 83 del Código Tributario, se produce cuando no se presenta reclamo administrativo dentro de los plazos legales: momento en que, por la firmeza adquirida, el acto goza de estabilidad.

En resumen: la estabilidad del acto busca blindar la seguridad jurídica sin olvidar que no es absoluta, pues debe ceder cuando la decisión adolece de vicios graves.

Resulta así que, junto con la legitimidad y la ejecutoriedad, la estabilidad es inherente a la naturaleza del acto.

En esta esfera, el maestro Dromi (2006) presenta como requisitos para que el acto tenga estabilidad: Que sea válido; que haya sido notificado; que haya ley que autorice la revocación; y, que declare derechos subjetivos. Se debe tener en cuenta que estos derechos, son las facultades, pretensiones, poderes, que tiene una persona para reclamar algo de otros. (Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro, 2017.) Por esto, crean una situación jurídica que es reconocida por la norma y, por lo tanto, es exigible y sujeta a protección jurídica y tutela.

El recurso de revisión

Con los detalles expuestos, tenemos al recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, para lo cual mencionaré varios aspectos:

El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades

de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad; 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y, 6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución. (artículo 143 del Código Tributario.)

En tal virtud, es muy importante conocer el origen en el Ecuador del recurso de revisión, la cual se dio cuando la Comisión Interinstitucional encargada de la revisión del proyecto del Código Tributario, expuso los motivos para la inclusión de esta figura:

En la fase administrativa se crea un recurso que en doctrina se califica de extraordinario y se denomina de Revisión, que halla su justificación en la potestad de autocontrol de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en los que se apoya, lo cual justifica que pueda anteponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos y precisamente teniendo como presupuesto un acto administrativo firme, es decir, contra los que no sea dable ningún otro recurso administrativo, advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la máxima autoridad de la Administración correspondiente y previo un dictamen jurídico que lo califique. (Proyecto del Código Tributario.)

Ahora, se va a circunscribir el análisis exclusivamente a lo que atañe al recurso de revisión de oficio, pero la intención es dejar la puerta abierta para que el lector pueda, por sí mismo y partiendo de las mismas premisas y consideraciones, caminar y apreciar lo que constituye la insinuación del administrado, pues ese es el único derecho que tiene, a este aspecto puntual, el administrado: insinuar la revisión de un acto administrativo firme o de una resolución ejecutoriada. Distinta es, como se verá, la situación de la Administración, pues simplemente considera oportuna la revisión y eso basta para que proceda y resuelva.

El análisis es más interesante, cuando se percata que esta amplia prerrogativa de la Autoridad puede modificar, invalidar e incluso sustituir en su integridad el acto administrativo firme o resolución ejecutoriada:

Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado. En este último caso, la Administración Tributaria podrá cambiar la forma de determinación, de directa a presuntiva; en el plazo de un año desde que avocó conocimiento. (artículo 147 del Código Tributario).

Se debe considerar que no hay más límite para el acto administrativo revisado que gozar de tal calidad: firme o ejecutoriado. Lo dicho implica, que la facultad revisora de oficio alcanza a aquellos actos administrativos que, gozando de estabilidad y presunciones, genera derechos subjetivos.

Partamos entonces de que el interés común es el fin del Estado. Sobre el principio de prevalencia del interés general enseña Jaime Santofimio:

En su relación con el mundo de lo jurídico, el interés general o público encarna inevitablemente la necesidad de que toda actuación institucional de las autoridades procure el cumplimiento de los fines estatales y no los particulares de los sujetos vinculados con el Estado” (Santofimio, 2003, p. 368)

Gordillo (2011) lo define como: “la suma de una mayoría de intereses individuales coincidentes y por ello la contraposición entre el interés público y el derecho individual es falsa si no redundan en mayores derechos y beneficios para los individuos de la comunidad.” (p. 408).

Por esto, se reconoce que la decisión que adopte la Administración a fin de proceder con la revisión oficiosa, pondera el interés público sobre el particular: comprensible. Y también se reconoce que esta prevalencia que ha dado la Autoridad pretende el cumplimiento del principio de legalidad, pues la

Administración Pública está llamada a cumplir lo dispuesto por el ordenamiento jurídico.

La pregunta es ¿cómo debe hacerlo: por su solo criterio cambiante o porque así lo decidió? Y es que esta la fórmula que trae esta figura del recurso de revisión de oficio, consagrada en el artículo 143 del Código Tributario, y sin detallar mayor procedimiento. Entonces se interpretará como una actuación inesperada. ¿A la luz de la anteriormente estudiada “seguridad jurídica”?

Dejo estas preguntas para el lector:

En esta parte, cabe aclarar la idea que deja la cita realizada al inicio de este estudio: la transcripción de una jurisprudencia de aplicación obligatoria del Tribunal Fiscal, cuando desde ese entonces detectó que el recurso de revisión no es un recurso del contribuyente -y esto se ha reiterado constantemente en fallos jurisprudenciales posteriores-, sino un recurso de la máxima Autoridad de la Administración Tributaria respectiva: es su facultad extraordinaria de afectar actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, incluso de aquellas que declaran derechos, pudiendo modificarlos, invalidarlos o sustituirlos.

Esta línea jurisprudencial da a entender que es un derecho impresionante y asombroso, exclusivo de la Autoridad, lo que nos lleva a indagar un poco más sobre “el principio de protección de la confianza legítima”, que se esbozó en líneas anteriores.

Este comienza a nutrirse en el famoso caso de la “Viuda de Berlín”: El Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín, en sentencia del 14 de noviembre de 1956 resolvió que, siendo la demandante viuda de un funcionario de la República Democrática Alemana; y que la Consejería del Interior le reconoció el derecho a recibir la pensión de viudedad si se trasladaba a vivir a Berlín Oeste, el hecho de que posteriormente incumpliera las condiciones

legales para recibirla, no facultaba a exigírsele que devolviera los valores percibidos, pues aquello implicaría una violación a la protección de la confianza legítima, en tanto la viuda habría actuado en base a dicha certificación y realizado gastos en el traslado de domicilio.

Lo más interesante de este caso, es que se resolvió no sólo que no correspondía la revocación “*ex tunc*” del acto, sino tampoco “*ex nunc*”.

Posteriormente, se dieron muchos pronunciamientos extrajeros en similar sentido.

Por otra parte, es interesante el fallo del Tribunal Supremo Español-Sala 3º, Sección 3º de 01 de febrero de 1990, que señala:

La revocación o la dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que sólo pueden serle restituidos con graves perjuicios para su patrimonio, al no ser todos ellos de simple naturaleza económica. (Tribunal Supremo Español, 1990)

Se aprecia así que este principio consiste, básicamente, en que la Administración genera confianza en el ciudadano respecto de una determinada posición administrativa; confianza que condiciona su propia conducta y la de su receptor, por cuanto confía. Recuerda que los comportamientos previos de la Autoridad transmiten esta confianza en el marco del principio de buena fe, pues se trata de sus propios actos.

Se comparte con las ideas expresadas por Ricardo García Macho, cuando sostiene que, si bien el principio de legalidad es un principio fundamental del Estado de Derecho, también lo es el de seguridad jurídica, y dentro de éste el de protección de la confianza legítima.

Ambos principios tienen el mismo rango y valor, por ello en caso de conflicto entre ambos, la solución pasa por la ponderación de los intereses jurídicos y de hechos en juego, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso concreto. (García Macho, 1987, p. 569.)

No se puede concebir la atribución de revocar tan ligeramente los actos administrativos irregulares, que han creado expectativas favorables al administrado, pues estas expectativas son también dignas de protección.

En este escenario, se enfrenta al recurso de revisión de oficio, el cual es iniciado por la máxima Autoridad cuando estima la existencia de las causales detalladas en el artículo 143 del Código Tributario, pues ni siquiera pudiera decir que conlleva una ponderación de derechos, ya que nace dando preeminencia a uno solo de ellos, en desmedro de otros iguales o, tal vez, más valiosos, teniendo en cuenta que todos estos calificativos siempre serán subjetivos.

Pero bueno, así se ha presentado a esta peculiar figura de nuestro ordenamiento jurídico tributario, a la luz del Estado Constitucional de Derechos y Justicia que proclamamos.

Sería importante que el lector siga profundizando en este apasionante análisis.

Conclusiones

Tomando en cuenta que, la anulación de actos administrativos favorables está reservada por Ley a la justicia contenciosa administrativa a través de la respectiva acción, en tanto la estabilidad de la que goza el acto administrativo firme y ejecutoriado, conduce a que, en última instancia, solo la autoridad judicial pueda realizar tal ponderación, examen y decisión; momento en el que la Administración deberá demostrar, ante el juzgador, que el acto no se ajusta al ordenamiento jurídico y que, por ello, fue infringido. Esto, por la esencia misma del

principio de estabilidad del acto, que inadmite posterior conocimiento en la misma sede y el desconocimiento de sus actos propios.

En tal sentido, se desconocen las causas para que esto no se aplique a la Administración Tributaria.

En tal sentido surge la siguiente pregunta: ¿Será entonces que se vuelve contradictorio la revisión de oficio en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia?

Un aspecto importante a tener en cuenta es que la Corte Nacional de Justicia del Ecuador ha sido reiterativa en excluirla de dicha acción, por estimar no encontrarse prevista la

acción de lesividad en materia tributaria. (recursos 48-2010, 445-2013, 0172-2015, 568-2014.)

Cassagne (2002) señala que: admite el sacrificio de la estabilidad del acto administrativo y de la seguridad jurídica en pro de la consecución de la justicia. Simplemente considero que sus palabras no me permiten tener claridad en lo que para el tratadista comporta la justicia a la que refiere.

En tal sentido, queda la interrogante: ¿A través de la revisión oficiosa, se matiza la justicia tributaria? Solo decir que el garantismo es el único camino y la clave para la verdadera justicia.

Referencias Bibliográficas

- Carnelutti, F. (1993-2000). *Metodología del Diritto*. Editorial Ediciones Jurídicas Olejnik.
- Cassagne, J. (2002). *Derecho Administrativo*. Abeledo Perrot.
- Dromi, R. (2006). *Tratado de Derecho Administrativo*. Editorial Ciudad Argentina.
- Gallego Anabitarte, A. (2001). *Acto y procedimiento administrativo*. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- García Macho, R. (1987). Contenido y límites del principio de la confianza legítima: Estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. *Revista Española de Derecho Administrativo*. (56).
- García Máñez, E. (2005). *Filosofía del Derecho*, Editorial Porrúa, citado por Gavilanez S., La Seguridad Jurídica, *Revista Científica de la Universidad Cienfuegos*, volumen 12/Número 51, octubre 2020
- Gordillo, A. (2010). *Tratado de Derecho Administrativo*. Fundación de Derecho Administrativo.
- Gordillo, A. (2011). *Teoría general del derecho administrativo*. Editorial Dike. USC
- Linde Paniagua, E. (2011). *Fundamentos de derecho administrativo: del derecho del poder al derecho de los ciudadanos*. Colex. Editorial Constitución y Leyes.
- Patiño Ledesma, R. (2013). *Sistema tributario ecuatoriano*, Tomo I., Universidad del Azuay.
- Santofimio, J. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo*. tomo I, 3era. Universidad Externado de Colombia.
- Secaira Durango, P. (2004) *Curso breve de derecho administrativo*. Editorial Universitaria.

16

EL PRINCIPIO DISPOSITIVO Y DE OFICIOSIDAD FRENTE AL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO ECUATORIANO

*Autor: Juan Carlos Recalde Real
Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

Los objetivos de este trabajo investigativo consisten en estudiar teóricamente las particularidades de los principios dispositivo y de oficiosidad en el marco del Derecho Procesal y frente al proceso contencioso tributario ecuatoriano, en el ordenamiento jurídico nacional, y, se busca evidenciar las tensiones entre ambos principios enfrentados en el contencioso tributario, que provocan una actuación eminente del juez en el ejercicio de su rol. El alcance del trabajo se extiende a la normativa vigente y revisión de jurisprudencia nacional. Se justifica pues *prima facie* se requiere identificar qué puntos del contencioso tributario se contraponen con el principio dispositivo y de oficiosidad y, fundamentalmente, por la trascendencia de los derechos que se discuten en esta materia, que opone al contribuyente con el Estado. Además, se ha examinado, de forma pormenorizada, los aspectos en que existen rigidez entre los principios dispositivo y de oficiosidad en el contencioso tributario.

Palabras clave: Principio dispositivo, principio de oficiosidad, contencioso tributario, juez tributario, sistema inquisitivo, Derecho procesal tributario.

Abstract

This research aims to theoretically study the particularities of the dispositive and ex officio principles within the framework of Procedural Law and in relation to the Ecuadorian tax litigation process, within the national legal system. It also seeks to highlight the tensions between these opposing principles in tax litigation, which lead to a prominent role for the judge in exercising their function. The scope of the work extends to the current regulations and a review of national jurisprudence. This research is justified by the need to identify the points in tax litigation that contradict the dispositive and ex officio principles and, fundamentally, by the significance of the rights at stake in this matter, which pits the taxpayer against the State. Furthermore, the aspects in which there is rigidity between the dispositive and ex officio principles in tax litigation have been examined in detail.

Keywords: Dispositive principle, officiousness principle, tax litigation, tax judge, inquisitorial system, tax procedural law.

Introducción

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 169, señala que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. En este mismo orden de cosas, el artículo 168 *ibídem* determina los principios a los que debe sujetarse la administración de justicia, entre ellos, el principio dispositivo previsto en el numeral 6 de la aludida norma. De lo dicho, se puede establecer que el principio dispositivo tiene rango constitucional en el país, lo que genera una problemática con la naturaleza propia del proceso contencioso tributario, cuya naturaleza aún se encuentra en discusión y las atribuciones particulares de las que goza el juez de la materia.

En efecto, el principio dispositivo entraña -en general- que la iniciativa en el ejercicio del derecho de acción les corresponda exclusivamente a las partes, así como la fijación del objeto de la litis y la aportación de medios probatorios de sus asertos sean de su potestad exclusiva, entre otras actuaciones procesales. Empero, en el proceso contencioso tributario, si bien la iniciativa de la acción es siempre del sujeto pasivo, respecto del impulso de la causa, la facultad de ordenar pruebas de oficio y el control de legalidad, existe una franca oposición entre el principio dispositivo y el de oficiosidad, lo que genera una evidente tensión que traspaasa el ámbito doctrinario hacia el práctico.

Por ello, el propósito de la presente investigación radica, fundamentalmente, en analizar

dichas facultades específicas del juez tributario y, de alguna manera, armonizar el ejercicio de las mismas con el marco constitucional y legal vigente, en especial, en lo relativo al principio dispositivo.

Desarrollo

De los principios dispositivo y de oficiosidad

El proceso¹ contencioso tributario, en particular, en la actualidad se encuentra normado por el Código Orgánico General de Procesos; sin embargo, en lo procesal tributario² surge una tensión en su aplicación, toda vez que por su naturaleza y caracteres propios, se presentan dilemas en el desarrollo del proceso judicial que enfrenta al Fisco con los sujetos pasivos, los que el juez en su labor diaria debe conjugar debido a la singularidad de la materia y la normativa específica que regula a la actividad tributaria.

Los principios generales del derecho procesal han surgido con el propósito de equiparar las actuaciones de las partes en el desarrollo del proceso y determinar parámetros de interpretación de la norma³, la que en ocasiones se remite a ellos o los trata taxativamente.⁴ En esta misma línea, la doctrina⁵ ha clasificado estos principios de diferentes maneras, así: *Chiovenda* se refiere al de igualdad y de economía; en tanto que Palacios trata sobre el dispositivo, contradicción, publicidad, preclusión, economía procesal e

¹ Catalina García Vizcaino, *Manual de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014), 429. Al que se lo define como un "conjunto de actos jurídicos concatenados entre sí, regulados en abstracto por la ley procesal, que tienen por finalidad la averiguación de los hechos que se traen a conocimiento de juzgador, para fijar los efectos que les correspondan por medio del dictado de la sentencia por la cual se resuelve el litigio, se pone en práctica una medida de tipo ejecutivo, se definen los alcances de una realidad jurídica, o se condena o se absuelve a una persona. Es decir, mediante la sentencia se aplica concretamente la ley sustantiva."

² Octavio Orellana Wiarco, *Derecho Procesal Fiscal* (Buenos Aires: Editorial Porrúa, 2010, segunda edición), 10. Se considera al derecho procesal tributario como "un derecho formal, llamado también adjetivo, porque su finalidad son reglas relativas a la manera o forma de hacer efectivo un derecho sustantivo, en éste caso, la materia fiscal o tributaria (...) El derecho procesal es el conjunto de reglas o normas que señalan la manera de ejercitar derechos que se consideran tener, ante los órganos jurisdiccionales, a quienes corresponda la facultad de resolver sobre ese ejercicio. El derecho Procesal Fiscal consecuentemente es un conjunto de reglas mediante las cuales se ejercitan derechos fiscales ante autoridades jurisdiccionales que tienen facultades de resolver sobre esos derechos."

³ García Vizcaino, "Manual de Derecho", 439.

⁴ Verbigracia: Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial No. 544-S (9 de marzo de 2009), arts. 4-30.

⁵ Véase al respecto: Eduardo Couture, *Fundamentos de Derecho Procesal Civil* (Montevideo: BdeF Ltda., 2014, cuarta edición), 148-163; Lino Enrique Palacios, *Manual de Derecho Procesal Civil* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, vigésima edición), 52-61; Hugo Alsina, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Tomo I (Buenos Aires: EDIAR, 1957, segunda edición), 447-463.

inmediación; mientras que Couture, destaca a los de igualdad, disposición, economía, probidad, publicidad y preclusión.⁶

En el caso concreto el principio dispositivo acogido por la Constitución ecuatoriana se contrapone con el principio de oficiosidad toda vez que en el desarrollo del proceso contencioso tributario éstos conviven y se confrontan, por lo que su aplicación puede ser problemática en el ámbito judicial por la especificidad que caracteriza al derecho tributario procesal, tal como se verá en este análisis.

Principio dispositivo: Definición y naturaleza

Previo a abordar a este principio, es procedente hacer referencia a los que se considera como principales sistemas procesales que surgen según la posición y el rol que desempeñan el juez (Véase artículo 3 del Cogep) y las partes, esto es, el dispositivo y el inquisitivo; en el primero se “confiere a las partes el dominio del procedimiento”⁷ y, en el segundo, por el contrario, “el juez debe investigar, sin otra limitación que la impuesta por la ley, la verdad material con prescindencia de la actividad de las partes.”⁸ Como se observará en lo posterior, el proceso contencioso tributario no se asocia con uno solo de los dos sistemas mencionados, sino que se nutre de manifestaciones de ambos, lo que determina la coexistencia –no armónica en muchos casos– de los dos principios asociados a él.

Centrándose en el principio dispositivo, Podetti⁹ dice: “consiste en la facultad exclusiva de reclamar tutela jurídica del Estado por

un derecho, y la facultad concurrente del individuo con el organismo jurisdiccional de aportar elementos formativos del proceso y terminarlo o darle fin”. Mientras que Patiño, señala: “Es un principio que tiene origen en el proceso civil, se sustenta en la idea que el proceso no puede ser más que una consecuencia de los intereses contrapuestos de dos partes que pretenden solución ante un tercero, en virtud de ella se establece que el juicio solo puede iniciarse a instancia de una parte, y que solamente a los sujetos procesales (actor y demandado) las que en forma libre y autónoma asumen la obligación de iniciar, impulsar, mantener el trámite de una causa hasta su conclusión, proporcionado al juez los elementos de juicio para su fallo, bajo este concepto el rol del juez es totalmente pasivo, pues se limita a regular un conflicto y a resolverlos ateniéndose exclusivamente a los hechos y en fundamento del derecho que han alegado y han demostrado.”¹⁰ Por ello, en virtud del mismo, le corresponde a las partes generar actuaciones del juez, así el proceso se desenvuelve siempre por el interés que se origina del actor o del demandado, de tal manera que se llegaría a una inactividad procesal a falta del accionar de las partes.

En esta misma línea, el principio dispositivo encarga a las partes el empuje de la función de los jueces, así como la contribución de los hechos y pruebas sobre el tema del proceso. Entonces, además del ejercicio del derecho de acción, también les corresponde su participación en las audiencias, en el anuncio y práctica probatoria y su impulso; buscando o motivando al juzgador que en ejercicio de su actividad jurisdiccional llegue a su convencimiento, en

⁶ García Vizcaino, “Manual de Derecho”, 439.

⁷ Alsina, “Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal”, Tomo I, 101.

⁸ *Ibid.*, 102.

⁹ Ramiro Podetti, *Teoría y técnica del proceso civil y trilogías estructural de las ciencias del proceso civil* (Buenos Aires, Ediar, 1963), 103, citado por Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, (Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2011, tercera edición), 64.

¹⁰ Rodrigo Patiño, *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario*, (Quito, Grupo Editorial ONI, 2022), 233

función de la pretensión, el que será expresado en la expedición de su sentencia¹¹ (artículo 313 Cogep)

En la doctrina se profundizan dos escenarios que marcan o en los que visiblemente se desenvuelve el principio dispositivo:

En el primero, la necesidad de la existencia de la demanda para la iniciación del proceso, que le corresponde al interesado de forma exclusiva -característica esencialísima en el contencioso tributario-; y,

En el segundo, a la obligación propia de las partes de definir el elemento probatorio y su práctica en el proceso.

Mas, en la práctica, surgen otras manifestaciones derivadas del ejercicio del principio dispositivo, tales como el impulso procesal de la causa, los que serán revisados a continuación.

Ámbito procesal

Partiendo de la premisa de que "proceso significa avanzar, marchar hasta un fin determinado, no de una sola vez, sino a través de sucesivos momentos"¹², se puede señalar que una vez presentada la acción, ejercido este derecho, existen actividades que motivan el avance y desarrollo del proceso en sus diferentes etapas, hasta que el juzgador, luego de la realización de las audiencias preliminar y de juicio, en esta última emita su sentencia y culmine con el proceso ratificando o negando un derecho en su fallo.

En lo referente al principio que se analiza, "... solamente a los sujetos procesales (actor y demandado) las que en forma libre y autónoma asumen la obligación de iniciar, impulsar, mantener el trámite de una causa hasta su conclusión"¹³; durante el proceso existen fases en las cuales se observa cabalmente el apego a éste, apego que es casi inconsciente, pues las partes, más allá de cumplirlo en base a las disposiciones legales, lo hacen en función de las actuaciones que el juicio demanda luego del ejercicio del derecho de acción¹⁴ o en la forma en que practican su defensa, es decir, que el principio dispositivo está presente en cada actuación del actor o del demandado, aunque ellos lo ejecuten por la inercia procesal propia del desenvolvimiento de la causa.

Iniciativa

La iniciativa -relacionada al derecho de acción- surge como efecto de la vulneración de derechos. En el caso del contencioso tributario, esta situación se radicaliza pues las partes serán el particular -persona natural o sociedad- frente al Estado, por la afectación sufrida, por lo que se busca, vía judicial, que se le reconozca esta trasgresión, para lo cual, gozará de la iniciativa de presentar una acción ante las judicaturas competentes¹⁵. En esta línea, cabe citar a García Vizcaíno, para quien las partes son las dos personas que conforman con el juzgador el clásico triángulo actuante en el drama que entraña el proceso.

Así las cosas, se establece que la acción se materializa con la presentación oportuna

¹¹ Ibid. 234. "Ello implica que, una vez alegados los hechos por las partes y formuladas sus pretensiones y excepciones, no puede el juez resolver sobre algo distinto ni dejar de resolver sobre ellas."

¹² Palacio, "Manual de Derecho Procesal", 43.

¹³ Rodrigo Patiño, Derecho Procesal, 234

¹⁴ Enrique Vescovi, Teoría General del Proceso, Temis, 63. El proceso funciona a petición de parte (...) Justamente ese poder de reclamar la tutela jurisdiccional se denomina acción. Consiste en el poder (abstracto) de reclamar determinado derecho (concreto) ante la jurisdicción (el poder judicial, los tribunales). Y ese poder determina la obligación del órgano jurisdiccional de atenderlo, de darle movimiento, de poner marcha en el proceso. Con lo que en definitiva quien ejerce el poder tendrá una respuesta: la sentencia.

¹⁵ Marco Albán, en Derecho Financiero y Derecho Tributario Ensayos en homenaje al profesor José Vicente Troya Jaramillo, El procedimiento contencioso-tributario en Ecuador frente a la oralidad (Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario - Universidad Andina Simón Bolívar, 2021), 121. En consecuencia, en el Ecuador se garantiza como derecho constitucional la posibilidad de impugnar los actos administrativos, en general, y por tanto, los de naturaleza tributaria, tanto en vía administrativa como judicial.

de la demanda que para que sea eficaz, debe cumplir con las solemnidades y requisitos establecidos en la ley procesal (artículos 142 - 143; numerales 5, 6 y 7 del artículo 306 del Cogep; 214 del Código Tributario).

La intención de ser parte dentro de un proceso, sea para iniciarlo o para objetarlo, se manifiesta con la existencia del interés, al que también puede incluirse el gravamen – entendido como agravio– que sufra alguna de las partes; ya que, sin éste, no hay acción; en definitiva, el interés debe ser “actual, nacido como consecuencia de un hecho contrario al derecho, o que, tratándose de las acciones declarativas, exista un obstáculo para su ejercicio.”¹⁶

En este momento si el juez lo considera, dispondrá que se aclare y/o complete la demanda, logrando con ello, que el actor en el término de cinco días, cumpla tal disposición como primer interesado en el proceso.

En el contencioso tributario, la presentación de la demanda nace de aquel que se crea afectado en sus derechos (gravamen), por la emisión de un acto administrativo; o, cuando se persigue que se declare un derecho a su favor (interés). El juez por sí solo no puede generar el inicio de una acción, “no puede actuar sin demanda de parte;”¹⁷ se advierte, entonces, el principio dispositivo en su esencia o, más bien se diría, que es el primer escenario procesal en el que se origina y desenvuelve.

Actividad probatoria

La actividad probatoria dentro del contexto propio del derecho subjetivo¹⁸ y así como existe un momento de iniciar el proceso (artículo 141 del Cogep), otro de contestar la demanda¹⁹ (artículo 151 del Cogep), existe también el momento en el que debe probar aquello que fortalece y da pautas respecto de lo afirmado en el objeto y pretensión de la demanda²⁰ tomando en cuenta que las alegaciones no bastan para el juez.

Esta actividad, por tanto, debe referir o vincularse al objeto de la litis y a la pretensión; en razón de lo cual, para que rinda los frutos esperados, en un primer momento, debe ser anunciada y presentada con la demanda (conforme lo señala el numeral 7 del artículo 142 y numeral 5 del artículo 143 del Cogep); sin dejar de lado que conforme lo dispuesto en los artículos 151 y 166, *–justificados los presupuestos legales establecidos en la norma–*, se pueda anunciar nueva prueba y prueba nueva²¹. Esto con la expectativa de que previo a que oralmente en audiencia el interesado señale claramente su pertinencia, utilidad y conducencia, sea aceptada por el juzgador en la audiencia preliminar y que posteriormente sea practicada en la audiencia de juicio en la forma que la ley prevé; resultará que su eficacia estará constreñida a este procedimiento, pero sobre todo, a la referencia que realice el juez en su sentencia validando un hecho como probado.

¹⁶ Alsina, "Tratado Teórico Práctico de Derecho", Tomo I, 395.

¹⁷ Alsina, "Las Incompatibilidades", en Fernando Quiceno Alvarez coord., *Actas del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil* (Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001), 241.

¹⁸ Carnelutti, "Instituciones del Proceso", 32. Sobre el derecho subjetivo se dice que "puesto que según el habla común las relaciones jurídicas activas se identifican con el derecho subjetivo, se comprende que quien propone una pretensión, afirmando la razón de ella, hace valer un derecho, según la vieja fórmula oportunamente conservada..."

¹⁹ Palacio, "Manual de Derecho", 301. "La postura procesal que, normalmente, adopta el sujeto frente a quien se deduce la pretensión, consiste en resistirse a ella mediante la formulación de declaraciones tendientes a que su actuación sea desestimada por, el órgano judicial."

²⁰ Hernando Devis Echeandía, *Compendio de la Prueba Judicial, Tomo I* (Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni Editores, 2014, 2007), 23.

²¹ Marco Alban, en *Derecho Financiero y Derecho Tributario*, 165. "Los dos casos, tienen una denominación homógrafa, pero en diverso orden, esto es, para la "nueva prueba" (...) pero tal como establece la ley, solamente podrá referirse esta nueva prueba a hechos expuestos en la contestación, es decir, el actor no puede aprovechar la notificación con la calificación de la contestación a la demanda para incorporar aquella prueba "que se le olvidó" adjuntar a su demanda, el control sobre aquello lo tendrá el propio juez, aplicando los principios generales de la prueba. Para el caso de "prueba nueva", se refiere a toda una institución procesal, por lo tanto, tampoco puede ser usado para incorporar aquello que olvidó en su debido momento, sino que se debe reunir con los requisitos que establece la ley (...) En todo caso, siempre queda a criterio del juez, que aplicando la sana crítica, pueda resolver sobre la excepcionalidad de la regla general respecto al momento donde debe incorporarse la prueba."

Como sabemos tanto en el anuncio como en su práctica, la contraparte presentará sus observaciones; siendo éstas baluartes para que el juzgador, analice si sustentan para no aceptarlas en el anuncio o para no contemplarlas a efecto del fallo.

El ejercer la prueba, obedece a un aspecto formal desde el punto de vista de que se constituye en una etapa del proceso; empero, también merece la trascendencia en el juicio desde la perspectiva sustancial de que permite a las partes justificar sus asertos²², pero, más aún, si a través de ella se realizará justicia por parte del juez, para ello las partes le otorgarán los medios necesarios para este efecto pues, según el principio dispositivo, ya que solo a ellas compete la actividad probatoria y no a éste. Definitivamente, entonces, la actividad probatoria define que quien utilice los medios suficientes -o la contradicción de ellos- de forma oportuna, accede también al debido proceso.

En definitiva, en el caso del principio que se estudia, la actividad probatoria es propia o pertenece necesariamente a las partes²³, de forma exclusiva²⁴, como una manera de construir la convicción del juzgador; es un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio; a diferencia de lo que ocurre en procesos distintos, como

por ejemplo el inquisitivo²⁵ en el cual el juez tiene el deber (protagonismo) de practicar la prueba, facultad que desde luego nace de la ley y que se vincula con el principio de oficiosidad.

Finalmente, no debe olvidarse que la actividad probatoria comporta la actuación de las partes en varios momentos procesales establecidos, más todavía si se la analiza bajo el espectro único del principio dispositivo en el que, tal como fue expuesto en este acápite, son las partes las desempeñan un rol único en cada intervalo del desarrollo del proceso.

Impulso procesal

“Los actos procesales se realizan de oficio o a instancia de las partes, según que los realice el juez por iniciativa propia o a requerimiento de alguno de los interesados”²⁶. Se tiene, pues, que en el proceso existen instancias, que de acuerdo a las particularidades de cada una de ellas, se desarrollan en virtud del accionar de las partes y una vez atendidas por la autoridad, se consigue que empiece la próxima, es decir, concluidas, resulta que no es procedente tratarlas nuevamente, pues, caso contrario, se atendería contra varios principios, entre ellos el de igualdad procesal, del debido proceso y de preclusión²⁷, o ese efecto que tiene un estadio procesal de clausurar el anterior:

²² Carlos María Folco, "Procedimiento Tributario", Tomo I, Buenos Aires: 2011, 413. La prueba constituye un elemento de cardinal importancia para determinar la posición de las partes en el proceso tributario, las cuales cuentan con la garantía de ofrecer y producir las probanzas necesarias para crear la convicción en el juzgador sobre la veracidad de sus afirmaciones.

²³ Folco, "Procedimiento Tributario", Tomo I, 421. En efecto, "como regla general, cuadra sostener que la necesidad probatoria está circunscripta exclusivamente a la verificación de los hechos alegados, es decir, aquellos hechos articulados por las partes en los escritos de demanda, reconvenión y sus contestaciones, debiendo el juzgador exhibir amplitud de criterio en cuanto a la admisibilidad y procedencia de la prueba, toda vez que esta tarea está regida por la primacía del principio de amplitud probatoria, que hunda sus raíces en la garantía de la defensa en juicio consagrada por la Constitución Nacional."

²⁴ Marco Albán, en Derecho Financiero y Derecho Tributario Ensayos en homenaje al profesor José Vicente Troya Jaramillo, El procedimiento contencioso-tributario en Ecuador frente a la oralidad (Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario - Universidad Andina Simón Bolívar, 2021), 121 "En caso de que, por cualquier motivo, el sujeto pasivo no ejerció su derecho a la defensa en el procedimiento administrativo, siempre podrá hacerlo en la vía judicial, es decir, esa inacción no le impide el ejercicio de su derecho a la defensa con posterioridad en la vía judicial."

²⁵ Couture, "Fundamentos de Derecho Procesal", 198. En el proceso inquisitorio, es menester seguir las conclusiones de la doctrina del derecho procesal penal, que ha preferido "radiar los vocablos carga de la prueba" del léxico de la ciencia. En cambio, en el proceso dispositivo, no se trata sólo de reglas para el juez, sino también de reglas o de normas para que las partes produzcan las pruebas de los hechos, al impulso de su interés en demostrar la verdad de sus respectivas proposiciones."

²⁷ Alsina, "Tratado Teórico Práctico", Tomo I, 456. Sin embargo, cabe señalar que "no debe confundirse la preclusión con la cosa juzgada, aunque aparentemente sus efectos sean los mismos. La cosa juzgada no es sino la *res iudicata*, que a su vez no es sino la *res in iudicium deducta*, es decir, el fundamento de la acción, después que el juez lo ha reconocido o negado en la sentencia. Por consiguiente, la sentencia que produce cosa juzgada es la que admite o rechaza la demanda, destinada a producir sus efectos fuera del proceso, protegiendo al vencedor contra cualquiera nueva pretensión respecto de la misma cosa (exceptio *res iudicata*) o acordándole el derecho de solicitar su ejecución (*actio iudicata*). Ahora bien; la incontestabilidad de la sentencia definitiva supone la preclusión del derecho a impugnarla tanto en su efecto como en su contenido, es decir, que no se admite contra ella recurso alguno ni puede renovarse la discusión de las cuestiones que ella resuelve. Desde este punto de vista la preclusión es un elemento de la cosa juzgada. Pero dentro del proceso, la preclusión tiene una función diferente: es el medio del cual se vale el legislador para hacer progresar el procedimiento impidiendo el retroceso de los actos procesales. Así, tiene de común con la cosa juzgada que impide una nueva discusión; por ejemplo, la cuestión decidida en una sentencia interlocutoria, cuando no es impugnada, queda preclusa y no puede ser renovada en el mismo proceso. Pero, en cambio, tienen una diferencia fundamental: en tanto que la cosa juzgada produce efecto fuera del proceso, la preclusión sólo produce efecto dentro del proceso y para ese proceso; la cosa juzgada supone entonces un proceso terminado, mientras la preclusión supone un proceso en marcha. Por eso es un error afirmar que las sentencias interlocutorias producen cosa juzgada, cuando sólo tiene efecto preclusivo."

Precisamente, los conceptos de preclusión e impulso procesal explican el mecanismo del proceso: el impulso procesal carecería de objeto sin la preclusión, porque de lo contrario los actos procesales podrían repetirse y el proceso no progresaría; tampoco la preclusión sería suficiente por sí misma, porque no se pasa de un estadio a otro mecánicamente, sino por efecto del impulso procesal.²⁸

De ahí que, el impulso²⁹ es aquel aporte que deben dar las partes y solo ellas según el principio dispositivo, a efecto de proseguir con el juicio, tanto del que tuvo el interés de presentar su acción como de quien defiende o presentó su contestación a la misma; considerando la buena fe procesal, ambos en sus actuaciones deben tener la expectativa de superar cada instancia o etapa a fin de llegar a que culmine el juicio con la expedición de la sentencia.³⁰

Hay que reconocer que este impulso resulta menos notorio en la actualidad, debido a que en el Cogep se disponen, momentos procesales, en lo que una vez que se presenta la demanda, se obliga a una consecución de fases procesales, es decir, una vez que culmina una, empieza la nueva. Muestra de ello, se puede observar que en los artículos 294 y 297 del Cogep, en relación a las audiencias preliminar y de juicio, se enumeran taxativamente los momentos procesales que se han de desarrollar conforme se avanza en cada una de ellas.

Ahora, buscando la eficacia de estas actuaciones, que responden a cada etapa, las partes deben actuar observando los presupuestos legales dispuestos para el efecto, caso

contrario, si se interviene inoportunamente, posiblemente la instancia habrá precluido y será su responsabilidad el limitado ejercicio de sus derechos dentro del proceso, pues no se debe olvidar que el avance en el proceso, también obedece al cumplimiento de la norma adjetiva, sin embargo, de ser el caso, el avance e incentivo en la prosecución del mismo, sigue siendo de las partes procesales; existiendo en la práctica por un lado el principio dispositivo otorga este impulso procesal únicamente a las partes; por otro niega al juez la posibilidad de vigilar la continuación del juicio por su propia iniciativa; más el juzgador debe acatar las normas en cuanto a la prosecución del proceso.

Principio de oficiosidad: Definición y naturaleza

A diferencia del principio dispositivo -analizado en líneas precedentes- el principio de oficiosidad, también conocido como de oficialidad³¹ –para Gordillo– o de impulso oficial³² –para Chiovenda–, y que en esos términos se referirá indistintamente en esta investigación, “se basa en la idea de que el Estado está interesado en la rápida definición de los litigios *una vez surgidos*, y por esto sus órganos deben tomar la iniciativa de la pronta solución de los mismos (...).”³³

Doctrinariamente se vincula este principio con el sistema inquisitivo³⁴, por el que se otorga al juez facultades oficiosas durante el desarrollo del proceso judicial y se lo ha relacionado con el proceso penal, respecto del cual existe consenso de su aplicación; no así

²⁸ *Ibid.*, 454.

²⁹ Giuseppe Chiovenda, “Deberes y poderes del juez”, en Fernando Quiceno Alvarez coord., *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil* (Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001), 89. Se llama “impulso procesal” la actividad que se propone tan solo obtener el movimiento progresivo de la relación procesal hacia su término.

³⁰ Palacio, “Manual de Derecho”, 54. La doctrina suele referirse a los principios de impulso de parte y de impulso oficial, según que, respectivamente, la actividad proceda de las partes o del tribunal, aunque sin dejar de reconocer la estrecha vinculación que el primero de impulso de parte es una consecuencia del mencionado principio dispositivo.

³¹ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 5 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2002), PRA-II-3.

³² José Chiovenda, *Derecho Procesal Civil, Principios* (México: Cárdenas, Editor y Distribuidor, 1990), 252.

³³ *Ibid.*

³⁴ Alsina, “Tratado Teórico Práctico”, 102. “En el sistema inquisitivo el juez debe investigar, sin otra limitación que la impuesta por la ley, la verdad material con prescindencia de la actividad de las partes (principio de investigación judicial: de inquirere, averiguar); no solo puede el juez iniciar de oficio el proceso, sino que está facultado para buscar los hechos, descubriéndolos a través de los que ya conociere y utilizando cualquier medio tendiente a la averiguación de la verdad.”

en otras materias como la contencioso administrativa y la tributaria en que se lo admite con algunos matices.

En el principio de oficiosidad prima el interés estatal por dar solución a conflictos inter partes, dejando de lado la visión derivada del sistema constitucional actual (como en el ecuatoriano), en lo que se pretende, lejos de la voluntad de solucionar conflictos, es tutelar los derechos de las partes frente al Estado.

Pero aún más, existen otras visiones que asocian este principio con la actividad del juez, particularmente, en los casos contencioso tributarios, y el "correcto ejercicio de su tarea esencial de control de legalidad del acto administrativo, tomando en consideración la trascendencia y responsabilidad que implican ser un tercero imparcial que busca la igualdad en la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado."

Prueba oficiosa

Como se ha dicho reiteradamente en esta investigación, la Constitución de la República consagra al principio dispositivo, que también está plasmado en el Código Orgánico de la Función Judicial y en el Código Orgánico General de Procesos, en cuyo artículo 2 se señala que en toda actividad procesal se aplicarán los principios constitucionales, entre ellos, el mencionado y, por tanto, todos los administradores de justicia, en la sustanciación de los procesos, observarán al principio dispositivo; sin dejar de lado que el artículo 5 señala que a las partes procesales les corresponde el impulso del proceso.

Mientras que, por otro lado, la norma faculta al juez para que actúe de oficio, (Véase: artículo 168 del Cogep)³⁵ pueda disponer la *–prueba para mejor resolver–*. En la práctica ocurre que en el proceso y en momentos previos y durante la audiencia preliminar, el juez puede encontrarse en la disyuntiva de no lograr total certeza de lo que consta en el proceso, que le lleve a corroborar su pronunciamiento final, es decir, que no cuente con los elementos que sostengan la verdad dentro del juicio o que lo aportado por las partes no llene los vacíos establecidos³⁶, pues se debe partir de la premisa de que aunque la demanda es presentada por el actor y la contestación del demandado, es de interés no solo de las partes procesales, persuadir al juez con las pruebas aportadas tendientes a esclarecer los hechos respecto de la litis, ya que tal motivación pertenece también al mismo juzgador.

Se estima que las partes no siempre cumplen con la expectativa de llegar al juez con la aportación de pruebas y es ahí cuando se justifica que el juez active su oficiosidad y solicite las que considere necesarias.³⁷

Así, la prueba para mejor resolver (conocida anteriormente como prueba de oficio) existe, es parte de la legislación ecuatoriana y se pone en actividad por decisión judicial, justificada en la falta de eficacia de los medios de prueba aportados por las partes y orientada a lograr elementos que fortalezcan el pensar del juzgador, respecto de lo controvertido, dentro de un proceso judicial que debe observar y respetar los principios constitucionales, pues es la instancia en la que el juez cobra gran protagonismo; destacando que la

³⁵ Cogep, art. 168, que dice: "Prueba para mejor resolver. Por este motivo, la audiencia se podrá suspender hasta por el término de quince días."

³⁶ Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Tomo II (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976, tercera edición), 709. "Los hechos que deben ser materia de prueba son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de partes, pues no existe interés en producirla sobre los admitidos, no sobre hechos notorios, a cuyo respecto hay unanimidad en la doctrina. Pero esto que vale por vía de principio, no impide que el juez pueda disponer "las medidas para mejor proveer que estime oportunas."

³⁷ Troya, "Manual de Derecho", 321. A través de la actuación de pruebas de oficio y en general la práctica de diligencias investigativas para el esclarecimiento de la verdad, se "reitera de modo incontrovertible la naturaleza cuasi-oficiosa e investigativa del proceso contencioso-tributario."

apreciación de la prueba será respecto del todo, de manera integral, conforme lo ordena el artículo 164 del Cogep, más no únicamente de lo conseguido en uso de esa oficiosidad.

Desde otro punto de vista, es harto conocido que en el desarrollo del proceso judicial se deben respetar los principios constitucionales³⁸, aunque no se debe perder de vista que se considera que en la actualidad el proceso contencioso tributario es un proceso de partes y no un proceso oficioso, en el que las partes procesales están a la autoridad jurisdiccional, en el que prima las actuaciones de procesales de ellas, que al momento de la expedición del fallo, se denotará si la actuación del juez al solicitar prueba para mejor resolver fue o no necesaria; con la limitación de que se tienen que ver con no conmovir la imparcialidad en el proceso, ni en el hecho de que la conducta del juez cubra la falta de oportunidad en las actuaciones de las partes o supla su incuria.

Control de legalidad

Si se asume totalmente, por un momento, la tesis que “el trabajo del juez al elaborar la sentencia consiste en resumir todos los elementos del proceso (motivación) y sentar la conclusión jurídica (fallo), es por tanto la conclusión escrita de un juicio lógico dentro del cual la norma constituye la premisa mayor, los hechos del caso la premisa menor y el fallo la conclusión”³⁹, se entendería que la labor del juzgador contencioso tributario sería subsumir dentro de la norma los hechos alegados por las partes como premisa menor; sin embargo, se establece que al tener la capacidad de apartarse de lo que ellas hayan definido como objeto de la litis, el delineamiento de la premisa menor es una potestad discre-

cional del administrador de justicia en ejercicio de la facultad alineada al principio de oficiosidad denominado control de legalidad.

En la legislación nacional, se otorga esta facultad al juez en el segundo inciso del artículo 300 del Cogep, que dice: “Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos.”

Respecto de la disposición trascrita, se concuerda con el criterio de que “a la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos, en este caso, en materia tributaria. La teoría de lo controvertido con referencia a la sentencia, queda ampliamente superada. Más de lo que las partes arguyan, interesa la realidad objetiva, dándose al Tribunal amplísima libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación.”⁴⁰

En efecto, resulta innovador que el juzgador pueda nuevamente revisar todos los actos expedidos por la administración tributaria (incluso aquellos que no son los impugnados directamente) y que posiblemente ya fueron objeto de reclamo o de recurso extraordinario de revisión por parte del afectado en vía administrativa, o a su vez en sede judicial, es decir, aquellos que fueron confirmados en parte o en todo por la auto-

³⁸ Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, Tomo II, 706.

³⁹ Rodrigo Patiño Ledesma, Sistema Tributario Ecuatoriano (Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, primera edición), 258.

⁴⁰ Troya, “Manual de Derecho”, 320-321.

ridad que los emanó o por la máxima autoridad administrativa, en el momento en que se dicta la sentencia, pueden ser motivo de análisis, observación y decisión por parte del juez; actuación derivada del principio de oficiosidad originada en la confianza que le ha dado la ley al otorgarle semejante facultad.

Ciertamente, esta función constituye una clara intervención de oficio, que asegura la seguridad jurídica, respecto de la actuación de la administración durante todo el proceso administrativo y judicial. Es apreciable, ya que a diferencia de las demás jurisdicciones, en lo contencioso tributario, el juzgador en sentencia puede observar las circunstancias y antecedentes que incluso al actor se le pudo escapar u obviar; rompiendo el esquema tradicional de otros procedimientos establecidos en las demás disciplinas, incluso con la doctrina tradicional⁴¹; y, claro está, según lo dispuesto por la Constitución, se asegura que el juez haga justicia, incluso en aquellos casos en los cuales exista falta de precisiones y detalles por parte del actor, en la consecución del proceso y del procedimiento, pero con una marcada distancia del principio dispositivo.

Como una consideración previa se debe establecer que el Cogep, en el Capítulo II, del Título I (Procesos de Conocimiento) del Libro IV (Procesos), unifica los preceptos que rigen los procedimientos contencioso administrativo y contencioso tributario, estableciendo disposiciones comunes para estas dos materias y, en relación al tema materia de esta investigación, señala como objeto de ambas "tutelar los derechos de toda persona y reali-

zar el *control de legalidad* de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo."⁴²

De lo expuesto se evidencia que la norma procesal mantiene la obligación de los tribunales contencioso tributarios –y amplía esta potestad a los contencioso administrativos– de realizar control de legalidad de los actos administrativos y sus antecedentes⁴³, lo que, tal como fue analizado en líneas precedentes, determina la posibilidad del juzgador de apartarse del principio dispositivo y fijar un objeto de la litis diferente a lo delimitado por las partes, analizando los antecedentes o fundamentos del acto o atribuyéndole un criterio diferente a los hechos, lo que es ratificado en la norma relativa a la sentencia en estas materias⁴⁴, en el que se determinan los parámetros de este control, que fueron analizados anteriormente y que enfrentan el principio oficioso con el dispositivo.

En segundo lugar, en cuanto al impulso de la causa, el artículo 5 del Cogep prescribe: "Corresponde a las partes procesales el impulso del proceso, conforme con el sistema dispositivo", lo que se visualiza como un avance en la armonización que debe perseguir la legislación secundaria con la norma constitucional que consagra el aludido principio como rector de la administración de justicia. Si bien, como se ha revisado a lo largo de este acápite, no en todos los ámbitos el Cogep asume el principio dispositivo de forma pura, pues todavía contempla varios escenarios del principio de oficiosidad, mas, sin duda, con re-

⁴¹ Devis Echandía, "Principios Fundamentales del Derecho", 56. "El juez, al decidir, se limita a declarar los derechos que, conforme a las normas positivas, tiene la parte, y no les otorga ninguno que ellas no consagren."

⁴² Cogep, art. 300.

⁴³ Marco Alban, en Derecho Financiero y Derecho Tributario, 131. "Entonces, aun cuando en materia judicial se consagre el principio dispositivo, tanto en la Constitución como en la ley procesal, que establece que el proceso se promueve a instancia de las partes, en materia tributaria ese principio se hace relativo y se complementa con el control de legalidad que tienen los jueces ecuatorianos para resolver más allá de las pretensiones de las partes, pudiendo, no solo suplir las omisiones de derechos, que es común a todos los jueces por el principio *ura novit curia*, sino que además pueden apartarse del criterio que las partes atribuyan a los hechos, con potestad plena para ejercer el control de legalidad de los actos administrativos, lo que confirma, que el sistema de impugnación de los actos de las administraciones tributarias, materializa, como se comentó anteriormente, el principio de legalidad, que permite su control para que los funcionarios públicos y sus instituciones solo puedan actuar de conformidad con lo que disponen expresamente las normas de derecho aplicables, lo que además constituye una obligación del juez según el numeral 2 del art. 129 del Código Orgánico de la Función Judicial."

⁴⁴ *Ibid.*, art. 313.

lación al impulso procesal, existe un avance en este camino, lo que no significa, que no siga produciéndose esa contraposición con la naturaleza propia del contencioso tributario.

Luego, en tercer lugar, la norma procesal hace una innovación respecto de la carga de la prueba, pues aunque en las disposiciones generales indica que se mantiene la obligación del actor de probar los hechos expresados afirmativamente en su demanda⁴⁵, lo que determina que la administración tributaria se ampare en las presunciones de legalidad y ejecutoriedad de los actos administrativos; actualmente, en el segundo inciso del artículo 311 del Cogep se conserva la disposición que “con respecto a los actos tributarios impugnados, *corresponderá a la administración la prueba* de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía”, lo que significa que la carga de la prueba no recaerá únicamente en el actor, sino que expresamente la administración tributaria deberá ejercer medios probatorios que acrediten a la obligación tributaria y su cuantía.

En esta misma línea, en aplicación del principio de oficiosidad, la norma adjetiva faculta al juez en su artículo 168 a “excepcionalmente, ordenar de oficio y dejando expresa constancia de las razones de su decisión, la práctica de la prueba que juzgue necesaria para el esclarecimiento de los hechos controvertidos.”

Del análisis de esta disposición se determina que el legislador, si bien otorga al juez la facultad de ordenar “prueba para mejor resolver”, procura armonizarla con el principio dispositivo previsto en la Constitución, al es-

tablecer limitaciones para que el juez los disponga, a saber: solo podrá hacerlo en casos excepcionales, de lo que se colige que deja a las partes a obligación de probar sus aseveraciones -característica propia del principio dispositivo- y señala que el juzgador debe motivar adecuadamente, expresando -se entiende que a través de un auto- las razones en las que fundamenta su decisión, hecho que no estaba previsto explícitamente en el Código Tributario, anteriormente.

En cuarto lugar, con relación al abandono de las causas, el artículo 248 del Cogep, faculta al juez a declarar de oficio el abandono siempre que se cumplan los presupuestos del artículo 245, lo que se opone con el principio dispositivo, pues a la luz de éste, solo las partes procesales podrían requerir que sea declarado el abandono.

Finalmente, una facultad oficiosa que contempla el Cogep, es la acumulación de autos, el artículo 16 del Cogep faculta al juzgador a, de oficio, ordenar la acumulación de procesos, fijando como momento procesal límite, la audiencia preliminar:

Para resumir, los casos expuestos a manera de ejemplo demuestran que en la nueva norma procesal que rige al contencioso tributario, en particular y, todas las materias no penales, en general, todavía existe tensión en la convivencia del principio dispositivo y de oficiosidad; si bien en muchos casos se han conseguido avances en la armonización del primero con la norma constitucional, en otros, se han creado nuevos bastiones de enfrentamiento con el principio de dispositivo, en la medida que se ha dotado al juez de nuevas atribuciones en el ejercicio de su competencia.

⁴⁵ Ecuador, Cogep, art. 168.

Conclusiones

La constitucionalización del principio dispositivo en forma expresa, tanto en la norma suprema de 1998, como en la vigente, acrecentó la tensión de éste con el principio de oficiosidad, toda vez que al ser consagrado como principio rector del sistema de justicia, es evidente que la normativa secundaria debe someterse al mismo, sin ninguna distinción. No obstante, tal como ha sido estudiado en el presente trabajo, las leyes y demás normas de menor jerarquía dictadas con posterioridad (p. e. Código Orgánico de la Función Judicial y Código Orgánico General de Procesos), no se han avenido con este principio adecuadamente pues, en algunos casos, han fortalecido el principio de oficiosidad al otorgar más atribuciones al juez y al ampliar las instancias procesales en que éste puede actuar a su arbitrio, aún por sobre las partes.

El principio dispositivo se debe única y exclusivamente a la actuación de las partes en todo el proceso, a saber: su iniciación con la presentación de la demanda, , anuncio y práctica probatoria, de ser el caso el impulso del proceso en sus diferentes etapas, hasta que se dicte sentencia. Surge entonces la problemática con el principio de oficiosidad que está presente en el proceso contencioso tributario por su naturaleza “intermedia” y “cuasi-oficiosa” -como lo calificó de forma unánime la jurisprudencia ecuatoriana- puesto que, si bien el mismo no puede iniciarse sino por

solicitud de parte, en ciertas circunstancias, el juez puede tomar la iniciativa procesal y disponer la prueba para mejor resolver; conforme lo señala el artículo 164 del Cogep para obtener medios probatorios que considere necesarios a efecto de su fallo. Se concluye, entonces, que, en la práctica, la distancia entre ambos principios en el ámbito tributario es abismal.

En el proceso contencioso tributario ecuatoriano, existen instancias procesales que se desarrollan con base a cada uno de los principios anotados. Así, el dispositivo se manifiesta al momento de la presentación y contestación de la demanda, solicitud de que la Litis es de derecho, o, en circunstancias más excepcionales como en el desistimiento de la acción. En cambio, como expresión del principio de oficiosidad, se pueden mencionar, a manera de ejemplo, las instituciones en que el juez actúa con fundamento en el mismo, a saber: en la disposición de prueba para mejor resolver; cuando convalida aquellos actos procesales que no generan nulidad, cuando dispone la acumulación de procesos, al dictar sentencia, cuando realiza control de legalidad del acto impugnado. En los escenarios mencionados, se ahonda la distancia entre el principio dispositivo y de oficiosidad, por lo que se concluye que el juzgador buscará conciliarlos, a fin de alinearse a lo ordenado por la Constitución, pero buscando alcanzar la verdad material y la justicia en sus fallos.

Referencias Bibliográficas

- Albán, M. (2013). "El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario". En *Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario*. Albán Marco y Montaña, César, coordinadores, Quito: Editorial Cevallos.
- Alsina, H. (2001). "Las Incompatibilidades". En *actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil*. Fernando Quiceno Alvarez, coordinador. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial. Tomo I. Buenos Aires: EDIAR, 1957, segunda edición.
- Chiovenda, G. (2001). "Deberes y poderes del juez". En *Actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil*. Quiceno Alvarez, Fernando, coordinador. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana.
- Chiovenda, J. (1990). *Derecho Procesal Civil*, Principios. México: Cárdenas, Editor y Distribuidor.
- Couture, E. (2014). *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Montevideo: BdeF Ltda., cuarta edición.
- Devis Echandía, H. (2014). *Compendio de la Prueba Judicial*. Tomos I y II. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, Nociones Generales de Derecho Procesal Civil. Bogotá: *Temis*, 2009, segunda edición.
- Folco, C. (2011). *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*. Tomos I y II. Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, tercera edición.
- García Vizcaíno, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Giuliani Fonrouge, C. (1976). *Derecho Financiero*. Tomo II. Buenos Aires: Ediciones Depalma, tercera edición.
- Gordillo, A. (2002). *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 5. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Orellana Wiarco, O. (2010). *Derecho Procesal Fiscal*. Buenos Aires: Editorial Porrúa, segunda edición.
- Palacio, L. (2011). *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, vigésima edición.
- Patiño Ledesma, R. (2005). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, primera edición.
- Podetti, R. (1963). Teoría y técnica del proceso civil y trilogías estructural de las ciencias del proceso civil. Buenos Aires, *Ediar*.
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Fuentes legales

Constitución de la República del Ecuador [2008]. Quito, Asamblea Nacional Constituyente, Comisión Legislativa y de Fiscalización, Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008.

Código Orgánico General de Procesos, Registro Oficial, 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.

Código Orgánico Tributario, Codificación 5, Registro Oficial, 38, Suplemento, Quito, 14 de junio de 2005.

17

LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA Y EL CONTROL DE LEGALIDAD

*Autor: Paul Rengel Maldonado
Juez Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

En el presente trabajo se abordarán temas relacionados con la valoración de la prueba y el control de legalidad de la actividad administrativa en los procesos contencioso tributarios. En primer lugar, se presentarán las principales características de los medios probatorios empleados en materia tributaria y sus requisitos de admisibilidad. A continuación, se tratará sobre la valoración de la prueba como causal de casación, con la finalidad de ilustrar de una manera práctica, los problemas que pueden suscitarse al momento de valorar las pruebas en materia contenciosa tributaria, y la forma en que debe entenderse esta causal de casación. Finalmente, se abordará de manera general el control de legalidad en materia tributaria, donde se destaca la finalidad de descubrir la realidad de los hechos y la vigilancia del recto ejercicio de las competencias de la administración tributaria, para luego abordar su relación con la valoración de la prueba y las prerrogativas que tienen los órganos de justicia, en ejercicio de su facultad de control de legalidad, para la apreciación de los medios probatorios y sus limitaciones.

Palabras claves: Valoración, medios probatorios, casación, control de legalidad.

Abstract

This work aims to discuss topics related to the appreciation of evidence and the legal control of administrative activity in contentious tax processes. Firstly, it will explain the characteristics and requirements for introducing evidence in tax processes. Secondly, it will explore the appreciation of evidence as a cassation case, which aims to provide a practical understanding of the problems that may arise during evidence appreciation in contentious tax processes. Finally, it will examine legal control, which aims to discover the true facts and ensure the correct observance of legal jurisdiction by tax administration. The relationship between the appreciation of evidence and legal control will also be highlighted, including important prerogatives of judges in this topic and their limitations.

Keywords: Appreciation, evidence, cassation, legal control.

Introducción

La prueba judicial se puede definir como los medios o elementos empleados por las partes procesales para justificar los hechos controvertidos dentro de un proceso judicial. Las pruebas sirven al juez como un insumo necesario para lograr su convencimiento sobre una determinada realidad.

En este orden de ideas, y entrando en la materia del presente ensayo, se tiene que las pruebas presentadas en sede contenciosa tributaria son en su mayoría de índole documental y pericial, dada la naturaleza de las controversias que se presentan dentro de esta rama del derecho. Es necesario mencionar que, uno de los factores que durante la vigencia del procedimiento escrito obstaculizaba la prosecución de los procesos contenciosos tributarios era sin duda la obtención de las pruebas. Es así que, los requerimientos de pruebas documentales en muchos casos se efectuaban mediante oficios que tardaban meses en ser atendidos o simplemente jamás se contestaban.

En tanto que, el examen de la contabilidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria impugnada y del contenido de los expedientes administrativos de los actos impugnados, se concretaba a través de inspecciones judiciales, después de las cuales se emitían informes periciales, que tardaban meses en presentarse, en detrimento de los principios de celeridad e inmediación.

Esta forma de presentación de la prueba, sumada a las características propias del sistema escrito y la desidia de algunos operadores de justicia como de abogados patrocinadores, significó en su momento que los procesos contenciosos tributarios, demoren años incluso décadas en resolverse, lo que en la actualidad se ha visto superado en gran medida, por el reclutamiento de jueces especializados en la materia, en número suficiente, así como,

por la implementación del procedimiento oral, que sin lugar a dudas ha significado un importante avance en los tiempos de resolución de las causas puestas a conocimiento de los distintos tribunales distritales de lo Contencioso Tributario del Ecuador; esto pese al escepticismo y resistencia inicial respecto de la aplicación del sistema oral en un tipo de procedimiento donde resulta primordial el análisis de pruebas documentales.

Desarrollo

La prueba en materia tributaria

A partir de la implementación del procedimiento oral en el mes de mayo de 2016, de conformidad con la segunda disposición final del Código Orgánico General de Procesos (R0-S 506 de 22 de mayo de 2015), los medios probatorios en los procesos de materia tributaria (y en general en las causas no penales) se presentan en la mayoría de los casos, conjuntamente con la demanda y con la contestación a la demanda donde se incluyen las pruebas documentales y periciales. Solo en casos excepcionales se recurre a las inspecciones contables.

Como se mencionó previamente, en materia tributaria se destaca la importancia de la prueba documental, ya que la mayoría de conflictos que se presentan en ésta área del derecho se derivan de actos administrativos que a su vez se sustentan en documentos que previamente fueron examinados o requeridos por las distintas administraciones tributarias, en el ejercicio, principalmente de sus potestades determinadora, resolutoria y sancionatoria, así como es sus tareas de control y verificación tributaria.

Como se anticipó, en muchos procedimientos contenciosos tributarios, las partes procesales que son, por un lado, los sujetos pasivos de tributos (reales o presuntos) y por otro, la Administración Tributaria,

además de presentar pruebas documentales, adjuntan informes periciales para hacer valer sus derechos.

De ahí que la tarea de los operadores de justicia en esta rama del derecho requiere de los conocimientos necesarios para poder examinar tanto la prueba documental como los informes periciales, lo cual exige un adecuado entendimiento de documentos contables como son por ejemplo: los comprobantes de venta y de retención; los estados financieros; asientos contables; contratos; acuerdos y otros documentos complementarios, así como los distintos medios de pago que pueden emplearse para satisfacer una obligación.

A la par, se requieren conocimientos suficientes de contabilidad que le permitan al juez interpretar y cotejar los documentos contables con los informes periciales, ya que, con cierta frecuencia las conclusiones a las que llegan los peritos solicitados por las partes procesales sobre los mismos hechos, son diametralmente distintas, por lo que resulta imperativa una revisión conjunta de la prueba documental y la prueba pericial, con la finalidad de esclarecer la realidad fáctica dentro de un proceso.

De lo expuesto se concluye que, el análisis de la prueba en materia tributaria, exige a los operadores de justicia tener un bagaje de competencias técnicas muy especializadas que en ningún caso deben soslayarse.

Las características de los medios probatorios

Conforme lo manifiesta de manera muy acertada el Dr. Luis Cueva Carrión, el momento de la valoración de la prueba, es el momento más importante dentro del proceso,

ya que de eso depende la decisión que adopte el órgano de justicia. El citado autor dice:

Decimos que este momento es muy importante porque mediante la evaluación jurídica de la prueba el juez decide acerca de su autenticidad y sobre la eficacia y el valor probatorio de ella y de este acto depende toda la suerte que corre el proceso.¹

Es pertinente subrayar que, si bien existe cierta libertad para las partes procesales al momento de escoger los medios probatorios que consideran aptos para demostrar una realidad, esta actividad no es ilimitada, y debe sujetarse a los preceptos jurídicos concernientes a la presentación y práctica de la prueba, recogidos principalmente en el título II del libro III del Cogep.

La calificación de los medios de prueba constituye un momento inicial de la valoración de la prueba. Para este efecto, los jueces deben partir de un examen preliminar de las alegaciones de las partes y de los hechos que se pretende probar, de ahí la importancia de que las partes sustenten de una manera convincente, en la audiencia preliminar o en la parte pertinente de la audiencia única, la relación de la prueba anunciada con los hechos que se pretende demostrar en el juicio desde la perspectiva legal de su pertinencia, utilidad y conducencia.

Vale detenerse en estos conceptos legales para su adecuado entendimiento.

La pertinencia de la prueba implica la relación del medio probatorio con el hecho que se quiere demostrar. Por ejemplo: la presentación de una factura y una transferencia bancaria a nombre del proveedor son pruebas pertinentes para la justificación de

¹ Cueva Carrión Luis, "La Casación en Materia Civil", segunda edición, Ediciones Cueva Carrión, formato digital, 2011, 288.

un gasto negado en sede administrativa; por otro lado, la presentación de un certificado de honorabilidad otorgado a favor del accionante resulta impertinente para demostrar este mismo hecho.

La utilidad se relaciona con la trascendencia del medio probatorio para evidenciar un hecho. Por ejemplo: la presentación de una transferencia a nombre del proveedor; resulta una prueba útil para justificar un gasto negado por la administración tributaria por no haberse demostrado el uso del sistema financiero (art. 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno) en la transacción objetada dentro de la etapa de control tributario; mientras que, la sola presentación de facturas que ya fueron examinadas en sede administrativa no resultan de utilidad para demostrar el gasto relacionado con el pago de un bien o servicio no reconocido por la administración tributaria por falta de bancarización.

La conducencia se refiere a la aptitud legal o jurídica para demostrar un hecho. Por ejemplo: la existencia de un asiento contable de gasto, sumado a comprobantes de venta válidos, más medios de pago dirigidos al proveedor y registros de inventarios, son pruebas conducentes para justificar la existencia de una transacción económica negada por la administración tributaria por falta de esencia material formal; por otra parte, la declaración testimonial del contador de una empresa resulta inconducente para demostrar la veracidad de los asientos contables respecto a transacciones consideradas inexistentes por parte de la administración tributaria.

Se debe tomar en cuenta, ante todo, que la presentación de la prueba es una actividad reglada, lo que implica que su eficaz presentación se sujeta a disposiciones legales.

La oportunidad en la presentación de la prueba

El Cogep manda a que todos los medios de prueba se aparejen a la demanda y a la contestación, incluidos los informes periciales. Se exceptúan de esta regla general aquellos medios probatorios que no se encuentran al alcance de las partes procesales, los cuales necesariamente deben ser anunciados, sea en la demanda o en la contestación, o en la reforma de estos actos de proposición. Es necesario que el solicitante de medios probatorios, que no fueron adjuntados a su escrito inicial, justifique que no tuvo acceso a los mismos, al momento de presentar la demanda o la contestación.

Como excepciones a la regla general de la presentación de pruebas conjuntamente con los actos de proposición, se encuentran los casos de nueva prueba y prueba nueva previstos en los arts. 151 y 166 del Cogep.

Es así como, el art. 151 del Cogep establece que una vez que la parte actora haya sido notificada con la contestación a la demanda está facultada para anunciar nueva prueba que se encuentre relacionada con los hechos manifestados en la contestación.

Por su parte el art. 166 del Cogep establece la posibilidad de solicitar prueba no anunciada en la demanda y/o en la contestación a la demanda (prueba nueva), hasta antes de la convocatoria a la audiencia de juicio o única. Esta posibilidad está supeditada a que la parte solicitante demuestre que el medio probatorio que se pretende introducir al proceso no fue de su conocimiento o que, habiéndolo conocido, no pudo disponer del mismo al momento de presentar su libelo inicial.

Todo lo relativo a la prueba debe ser valorado por el Tribunal al momento de calificar los medios de prueba requeridos por las par-

tes, estando facultado para ordenar la práctica de pruebas de oficio cuando las considere necesarias para la resolución de la causa.

De lo expuesto, queda claro que de ninguna forma se pueden admitir pruebas que no fueron anunciadas y presentadas dentro de los momentos procesales antes referidos, puesto que se vulneraría el principio de publicidad de la prueba que entraña la necesidad de que las partes procesales tengan pleno conocimiento de las pruebas que actuará la contraparte, lo cual guarda estrecha relación con los principios de buena fe y lealtad procesal, y con el respeto al derecho a la defensa de los justiciables.

La forma de presentación de la prueba

Se había mencionado que la presentación de la prueba es una actividad reglada, esto implica que si bien existe una multiplicidad de medios probatorios, que pueden presentarse para demostrar distintos hechos, estos medios deben necesariamente sujetarse a los lineamientos legales para poder considerarse como pruebas válidas. Así se tiene que el Cogep en el capítulo III del título II del Libro III, regula la presentación de pruebas documentales. Dichos lineamientos son necesarios para garantizar la fidelidad de estos medios de convicción.

Entre las principales disposiciones que se deben tener en cuenta al momento de presentar elementos probatorios de índole documental es que estos sean presentados en instrumentos auténticos o en copias debidamente certificadas.

Vale precisar que, en los procesos contenciosos tributarios y contenciosos administrativos, los tribunales de justicia pueden valorar los medios probatorios documentales presentados por el accionante en copias simples, al efectuar el análisis judicial de la prueba en su conjunto (Cogep art. 169 in-

ciso final), siempre que, la misma documentación se encuentre dentro de las copias certificadas del expediente o expedientes administrativos que las autoridades demandadas deben adjuntar a la contestación a la demanda y que obligatoriamente deben incorporarse al proceso.

En el caso de documentos que reposan en medios digitales u obtenidos de portales informáticos estos deben contar con la materialización notarial como garantía de su autenticidad al ser incorporados al proceso.

También resulta relevante la presentación de documentos completos y legibles, puesto que por una lógica elemental y por mandato legal expreso, los documentos mutilados o ininteligibles no tienen aptitud para demostrar un hecho (art. 195 del Cogep).

Adicionalmente, se debe considerar que, dentro de la materia tributaria, existen disposiciones legales y reglamentarias que establecen los requisitos que deben cumplir los comprobantes de venta y de retención para acreditar un gasto, y para justificar el derecho a crédito tributario o a la devolución de impuestos.

Así se tiene que, el Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, establece los requisitos de impresión y de llenado que deben observar las facturas, liquidaciones, comprobantes de retención y demás documentos de soporte de transacciones regulados a través de esta norma secundaria.

De la misma manera, la normativa supranacional, legal y reglamentaria en materia aduanera, indican que tipo de documentación de soporte y demás justificativos se requiere para demostrar el precio de la mercadería importada, en los casos en que se presenten dudas sobre este particular.

En cuanto a la prueba pericial, también existen lineamientos normativos que deben observarse, y que se encuentran establecidos en el capítulo IV del título II del Libro III del Cogep y en el Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial, emitido por el Pleno del Consejo de la Judicatura.

Es así que, solo los peritos registrados ante el Consejo de la Judicatura pueden presentar informes dentro de los procesos judiciales.

Como ya se dijo, el informe pericial debe aparejarse a la demanda o a la contestación de la misma y debe sustentarse en la audiencia de juicio, y deben cumplir con los requisitos mínimos de contenido y forma establecidos en el Cogep y en el reglamento del Sistema Pericial.

Para concluir esta parte del análisis es importante subrayar que las pruebas deben ser valoradas por los juzgadores, sin que sea necesario referirse a cada una de ellas en la sentencia, sino únicamente a aquellas que fueron necesarias para sustentar su decisión (Cogep art. 164), de ahí la importancia de que los jueces examinen adecuadamente los medios probatorios puestos a su consideración, para de esta manera prevenir la existencia de errores que den como resultado una valoración probatoria alejada de la realidad de los hechos, que derive en una resolución injusta.

La valoración de la prueba como causal de casación

Con el objetivo de ilustrar de una manera didáctica las situaciones irregulares que pueden presentarse dentro de la valoración de la prueba, resulta pertinente mencionar examinar el caso No. 4 del art. 268 del Cogep, que establece los casos de procedencia del recurso de casación vinculados con el análisis probatorio.

El citado numeral, trata de forma específica sobre las infracciones relacionadas con los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, cuyo cabal entendimiento entraña dificultades prácticas, tanto para los abogados al momento de proponer y fundamentar los recursos de casación por estos vicios, como para los operadores de justicia al calificar los recursos de casación presentados, así como al tiempo de resolver los casos concretos que lleguen a su conocimiento por esta casuística.

Características del caso No. 4 del art. 268 del Cogep

Esta causal de casación busca proteger a las partes de cualquier arbitrariedad que los jueces pudieran cometer en el momento de la valoración de la prueba. Como se mencionó previamente, los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba comprenden el conjunto de normas que rigen la actividad necesaria para esclarecer la verdad procesal, mismas que se refieren especialmente a la admisibilidad, pertinencia, utilidad y conducencia de los medios probatorios anunciados por las partes; así como a la apreciación lógica de la prueba, y a la legal actuación de los medios probatorios aportados por las partes dentro de los juicios.

Con relación a los distintos supuestos que comprende esta causal de casación, se tiene en primer lugar la *aplicación indebida*, que supone el empleo, en la resolución de la causa, de una norma aplicable a la valoración de la prueba que no corresponde a los fundamentos de hecho del caso sub examine.

La *falta de aplicación*, significa que el operador de justicia a pesar de que existe una norma pertinente al caso, la ignora y aplica otra en su lugar.

La *errónea interpretación*, tiene lugar cuando a la norma aplicada al caso se le da un sentido o alcance distinto al que realmente tiene.

Es importante destacar que, la infracción a la valoración de la prueba es una causal compleja que, exige la concurrencia de dos infracciones sucesivas para su existencia: inicia con la violación de un precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, la cual necesariamente debe originar la transgresión de una o varias normas de derecho sustantivo. Se trata de un caso de violación indirecto de las normas de derecho positivo.²

Es importante acotar que, si no se fundamentan estas dos infracciones sucesivas, el análisis de esta causal no puede prosperar.

En varios pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia y de la ex Corte Suprema de Justicia, se destaca que la valoración de la prueba es una atribución exclusiva de los jueces y tribunales de instancia, a menos de que se demuestre que en ese proceso de valoración de la prueba se haya tomado un camino ilógico o contrario a derecho, que haya conducido a los juzgadores a tomar una decisión absurda o arbitraria.

Situaciones en que se puede presentar el error en la valoración de la prueba

El error en la valoración de la prueba generalmente ocurre por violación a las reglas de la sana crítica y cuando se da validez a una prueba obtenida o actuada con violación de la constitución o la ley.

Transgresiones a las reglas de la sana crítica

El profesor Cueva Carrión al tratar sobre la sana crítica dice:

La sana crítica no es un simple concepto, ni una expresión jurídica inútil y vacía: es

un sistema de valoración de la prueba y, para que sea eficaz, debe funcionar como un sistema. Como sistema, la sana crítica posee varios elementos que son: las leyes de la Lógica, las leyes de la ciencia y las reglas de la experiencia. El juez que utiliza este sistema debe valorar la prueba con el auxilio de todos estos instrumentos.³

Es así como la sana crítica entraña la apreciación lógica y razonable de los hechos a la luz de una recta interpretación del derecho, para lo cual el juez debe contar con experiencia práctica y conocimientos específicos en una determinada rama jurídica.

La violación a las reglas de la sana crítica puede darse en un proceso a través de la valoración absurda o arbitraria de la prueba. La Corte Nacional de justicia ha señalado que es absurdo todo aquello que escapa a las leyes lógicas formales, y es arbitrario cuando hay ilegitimidad en la motivación.⁴

Es así que, existe violación a las reglas de la sana crítica, por ejemplo, cuando el fallo se basa en pruebas inexistentes o se prescinde, de manera infundada del examen de un medio probatorio de importancia esencial.

Cuando se da validez a una prueba obtenida o actuada con violación de la constitución o la ley

El Cogep en su art. 164, en concordancia con el art. 76 No. 4 de la Constitución de la República, establece que la prueba debe ser pedida, ordenada y practicada dentro el proceso para ser eficaz (art. 164 Cogep).

Para ilustrar esta forma de transgresión señalaré a continuación varios ejemplos:

² Cueva Carrión Luis, Op. Cit. 288.

³ Ibidem, 276.

⁴ Ibidem.

- Dar validez a pruebas que no han sido anunciadas en la audiencia preliminar y que han sido introducidas en el proceso al margen de lo prescrito en la norma procesal.
- Considerar, como prueba un informe pericial que no fue sustentado en la audiencia de juicio.
- Inobservar las normas que regulan la presentación de la prueba documental.

Sobre la valoración de la prueba documental, que es muy importante en materia tributaria, se debe tener presente que el art. 195 del Cogep establece las situaciones generales en que una prueba documental no presta mérito procesal.

Esto ocurre, por ejemplo, si se da valor a una factura cuyos datos han sido alterados (está con borrones o se advierte que están modificadas las fechas, los nombres o los valores).

También se infringen las normas que rigen la valoración de la prueba documental cuando se le atribuye a un documento una eficacia probatoria que en realidad no tiene: por ejemplo, si el fallo se fundamenta en documentación diminuta o que habiendo sido extraída de un sistema informático no se encuentra debidamente materializada dentro del proceso.

Por otra parte, existe valoración ilegal de la prueba cuando la ley requiere de un medio probatorio para demostrar un hecho específico, y el juez acepta otro que no está previsto para tal situación o que resulta insuficiente.

Esto puede suscitarse, en aquellos casos en que el contribuyente presenta

únicamente facturas para justificar ciertos gastos, y estas son aceptadas por el tribunal de instancia como prueba primordial para desvanecer glosas por gastos no justificados, sin que existan evidencias del pago.⁵ Con relación a esta circunstancia, es importante tener presente el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la resolución No. 07-2016 del pleno de la Corte Nacional de Justicia, que establece que los gastos para ser deducibles, deben tener una secuencialidad formal - material, esto significa que la existencia de los gastos debe demostrarse no solamente través de la presentación de los comprobantes de venta, de retención y documentos complementarios, sino que también el necesario justificar el pago efectuado en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio, relacionado con dicho gasto.

Para terminar esta parte, resulta pertinente acotar que el caso No. 4 del art. 268 del Cogep, debe ser comprendido debidamente por el casacionista para su eficaz proposición. Siempre debe referirse a situaciones concretas, como son las pruebas específicas que no se valoraron debidamente; debe señalar las normas relativas a la valoración de la prueba que se infringieron; asimismo se debe explicar de una manera lógica y comprensible como se produjo esta infracción, y las consecuencias de la misma, que necesariamente deben vincularse con la trasgresión de normas de derecho sustantivo.

Solo cuando concurren estos elementos, existe una proposición jurídica completa de esta casuística, lo cual permite su análisis de fondo por parte del tribunal de casación.

⁵ Recurso No. 28-2011, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 24 de agosto de 2012.

El control de legalidad en materia tributaria

El art. 300 del Cogep establece que el objeto de las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa, es la tutela de los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo.

En armonía con esta disposición, el art. 313 del Cogep, señala que en la sentencia dictada por los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria, además de cumplir con los requisitos generales previstos para toda resolución judicial, se decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia, y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos.

Para la doctrina, la posibilidad de ejercer el control de legalidad de los hechos y actos administrativos se fundamenta en las competencias de las autoridades tributarias, mismas que se encuentran establecidas en la ley conforme lo manda el art. 226 de la CRE, y que deben ser cumplidas bajo criterios de legalidad y racionalidad; sin menoscabar los derechos subjetivos de los administrados y en estricta observancia del debido proceso.

El tratadista Jarach citado por el profesor Patiño Ledesma (2022) señala que el contencioso tributario se caracteriza por ser: "un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales

situaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes al fisco, aún más allá de las alegaciones y probanzas de las partes."⁶

Es así que el objetivo del control de legalidad es establecer la realidad de los hechos⁷, más allá de lo propuesto por las partes, lo cual permite a los jueces solicitar pruebas de oficio y examinar de forma prolija la prueba actuada por las partes, donde tiene especial relevancia el análisis del expediente administrativo que constituye el antecedente del acto o procedimiento impugnado, mismo que, conforme se señaló previamente, debe adjuntarse de forma obligatoria por parte de las autoridades demandadas al momento de presentar la contestación a la demanda.

En definitiva, el ejercicio de esta prerrogativa supone que los jueces lleguen a establecer si la conducta de la administración tributaria se ajusta a derecho dentro de los casos puestos a su conocimiento.

El correcto ejercicio de la facultad de control de legalidad de los fundamentos de la resolución impugnada implica, en primer lugar, una adecuada comprensión de las competencias de las distintas administraciones tributarias, además del debido entendimiento de las normas sustantivas y procedimentales aplicables al caso sub examine.

Exige, además, una interpretación imparcial y fundamentada de las normas aplicables a cada caso, en estricta observancia de los principios constitucionales y legales que rigen el Derecho Tributario, y de las reglas del debido proceso, sin dejar de lado un adecuado análisis de los elementos fácticos relevantes del caso.

⁶ Patiño Ledesma Rodrigo, "Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario", primera edición, Grupo Editorial Oni, Ecuador, 2022. p. 150.

⁷ En este sentido se pronuncian otros autores ecuatorianos como son: Luis Toscano Soria y José Vicente Troya.

El ejercicio de la facultad de control de legalidad no es una tarea fácil: requiere la existencia de operadores de justicia especializados y con vasta experiencia práctica, lo cual permite el adecuado entendimiento e interpretación de las normas tributarias, así como el análisis objetivo de los hechos.

Por otra parte, los operadores de justicia deben evitar caer, a través del ejercicio inadecuado de la facultad de control de legalidad, en el denominado “garantismo espurio”, que no es otra cosa que la arbitrariedad disfrazada de tutela judicial, lo que deriva en la ilegalidad y en la inseguridad jurídica, en perjuicio de los justiciables.⁸

En suma, para evitar el cometimiento de arbitrariedades, las normas jurídicas tributarias deben interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, conforme lo manda el art. 13 del Código Tributario, y siempre a la luz de los principios que rigen la tributación, como son los de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria, no confiscatoriedad, legalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad, reconocidos en la CRE (art. 300, 301 y 323) y el Código Tributario (art. 5).

Por lo tanto, la correcta interpretación de las normas tributarias demanda probidad, formación y experiencia en los operadores de justicia, quienes tienen el deber de desprenderse de todo tipo de prejuicios y evitar incurrir en falacias con el objetivo de ejecutar una hermenéutica normativa sustentada en

el principio de racionalidad, exigencia que es aún mayor para los magistrados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, quienes tienen la tarea fundamental de unificar la interpretación de las normas de derecho aplicables a la materia.

Por otra parte, la facultad de control de legalidad, en ningún caso, debe ser invocada para evadir la responsabilidad de emitir un criterio de fondo en un caso determinado a través de su ejercicio ilegítimo, lo cual puede suscitarse cuando mediante una lectura caprichosa de las normas y/o de los hechos: se declaran violaciones procedimentales que en realidad no existen, o la falta de motivación del acto impugnado sin ejecutar un verdadero esfuerzo analítico para llegar a esta conclusión.

Finalmente, a través de la prerrogativa de control de legalidad no se puede dar validez a medios probatorios que incumplen con los requisitos legales, o que resultan insuficientes o impertinentes para demostrar un hecho.

Como corolario del análisis de la prerrogativa de control de legalidad, es necesario señalar que esta no constituye patente de corso para que los jueces y magistrados realicen su actividad a su arbitrio, sino que encuentra sus límites primordiales en los derechos a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, pues su finalidad no es otra que la de esclarecer la realidad de los hechos frente a posibles actuaciones irregulares provenientes de la administración tributaria; por lo tanto, está vetado su ejercicio irracional o infundado.

⁸ Oyarte Rafael, “Debido Proceso”, segunda edición, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2016, p. 5.

Conclusiones

Como epílogo del presente trabajo, es importante mencionar que los jueces en materia contenciosa tributaria tienen amplias facultades para valorar la prueba, pues la finalidad última del proceso contencioso tributario es descubrir la verdad de los hechos puestos a su consideración; mientras se verifica que la actividad administrativa se encuentre apegada a derecho, por lo que, la facultad de control de legalidad resulta sin

duda una herramienta útil para tutelar el Estado de derecho.

Por otro lado, los operadores de justicia deben procurar ejecutar la valoración de la prueba dentro de los límites legales y racionales, por tanto, está proscrita la valoración de pruebas indebidamente actuadas o carentes de mérito procesal, así como su apreciación reñida con la lógica, situaciones que, en todo caso son susceptibles de ser analizadas y rectificadas mediante el recurso de casación.

Referencias Bibliográficas

- Andrade Torres, Y. (2019). *Manual Práctico del recurso extraordinario de Casación*. Primera edición. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Cueva Carrión, L. (2011). *La Casación en Materia Civil*. Segunda edición. Ediciones Cueva Carrión.
- Muñoz Vaca, K. y Pazmiño Jara, J. (2022) *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano*. Ediciones Legales EDELE S.A.
- Oyarte, R. (2016). *Debido Proceso*. Segunda edición. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Patiño Ledesma, R. (2022) *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario*. Primera edición. Grupo Editorial Oni.
- Toscano Soria, L. *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. PUDELCO Editores S.A.
- Troya Jaramillo, J. y Simone Lasso, C. (2014) *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Simone Lasso, C. (2013). *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana*. Ediciones Legales EDELE S.A.

Normas Jurídicas

Código Orgánico de la Función Judicial, 22 de agosto de 2022 (Ecuador)

Código Orgánico General de Procesos, 22 de mayo 2015 (Ecuador).

Constitución de la República del Ecuador, 20 de octubre de 2008 (Ecuador)

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. 17 de noviembre 2004. R.O S. No. 463.

Decreto No. 430 [Presidencia de la República]. Por el cual se expide el Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios. 30 de julio de 2010. R.O. No. 247.

Resolución No. 147-2022 [Pleno del Consejo de la Judicatura]. Por la que se expide el Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial. 11 de Julio 2022. R.O.S No. 102

Resolución No. 07-2016 [Pleno de la Corte Nacional de Justicia]. Por la que se expide el precedente jurisprudencial obligatorio sobre el gasto deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta. 1 de diciembre de 2016. R.O.S. No. 894.

Jurisprudencia

Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso No. 28-2011. 24 de agosto de 2012.

18

LA GARANTÍA AL DEBIDO PROCESO EN LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS Y CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS

*Autora: Tania Jaramillo Luzuriaga
Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

El presente trabajo se ha centrado en el enfoque del debido proceso seguido en las esferas administrativas y judiciales a cargo de las administraciones y jueces tributarios, por ser una garantía reconocida en la CRE, a ser ejercitada no solo dentro de los procesos administrativos llevados a cabo por las administraciones tributarias al resolver las peticiones, reclamos y recursos que plantean los contribuyentes, para lo cual deben considerar los plazos establecidos para el efecto, sino también es ejercida por los jueces contenciosos tributarios al resolver las acciones de impugnación, directas y especiales que presenten las personas naturales o jurídicas, debiendo considerar el procedimiento ordinario y sumario según sea el caso, y efectuar las audiencias preliminar y de juicio y únicas, respectivamente, resguardando en todo momento dicho procedimiento y garantizando la intervención de las partes procesales. En ese ámbito de estudio se destacan los pronunciamientos de los máximos órganos jurisdiccional tributario y constitucional ecuatoriano, así como la doctrina conexa en lo relativo a las peticiones, reclamos y recursos previstos en el Código Tributario, así como para las acciones contenciosas tributarias de impugnación, directas y especiales contenidas en el Cogep.

Palabras clave: Debido proceso, peticiones, reclamos, recursos, plazos, términos.

Abstract

This research examines the due process approach applied in both administrative and judicial contexts within Ecuadorian tax proceedings. As a fundamental right enshrined in the Constitution, due process must be upheld throughout the entire tax administration process, from the resolution of taxpayer petitions, claims, and appeals to the adjudication of direct and special challenge actions by tax judges. This analysis delves into the procedural requirements and timeframes established for tax administrations and tax judges, ensuring that all procedural parties have a fair opportunity to participate and that due process is consistently safeguarded.

Keywords: Due process, requests, claims, resources, deadlines, terms.

Introducción

Es de destacar, la singular importancia del *debido proceso* no solo en los procesos administrativos llevados a cabo por las administraciones tributarias al resolver las peticiones, reclamos o recursos que plantean los contribuyentes sino también en los contenciosos tributarios que se activan en la justicia ante los jueces competentes, al constituir una garantía al debido proceso consagrada en el artículo 76.1 de la Constitución de la República (en adelante CRE) en armonía con su numeral 3, para lo cual, sin lugar a dudas debe observarse los términos previstos para el efecto, en cada uno de los casos.

Al referirse a esta garantía al *debido proceso*, la Corte Constitucional del Ecuador en el caso nro. 576-17-EP, señala que:

(...) el artículo 76 de la Constitución contiene también las que podemos denominar garantías impropias: las que no configuran por sí solas supuestos de violación del derecho al debido proceso (entendido como principio), sino que contienen una remisión a reglas de trámite previstas en la legislación procesal. Las garantías impropias tienen una característica en común: su vulneración tiene, básicamente, dos requisitos: (i) la violación de alguna regla de trámite y (ii) el consecuente socavamiento del principio del debido proceso.

Y, en el caso nro. 1112-15-EP precisa:

(...) El debido proceso se constituye en el `axioma madre`, el generador del cual se desprenden todos y cada uno de los principios y garantías que el Estado ecuatoriano se encuentra obligado a tutelar, por lo que no contar con una garantía que tutele el derecho al debido proceso en sede jurisdiccional implicaría restarle importancia a este derecho-garantía y como tal, dejar en indefensión a las personas que dentro

de un proceso jurisdiccional, vean sus derechos vulnerados, permitiendo al Estado también cumplir con las obligaciones contraídas por el mismo al ser signatario de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

De su parte, el profesor Oyarte (2016) enseña que: Las normas del debido proceso deben ser observadas, valga la redundancia, en todo proceso, cuestión que si bien en la actualidad queda claro por extra disposición constitucional (Art. 76. No. 1), no siempre fue así, no solo por la tendencia a restringirla no solo a lo jurisdiccional sino, menos aún, solo a lo penal", y nos precisa que: "Fue la Corte Interamericana de Derechos Humanos la que, jurisprudencialmente, hizo expresamente extensivas esas normas del debido proceso a los procedimientos administrativos: '124. Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula 'Garantías Judiciales', su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, "sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales' a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos, ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal (Oyarte Martínez, 2016).

Así pues, el debido proceso se constituye en la máxima expresión de las garantías fundamentales, cuyo objeto es evitar que los derechos de los individuos sucumban ante la ausencia o insuficiencia de un proceso, resguardando una gama de garantías mínimas con el respeto irrestricto del trámite propio de cada proceso y sus formas, desde el inicio del mismo y durante todo su desarrollo: "... el debido proceso se constituye en el axioma madre, el generador del cual se desprenden todos y cada uno de los principios y garantías

que el Estado ecuatoriano se encuentra obligado a tutela".

Por tanto, el debido proceso debe ser aplicado, de manera estricta, en cada una de las actuaciones del Estado, garantizando así otros derechos y garantías que le son inherentes, de tal suerte que, intrínsecamente se resguarda el derecho a la seguridad jurídica consagrado en el artículo 82 de la CRE, conforme precisa el máximo órgano constitucional ecuatoriano en el caso nro. 1504-14-EP:

(...) En virtud de la esencia del derecho a la seguridad jurídica, así como del principio de interdependencia de los derechos constitucionales consagrado en el artículo 11 numeral 6 de la Constitución, se debe precisar que el derecho a la seguridad jurídica tiene íntima relación con el derecho constitucional al debido proceso en la garantía del juzgamiento a una persona con observancia del trámite propio de cada procedimiento previsto en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución de la República.

Por consiguiente, las autoridades jurisdiccionales se encuentran llamadas a garantizar que se respete el trámite de todo procedimiento, así como también que se lo haga en base a las competencias y facultades que las normas jurídicas determinan, tutelando el máximo respeto a la Constitución de la República, así como la aplicación de normas jurídicas previas, claras y públicas.

Partiendo de esto, se considera que, una de las reglas sustanciales en los procesos administrativos y judiciales es la observancia de los plazos o términos, no solo por parte de las autoridades y por los jueces tributarios sino también por los contribuyentes y por las partes procesales, pues ejercitar el derecho de petición -a través de un pedido, reclamo o recurso- fuera del término o plazo, conlleva a la *preclusión* del mismo, definido por Gómez (1980) como:

La pérdida de los derechos procesales por no haberlos ejercido en la oportunidad que la ley da para ello... precluye un derecho al no contestarse una demanda, al no ofrecerse pruebas, al no impugnarse una resolución, dentro de los plazos y oportunidad que la ley procesal fija para ello.

Y a la *prescripción* de la acción en sede judicial acorde a lo establecido en el artículo 307 del Cogep, correspondiendo al juzgador inadmitir la demanda. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia nos precisa que:

(...) La preclusión es la situación procesal que se produce cuando alguna de las partes no haya ejercitado oportunamente y en forma legal, alguna facultad o algún derecho procesal o cumplido alguna obligación de la misma naturaleza. La preclusión es una de las características del proceso moderno porque mediante ellas se obtienen: a) Que el proceso se desarrolle en orden determinado, lo que sólo se consigue impidiendo mediante ella, que las partes ejerciten sus facultades procesales cuando les venga en gana sin sujeción a principio temporal alguno; b) Que el proceso esté constituido por diversas secciones o períodos, dedicados cada uno de ellos al desenvolvimiento de determinadas actividades. Concluido cada período, no es posible retroceder a otro anterior. Así se logra en nuestro Derecho que la primera parte del proceso esté consagrada a formar la litis, la segunda a ofrecer las pruebas, la tercera a rendirlas, la cuarta a producir alegatos, la quinta al pronunciamiento de la sentencia y la sexta a la vía de apremio. En otras palabras, la preclusión engendra lo que el procesalismo moderno llama fases del proceso; c) Que las partes ejerciten en forma legal sus derechos y cargas procesales, es decir no solo dentro del término que para ello fije la ley, sino también con las debidas formalidades y requisitos. (Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, Nro. 8, p. 2263).

Y en el mismo sentido se ha pronunciado en el recurso nro. 118-2009 publicado en el S. R. O. nro. 190 del 8 de septiembre de 2011.

Desarrollo

El debido proceso como garantía constitucional

El debido proceso en la instancia administrativa de las administraciones tributarias

Es claro que, los contribuyentes pueden acceder a las administraciones tributarias para presentar peticiones, reclamos y recursos que, para la materia que nos compete se encuentran previstos en el Código Tributario, correspondiéndole previo el procedimiento administrativo establecido para el efecto, emitir resolución motivada acorde a lo establecido en el artículo 81 ibídem en armonía con la garantía básica al debido proceso consagrada en el artículo 76.7.1) de la CRE.

Además de aquello, constituir uno de sus deberes sustanciales establecidos en el artículo 103.3 del referido cuerpo legal: "Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos".

Al respecto, el profesor Troya (2014), nos enseña que: *"La administración tributaria se encuentra imbuida de la facultad resolutoria. A virtud de ella se encuentra obligada a conocer y resolver las reclamaciones y recursos que se le presenten de acuerdo a lo previsto en las normas."*

Así, respecto de las **peticiones**, se posibilita al contribuyente presentarlas ante las administraciones tributarias municipales por avalúos de propiedad rústica conforme a lo establecido en el inciso final del artículo 115

del Código Tributario, en cuyo caso no se ha previsto procedimiento para su tramitación, a menos que aquello sea regulado vía ordenanza, por lo que, es de entender que debe darse respuesta motivada por parte de la autoridad competente.

En igual sentido, aplican a los contribuyentes para que puedan presentar sus peticiones para compensar u obtener facilidades de pago de obligaciones tributarias, cuando medie un acto determinativo -sea determinación o liquidación- efectuado por el sujeto activo o pasivo, un título de crédito o auto de pago, que le hubiese sido notificado o citado, para lo cual, el peticionario debe consignar en su petición aquellos requisitos previstos en el artículo 152 en armonía con el artículo 119 del referido cuerpo legal, y corresponde a la autoridad competente resolver de forma motivada, cuya negativa puede ser impugnada ante el juez competente, conforme a la acción prevista en el artículo 320.9 del Cogep, para cuyo caso dispone del término de sesenta días contabilizados desde el día siguiente al de su notificación, acorde a lo establecido en su artículo 306.5 ibídem, debiendo tener presente que, para el caso de negársele facilidades de pago, debe previamente consignar el 20% del saldo de la obligación y presentar garantía que cubra el saldo de lo adeudado.

Conviene resaltar que, con la vigencia de la disposición final primera de la Ley de Régimen Tributario Interno dada por la Ley nro. 51, publicada en el R. O. nro. 349 de 31 de diciembre de 1993, sustituida por el artículo 21 del Decreto Ley de Emergencia nro. 5, publicado en el R. O. nro. 396 de 10 de marzo de 1994, se instauró el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente, en el caso de no obtener respuesta de la administración tributaria dentro del término ciento veinte días de haber presentado su petición -aplica para los reclamos-, pues antes de esa reforma, el efecto de la falta de atención de peticiones generaba silencio negativo que ocasionó no

solo el retardo sino en otros casos la omisión de las administraciones tributarias de dar respuesta ante la falta de establecimiento de un término fijado para aquello. Sobre esta figura jurídica del silencio administrativo, Penagos (2005) dice: "El silencio administrativo, como la misma expresión lo dice, es la abstención de la administración de pronunciarse ante las peticiones de los administrados".

De su parte, el profesor Zavala (2011) refiere a tres corrientes doctrinarias evolutivas; la primera nos dice que:

(...) surge el problema cuando la solicitud o petición del particular otorgada o concedida por silencio positivo trae como consecuencia el otorgamiento de derechos o facultades contrarias al Ordenamiento jurídico. Para solucionar este problema se desarrollaron tres posturas jurisprudenciales: El argumento de que el silencio positivo opera en forma independiente de que lo pedido o solicitado fuera o no conforme con la normativa del Ordenamiento jurídico. El profesor de la Universidad de Barcelona J. M. Trayter cita, como ejemplo de esta tesis, la sentencia del Tribunal Supremo español de 20 de mayo de 1966: El silencio positivo -aun reconociéndose los perjuicios que puede irrogar a la administración- opera ope legi y tan pronto como el plazo que lo engendra se realiza, independientemente de si lo pedido es o no viable, pues si no lo es, la Corporación pudo y debió resolver expresamente antes del cumplimiento del plazo que lo configura, pues, transcurrido éste, sólo le queda a la Corporación el instituto de lesividad, pero lo que en modo alguno puede hacer es dictar otro acto con olvido del anterior que engendrará derechos subjetivos, pues de admitirse así, se conculcaría el principio de que la Administración autora de algún acto engendrador de derechos no podría revocarlos"; la segunda: "(...) en ningún caso

se puede obtener por silencio administrativo con efectos positivos lo que tampoco se puede obtener por acto expreso, pues encima de cualquier otra consideración está la legalidad y el interés público"; y, la tercera: "(...) que es el aceptado y recogido como causal de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos es el admitir que, el principio de la irrevocabilidad de la autorización o aprobación ganada por silencio positivo, pero con la importante salvedad de que el silencio no cubre en ningún caso los supuestos mercedores de la calificación de nulidad de pleno derecho(...).

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en el recurso nro. 38-2007 señala:

(...) Al respecto, cabe referir que como lo acotan García de Enterría y Fernández, hay tres tendencias jurisprudenciales en cuanto se refiere a la aceptación tácita de reclamos administrativos cuya pretensión no es conforme a derecho. Una primera entendió que, producido el silencio, la petición queda probada en sus propios términos como si hubiese recaído un acto expreso en este sentido. La segunda de ellas, más sensible a la legalidad, prescribe que, siendo el silencio positivo una creación de la ley, difícilmente puede aceptarse que por esa vía pueda obtenerse lo que la ley prohíbe, por lo que concluye diciendo, que "el silencio suple, en efecto, al acto expreso, pero sólo dentro de los límites de la ley y hasta donde ésta permite. Y la tercera, más reciente, que permite un punto intermedio entre las dos anteriores, acepta, en principio, la obtención por silencio de todo lo pedido, "con la única excepción de que la autorización o aprobación así ganadas adoleciesen de vicios esenciales determinantes de su nulidad de pleno derecho". (Curso de Derecho Administrativo I, 12 edición, p. 604).

La jurisprudencia ecuatoriana, en numerosos fallos, ha hecho suya la tercera de estas posiciones:

(...) por considerar que en ésta se unen tanto el respeto al principio de seguridad jurídica como al de la legalidad en términos que significan un verdadero ejercicio de la justicia; consecuentemente, estarían exentas de la aprobación por el silencio administrativo positivo, todas aquéllas que de aprobarse estarían afectadas por un vicio de nulidad absoluta; vicio éste que se refiere a los elementos esenciales del acto administrativo" (Sala de lo Contencioso Administrativo, resoluciones Nos. 89-2001, Gaceta Judicial Año CII, Serie XVII, No. 6, p. 1783; 328-2003, Gaceta Judicial, Año CV, Serie XVIII, No. 1, p. 283; 235-2002, Gaceta Judicial, Año CV, Serie XVII, No. 14, p. 4796).

Así, en el caso, estando frente a una petición que carece de fundamento tanto en los hechos como en el derecho, pues, se funda sobre la base de un pago indebido inexistente y, en consecuencia, la falta de respuesta a esta solicitud no podía alcanzar el efecto de la aceptación tácita, en los términos de la jurisprudencia antes citada. No cabe que, por silencio administrativo positivo, se reconozca lo que la ley no permite reconocer por un acto administrativo expreso. Actuar en contrario significaría violar los principios de igualdad y generalidad del régimen tributario, consagrados en los artículos 256 de la Constitución Política de la República y 5 del Código Tributario, pues, a iguales pretensiones contenidas en reclamos administrativos y en procesos contencioso tributarios presentados por otros contribuyentes, la respuesta de la administración y de esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, fue negativa.

En el mismo sentido, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el recurso nro. 316-2011, señala: "Para que proceda el silencio

administrativo positivo previsto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, como lo ha reconocido la jurisprudencia, es necesario que la petición o reclamo formulado, sea conforme a derecho, ya que no se puede entender que el mismo sea aceptable de peticiones contrarias al ordenamiento jurídico, o que vayan contra norma expresa.

Ahora bien, respecto de los **reclamos**, es de considerar que, existen diversos tipos de reclamaciones habilitados a los contribuyentes, procediendo a identificar, entre los principales:

El **reclamo de observaciones a títulos de crédito**, se encuentra previsto en el artículo 151 del Código Tributario, procediendo su reclamación exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión, respecto de lo cual, el máximo órgano jurisdiccional en el recurso nro. 165-2003 ha señalado: (...) El Art. 151 del Código Tributario, 150 de la codificación, señala los requisitos que han de reunir los títulos de crédito y prevé su nulidad para el caso de que se hubiese omitido alguno de ellos, salvo el que se refiere a la fecha desde la cual correrán los intereses. En el caso no se ha demostrado que se han incumplido tales requisitos por lo que el título en cuestión se considera válido.

Vale destacar que, en el artículo 149 se precisa: "Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por autoridad competente (...)", de lo cual se infiere que, el título de crédito es una orden de cobro a ser notificada al contribuyente a fin de que pueda formular observaciones de él o del derecho para su emisión, dentro del plazo de ocho días de su notificación, conforme se ha pronunciado el máximo órgano jurisdiccional tributario en los recursos nros. 13-98 y 139-2000.- Es de considerar que, corresponde a la autoridad tributaria competente dar respuesta a dicha reclamación mediante acto motivado, mismo que puede ser judicializado acorde la acción

prevista en el artículo 320.4 del Cogep, en el plazo de sesenta días conforme a lo establecido en el artículo 306.5 ibídem.

Lo indicado guarda armonía con el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el recurso nro. 09504-2013-0001, quien dice:

(...) Dentro de este contexto es evidente que le correspondía al actor en su debido momento, impugnar una vez que la administración haya resuelto sobre dichas observaciones la Resolución conforme lo previsto en el Art. 220 del Código Orgánico Tributario, pues ésta era la vía expedita para los propósitos que persiguió inadecuadamente bajo la acción de impugnación de los títulos de crédito, lo que implica que al no haberlo hecho, no existió ningún acto administrativo contra el cual se pueda impugnar acorde con lo descrito en los hechos probados por el Tribunal A quo. En relación a la falta de aplicación del Art. 83 del Código Tributario, esta Sala considera que el recurrente en su recurso de casación confunde el alcance de dicha norma en virtud de que manifiesta que los títulos de crédito son actos administrativos susceptibles de ser impugnados directamente cuando como habíamos analizado ut supra el propio Art. 151 del Código Tributario establece el procedimiento que se debe seguir para impugnar la Resolución que resolvió las observaciones formuladas contra estos títulos de crédito, cosa que en el presente caso no ha ocurrido de acuerdo a los hechos probados por el Tribunal de instancia. Esta omisión de la parte actora no pudo subsanarse por el Tribunal A quo, ni mucho menos por este Tribunal de Casación a través del control de legalidad casacional. Este Tribunal no identifica que el Órgano Judicial de instancia le haya dado un alcance hermenéutico equívoco al Art. 151 del Código Tributario y a consecuencia de

ello tampoco existe la falta de aplicación del Art. 83 del Código Tributario.

En el mismo sentido, ha precisado sobre la impugnación de títulos de crédito ante autoridad competente conforme al procedimiento establecido en el artículo 151 del Código Tributario, en los recursos números. 438-2012 y 581-2010.

Ahora bien, siguiendo con el análisis, también se contempla el **reclamo contra acto determinativo, verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación**, que pueden presentar los contribuyentes ante la administración tributaria en el término de veinte días contabilizados desde el día siguiente al de su notificación, debiendo contener los requisitos establecidos en el artículo 119 del Código Tributario, de lo contrario la administración tributaria ordena aclarar o completar en el plazo de diez días, y de no hacerlo, tendrá como no presentado, caso contrario admite a trámite el reclamo y concede término de prueba que no puede exceder de treinta días, cuando sea requerido por el reclamante o necesario para el esclarecimiento de los hechos, y puede efectuar audiencia hasta veinte días antes de fenecer el plazo para emitir resolución motivada, a ser notificada en el plazo máximo de ciento veinte días, contados a partir del día siguiente al de la presentación del reclamo.

Para el caso aduanero, el Director General o Director Distrital del Senae, cuenta con sesenta días para resolver los reclamos de los contribuyentes que pueden presentar dentro del plazo de veinte días contabilizados desde la fecha de notificación del acto, correspondiéndole seguir el procedimiento previsto en el Código Tributario que se ha sido delimitado, luego de lo cual, emitirá resolución motivada.

Es de entender que, la autoridad tributaria competente de atender y resolver el reclamo no puede soslayar el derecho del

reclamante a impugnar ese tipo de actos, ni limitar el derecho de presentar prueba, ni mucho menos puede mezclar el ejercicio de la facultad resolutoria a ella activada con otra de sus facultades, pues únicamente se encuentra posibilitado activar la determinación complementaria acorde a los parámetros establecidos en el artículo 131 del Código Tributario.

Lo cual concuerda con el pronunciamiento del máximo órgano jurisdiccional tributario, así en el recurso nro. 0113-2010:

(...) El supuesto de la determinación complementaria previsto en el art. 131 del Código Tributario, sirve a otro propósito, supone el que se haya propuesto una reclamación en contra de los actos de determinación tributaria y que encontrándose en trámite la misma, la administración advierta la existencia de hechos no considerados en tal determinación lo cual lleva a suspender el trámite de la reclamación y puede conducir a la formulación de una nueva determinación sustitutiva de la inicial que debe ser notificada, y respecto de la cual, cabe proponer reclamación por quién se sienta perjudicado. Séptimo. - El haber afrontado en la verificación asuntos no considerados en la determinación inicial, constituye una violación de trámite que incide en la resolución del diferendo en los términos del art. 139 del Código Tributario.

Y, en el recurso nro. 550-2011 señala: (...)

La Administración Tributaria incurre en error cuando por medio de la prueba que está facultada a solicitar en un reclamo administrativo, realiza un verdadero proceso de determinación tributaria donde verifica, complementa y enmienda la declaración presentada por el contribuyente estableciendo una nueva base imponible; para garantizar los derechos del contribuyente,

el ejercicio de la facultad determinadora debe estar enmarcado en el tiempo, la forma y el procedimiento que la ley establece, por lo que para realizar un control de la declaración de Impuesto a la Renta del año 2003, derivado de un reclamo, se debía atender a lo dispuesto en el art. 131 del Código Tributario vigente a la época, que dispone la suspensión del reclamo y la realización de la determinación complementaria (...).

Ahora bien, respecto del **reclamo de pago indebido o del pago en exceso**, es de considerar que, los contribuyentes cuentan con tres años para formular dicha reclamación a contarse desde la fecha de pago, y se interrumpe con la presentación del reclamo o de la demanda, según el caso, debiendo considerarse dos casuísticas: a) cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno; y, b) cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena, correspondiendo a la autoridad tributaria competente emitir resolución motivada, que puede ser judicializada acorde a la acción prevista en el artículo 320.7 del Cogep, en el plazo de sesenta días contabilizados desde el siguiente día de su notificación, conforme a lo establecido en el artículo 306.5 *ibídem*.

Producto de esta reclamación, es el contribuyente quien activó la facultad resolutoria de la administración tributaria, quien debe resolverlo concediendo tiempo para que pueda ejercer su derecho probatorio, luego de lo cual, emitir resolución, sin que pueda en el ejercicio de esta facultad tributaria proceder a mezclar otra de sus facultades como la tributaria, conforme nos ha señalado el máximo órgano jurisdiccional tributario en varios pronunciamientos, así en el recurso nro. 227-2009:

(...) En resumen, no puede negarse el derecho de la Empresa a que se le devuelva lo que ha pagado en exceso, por haberse encontrado deficiencias en varios de sus registros contables, que han sido señalados expresamente por la Administración y admitidos por el contribuyente, pues ello rompería los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica consagrados por el Art. 300 de la Constitución de la República.

Y en el recurso nro. 01-2002:

(...) La administración, en definitiva, ha condicionado el derecho a la devolución de lo que podría haberse pagado en exceso, a la realización previa del control fiscalizador. En conformidad al inciso segundo del Art. 288 del Código Tributario, corresponde al dictar la sentencia efectuar el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho. En esa razón es del caso dejar constancia que, frente a la reclamación de lo indebidamente pagado, la administración sin supeditarla a fiscalización previa, debía tramitarla y decidir si la empresa tenía o no derecho a la devolución en los términos del Art. 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al no haber actuado de ese modo, la administración ha inobservado los procedimientos establecidos en la ley, particularmente aquellos referentes a la devolución de lo indebidamente pagado.

Cabe señalar que, en el caso del pago en exceso se ha previsto la posibilidad de que, el contribuyente pueda presentar reclamo formal, en el caso que no haya merecido respuesta de la administración tributaria en el plazo de seis meses de presentada la solicitud o si lo recibido no es la cantidad correcta, debiendo para el caso.

Finalmente, en cuanto **al recurso de revisión**, es de advertir, es potestativo de las máximas autoridades de las administraciones tributarias iniciar de oficio o por insinuación de persona natural o jurídica, la revisión de un acto administrativo firme o de una resolución ejecutoriada, cuando adolezca de errores de hecho o de derecho, al amparo de las causales delimitadas en el artículo 143 del Código Tributario, para cuyo caso debe contar con el informe jurídico de procedibilidad a ser emitido dentro del plazo de cinco días o máximo en veinte días, a efectos de proceder a conceder o no término probatorio, pues de tratarse de un asunto de puro derecho no será necesario, correspondiéndole emitir resolución motivada, que puede ser judicializada acorde a la acción establecida en el artículo 320.5 del Cogep, en el plazo de sesenta días contados a partir del día siguiente al de su notificación, conforme a lo previsto en el artículo 306.5 del referido cuerpo legal.

Cabe señalar que, no procede el recurso de revisión en los siguientes casos: a) cuando el asunto hubiere sido resuelto por el juez; b) cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143; c) cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del artículo 143, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto; d) cuando, habiendo sido insinuado por el afectado no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales; y, e) cuando el asunto controvertido haya sido resuelto por la máxima autoridad de la administración tributaria.

Al respecto conviene destacar, el pronunciamiento del máximo órgano jurisdiccional tributario en el 546-2015:

(...) Se deja expresa constancia de que, éste es un caso diferente a algunos en que esta misma Sala ha decidido que, insinuado el recurso de revisión, éste debe ser tramitado por la Administración Tributaria, en aplicación de lo previsto en el art. 144 del Código Tributario. En efecto, en este caso, el fundamento para que la Administración Tributaria haya decidido archivar el recurso de revisión insinuado por la empresa... es que ésta, con fecha 12 de julio de 2012 ha presentado ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, una acción judicial de impugnación en contra de la Resolución No. 117012012RREC015980 de 13 de junio de 2012, la cual también ha sido objeto del recurso de revisión presentado por la compañía actora el 27 de agosto de 2012, cuando de por medio ya existía una decisión judicial del 17 de agosto de 2012 dictada por la Cuarta Sala del mencionado Tribunal, que ha ordenado el archivo de la demanda por falta del afianzamiento dispuesto en el artículo agregado a continuación del art. 233 de la Codificación del Código Tributario. El artículo mencionado establece que la demanda para su admisión debe estar acompañada del afianzamiento, pero la Corte Constitucional, en sentencia No. 023-10-SCNCC, de 19 de agosto del 2010, dentro del caso 0020-10-CN, publicada en el Suplemento del R.O. No. 285 de 23 de septiembre del 2010, se ha pronunciado sobre la constitucionalidad condicionada de la norma; dicha condición está dada por la concesión de un término para la consignación de la fianza, utilizando la herramienta prevista en el art. 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional; de esta manera mantiene la norma impugnada dentro del ordenamiento, favoreciendo el principio de conservación de la ley, a condición de que: "El auto en que el Tribunal

acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de 15 días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo.

En ese orden de ideas, el efecto jurídico que produce la falta de afianzamiento es que el acto administrativo materia de la acción quedará firme; y, el efecto jurídico de un acto firme como consecuencia de una decisión judicial es que aquellos actos resultan inimpugnables, por lo que adquieren la calidad de cosa juzgada, con efectos definitivos, razón por la cual, frente a ellos ningún órgano administrativo o judicial tiene facultad alguna para revocarlos, modificarlos o limitar sus efectos. En consecuencia, en la especie, al haberse producido la firmeza de la Resolución No. 117012012RREC015980 de 13 de junio de 2012, como resultado del auto de archivo dictado por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, el 17 de agosto de 2012, dicha decisión judicial ha adquirido la calidad de cosa juzgada, con efectos definitivos, y por lo tanto resultaba improcedente que la compañía insinúe recurso de revisión de manera ulterior a una decisión judicial (27 de agosto de 2012); circunstancia que no ha sido advertida por la Sala de instancia, por lo que, en el presente caso, sí se configura plenamente la aplicación indebida de los arts. 143, 144 y 147 del Código Tributario y del precedente jurisprudencial publicado en el R.O. 93 del 22 de diciembre de 2009; y, por ende, la falta de aplicación del art. 145, numeral 1, del mismo cuerpo normativo (...).

El debido proceso en sede jurisdiccional ante el juez tributario

Conviene destacar que, el Cogep ha previsto como acciones tributarias, las de impugnación, las directas y las especiales establecidas en los artículos 320, 321 y 322 del Cogep, siendo que, para las dos primeras se desarrollan con trámite ordinario en dos audiencias, una preliminar y luego una de juicio, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 294 *ibídem*, en tanto que para, la tercera se efectúa con trámite sumario en una audiencia única bajo el procedimiento establecido en el artículo 333 del referido cuerpo legal, debiendo para ambos casos, emitirse resolución motivada escrita en el término de diez días de emitida decisión oral, conforme se establece en el artículo 93 *ibídem*, por parte del juzgador.

Así mismo, para el caso de las acciones de impugnación y directas se ha previsto su presentación por parte del legitimado activo ante el juzgador tributario, en el plazo de sesenta días contabilizados desde el día siguiente a la notificación del acto o resolución a judicializarse, esto considerando la reforma introducida en el artículo 306.5 *ibídem*, en el artículo 48 de la Ley publicada en el S. R. O. nro. 517 del 26 de junio de 2019, pues antes de esta reforma, se preveía: “En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción”.

Al respecto, el máximo órgano jurisdiccional tributario, en sentencia del 03 de diciembre de 2020 dentro de la causa nro. 17510-2018-00317, casó la sentencia del juez aquo, en la que se decidió aceptar la excepción previa de prescripción planteada por el demandado, señalando que:

(...) Al respecto, el mismo Cogep lo remarca en el artículo 77 al señalar que el

término empieza a correr en forma común a todas las partes (limitándolo solamente hasta la hora de finalización de la jornada laboral), en su momento lo hizo el artículo 118 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (como actualmente lo hace el art. 158 del Código Orgánico Administrativo) y lo continúa haciendo el art. 86 del Código Tributario (con relación al fin de una actuación administrativa con la notificación), normas todas ellas que señalan que los plazos o términos, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación, so pena de una inminente violación del debido proceso, así como al derecho a la defensa del accionante. vii) El tema en cuestión, doctrinariamente ha sido objeto de análisis, el jurista Alfredo Pérez Guerrero (Fundamentos del Derecho Civil Ecuatoriano, Universidad Central, 1973, Quito, página 403) expresa que “en la vida práctica sería difícil probar con exactitud la hora y minuto en que comienza un término para saber hasta qué hora y minuto concluye. La regla legal evita esas dificultades, y los juicios y discrepancias correspondientes”. Por su parte Juan Larrea Holguín (Derecho Civil del Ecuador, Cuarta Edición, I Parte General y Personas, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1984, páginas 325 a 326), señala que ese sistema exigiría entrar en averiguaciones de hora que constituyen un serio inconveniente para las relaciones jurídicas. Finalmente, Luis Claro Solar, Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, Volumen I, De las Personas, Editorial Jurídica de Chile, 2013, página 150) manifiesta que el término jurídico no corresponde al matemático, por lo que el legislador busca la mayor fijeza posible, evitando tomar en cuenta la hora de arranque del plazo, que solo origina dificultades y disputas para la determinación precisa del momento de finalización del plazo. Bajo estas consideraciones, una interpretación sistémica de la contabilización de términos en el ámbito

administrativo y judicial, considerando el ordenamiento normativo interno, determina por una parte, que la única interpretación admisible es que cada uno de los 60 días del término para demandar, son iguales (en el mismo sentido que lo hace el art. 33 del Código Civil); así como, que se los debe considerar en su sentido natural, esto es, del día que inicia a las 00h00 y concluye a las 24h00, sin perjuicio de las limitaciones fijadas en las normas, por el inicio y finalización de la jornada laboral. Es por esto que aun cuando la norma (art. 306 del Cogep), haga referencia a la contabilización del término desde que se notifica el acto que se impugna, se debe observar que los días término fijados deben ser completos, todos y cada uno de ellos; por lo expuesto resulta claro que el Tribunal de instancia, yerra en su apreciación respecto a los términos establecidos en el art. 306 numeral 5 del Cogep. viii) Es oportuno observar que el numeral 5 del art. 306 del Cogep, fue reformado con posterioridad (sustituido por el art. 48 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019) estableciendo que el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario; de lo cual queda claro que la intención del legislador es adecuar esta disposición, al sistema procesal ecuatoriano. Esto ratifica la errónea interpretación que realiza el Juzgador de instancia, respecto a la aplicación del art. 305.5 del Cogep, lo que indudablemente deviene (tal como lo sostiene el recurrente) en una violación al debido proceso, obstando el derecho a la defensa del contribuyente. Configurado que ha sido el vicio de errónea interpretación, no es necesario analizar la otra causal por falta de aplicación denunciada en este recurso (...).

Siguiendo esta línea de estudio, se destaca el pronunciamiento contenido en la sentencia del 07 de octubre de 2021, en la que se

resolvió casar el fallo de mayoría del juez a quo, al considerar que en la audiencia preliminar no se consideró la prueba anunciada en el acto aclaratorio de proposición a la demanda, señalando que:

(...) En el caso concreto, los señores... presentaron demanda de impugnación en contra de la Resolución No. Senae-DDQ-2019-0167-RE de 22 de marzo de 2019, emitida por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y ratifica la resolución sancionatoria Senae-DDQ-2018-0315-RE de 11 de marzo de 2018. 8.4.1 En escrito de 24 de junio de 2019 (fs. 68 y 69) a la vez que completan su demanda, anuncian la prueba que pretenden actuar en la respectiva etapa de juicio, al tenor del numeral 7 del referido Art. 142. Sobre este anuncio, en la audiencia preliminar se rechaza por extemporánea con el argumento de que en el acto de proposición no consta anuncio de prueba alguno, y el que consta en el escrito posterior no es considerado por cuanto precluyó ese derecho. Este es justamente el punto de derecho que le corresponde dilucidar a esta Sala de Casación por la denunciada falta de aplicación del artículo 146 en concordancia con el 148 y errónea interpretación del 159 del Cogep. 8.4.2. El Art. 148 del Cogep contempla la posibilidad de que un acto de proposición puede ser reformado bajo la condición de que: 1) Se efectúe antes de que el demandado haya contestado la demanda y 2) Cuando ya siendo contestado sobreviene un hecho nuevo no considerado y se lo haga antes de la audiencia preliminar o única dependiendo del procedimiento sobre el que se trámite la causa. En cualquiera de las circunstancias previstas, los jueces deben observar que se cumpla el derecho de contradicción y prueba. En ese sentido, de los autos que constan no se verifica que los accionantes hayan presentado reforma alguna a la demanda

expresamente así señalada, simple y llanamente en el numeral 3 del escrito de complementación “anuncian la prueba”, posibilidad que no es aceptada por el Tribunal en la audiencia preliminar y ratificada en la sentencia, pese a que de conformidad a la norma analizada, podía hacerlo, lo contrario, significa que la omisión del requisito del numeral 7 del Art. 142 del Cogep sería suficiente motivo para ordenar el archivo de la demanda, sin más. 8.4.3. Adicionalmente en el caso, existe una clara incongruencia en la sentencia recurrida puesto que, en el auto interlocutorio de admisión del 26 de junio de 2019 (fs. 71) resuelven: “Uno: La demanda de impugnación presentada por los señores... por sus propios derechos, por cumplir con los requisitos del artículo 142 del Cogep, se la acepta a trámite y se dispone a sustanciarla en juicio ordinario” y a continuación ordena la citación al demandado. Si encontraron la demanda completa y le admitieron a trámite, resulta contradictorio que posteriormente rechacen prueba anunciada en el escrito de complementación, respecto de lo cual no se pronunció en ese momento procesal, pues solo que no se advirtió tal insuficiencia sino que se admitió a trámite la demanda. 8.4.4. En aplicación de los Arts. 146 y 148 del Cogep, los actores anuncian la prueba antes de que se cite a la parte demandada, justamente para que tenga opción de ejercitar su derecho de contradicción, pues en el marco procesal el juez debe tutelar que los derechos de las partes se encuentren garantizados, consecuentemente debe observar el procedimiento establecido en la Ley para su optimización, precautelando esos derechos, esto es, no sólo la presentación de la prueba para fundamentar su pretensión, sino también la contradicción necesaria de la otra parte procesal; en el caso, en el escrito de contestación a la demanda, el Econ. Gabriel Garay Mauchy, Director Distrital de Quito del Senae bajo el título de

“Objeciones planteo: 1. El numeral 3, acápite I, por cuanto no singulariza el número de documento, resultando inconducente. 2. El numeral 3 acápite II por ser inconducente e impertinente puesto que no señala a que nos conducirá su actuación. 3. El numeral 3 acápite IV,V,VI,VII y VII por ser inconducente e impertinente puesto que no nos conducirá al propósito de la controversia en su actuación.” (fs. 177 de los autos) En consecuencia, jamás se coartó el legítimo derecho del demandado a pronunciarse sobre la prueba solicitada. La objetó!. 8.4.5. Lo expuesto, sin duda constituye una clara violación del derecho de libre acceso a la justicia, a la tutela efectiva, imparcial y expedita de los derechos de los accionantes, acarrea el haberles dejado en la indefensión y no asegurarle el derecho al debido proceso, principios consagrados en los arts. 75 y 76 de la Constitución de la República. Razones por las cuales, esta Sala encuentra que se ha configurado el vicio de falta de aplicación de los artículos 146 en concordancia con el artículo 148 y errónea interpretación del artículo 159 del Cogep por el caso primero del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos. 8.5. Finalmente, en virtud de que se ha configurado la causal señalada, lo que provoca la nulidad de lo actuado a partir de la audiencia preliminar, esta -Sala de Casación considera inoficioso efectuar el análisis del caso 5 del artículo 268 del Cogep, admitida por el Conjuetz Nacional (...).

Conclusiones

En garantía del derecho de petición consagrado en el artículo 66.23 de la CRE, los contribuyentes pueden presentar peticiones, reclamos y recursos ante las administraciones tributarias, quienes deberán resolverlos de forma motivada, por ser uno de sus deberes sustanciales previstos en el artículo 103.5 del Código Tributario, además de constituir una

garantía al debido proceso consagrado en el artículo 76.7.I) de la CRE.

Las administraciones tributarias deben observar de manera rigurosa no solo el procedimiento previsto para la tramitación de las peticiones, reclamos y recursos que presenten los contribuyentes sino también considerar el plazo para resolverlos de forma motivada, so pena de configurarse el silencio administrativo positivo, siempre y cuando su reclamo sea procedente en derecho, excluyendo el de petición y el recurso de revisión, conforme a los pronunciamientos del máximo órgano jurisdiccional tributario.

Los jueces tributarios deben observar el trámite ordinario como el sumario establecido para las acciones de impugnación, directas y especiales previstas en los artículos 320, 321 y 322 del Cogep, según corresponda, observando el procedimiento de las audiencias tanto preliminar y del juicio, así como las audiencias únicas, establecidas para cada caso.

Las pruebas contenidas en los actos de proposición inicial y su aclaratorio o complemento deben ser considerados por el juzgador dentro de la respectivas audiencias, preliminar o única, a efectos de analizar su pertinencia, conducencia o utilidad con el objeto de la controversia previo a su admisión.

Referencias Bibliográficas

- Gómez, C. (1980) *Teoría General del Proceso*. Editorial de Textos Universitarios, UNAM.
- Troya Jaramillo, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Penagos, Gustavo G. (2005). *Vía Gubernativa*. Tercera edición, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, 2005, p. 205. Oyarte, R. (2016). *Debido Proceso*. Segunda Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito- Ecuador, 2016. Corte Constitucional del Ecuador, sentencia nro. 576-EP-22 del 15 de junio de 2022, caso nro. 576-17-EP.
- Corte Constitucional de Ecuador, sentencia nro. 015-16-SEP-CC del 13 de enero de 2016, caso nro. 1112-15-EP.
- Corte Constitucional del Ecuador, sentencia nro. 001-13-SEP-CC del 06 de febrero de 2013, caso nro. 1647-11-EP.
- Corte Constitucional del Ecuador, sentencia nro. 00518-SEP-CC del 03 de enero de 2018, caso nro. 1504-14-EP.
- Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, Nro. 8.
- Constitución de la República del Ecuador, publicado en el Registro Oficial nro. 449, de 20 de octubre de 2008.
- Código Orgánico Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial nro. 38, de 14 de junio de 2005.
- Código Orgánico General de Procesos, publicado en el Registro Oficial nro. 506, de 22 de mayo de 2015.
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, recurso nro. 38-2007.
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, recurso nro. 165-2003, publicado en el RO 122 de 9 de julio de 2007.
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, recurso nro. 0113-2010.
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, recurso nro. 227-2009
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, recurso nro. 01-2002.
- Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, recurso nro. 316-2011.
- Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, recurso nro. 546-2015.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, recurso nro. 550-2011.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, recurso nro. 09504-2013-0001.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia del 03 de diciembre de 2020, causa nro. 17510-2018-00317.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia del 07 de octubre de 2021, causa nro. 17510-2019-00241.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia del 30 de julio de 2020, causa 17510-2019-00351.

Zavala Egas, Jorge E. (2011). *Lecciones de Derecho Administrativo*. Edilex S.A.

19

LOS PROCESOS DETERMINATIVOS Y LA CONSULTA (TRIBUTARIA Y ADUANERA), FRENTE A LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA

*Autora: Carla Cruz Aguirre
Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

La consulta tributaria, en términos generales, ha formado parte de nuestro ordenamiento jurídico, desde la entrada en vigencia del Código Tributario, reconociendo que corresponde a las administraciones tributarias, en ejercicio efectivo de sus actos de gestión, absolver los cuestionamientos de los sujetos pasivos sobre la aplicación de la normativa tributaria a casos específicos y concretos, observando las formalidades propias que demanda la misma, establecidas legalmente. En lo que a la materia aduanera respecta, la posibilidad de consultar, conforme lo preveía la Ley Orgánica de Aduanas, se limitó a la consulta de aforo, respecto únicamente a la clasificación arancelaria de las mercancías; más cabe destacar que con las reformas introducidas entre los años 2020 y 2021 a la actual normativa que rige la referida materia, esto es, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, así como al Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, la consulta de aforo como tal dejó de existir en el ordenamiento jurídico, introduciéndose la denominada resolución anticipada, que abarca de manera ciertamente positiva cuestiones más acordes con la realidad misma del tráfico internacional de mercancías.

Palabras clave: Consulta tributaria, consulta de aforo, resolución anticipada, seguridad jurídica, proceso de determinación tributaria.

Abstract

Since the enactment of the Tax Code, tax consultations have become an integral part of the Ecuadorian legal system. Tax administrations are obligated to respond to taxpayer inquiries regarding the application of tax laws to specific cases, adhering to prescribed legal formalities. Historically, customs consultations were limited to tariff classification queries under the Customs Organic Law. However, recent reforms to the Organic Code of Production, Trade, and Investment and its corresponding regulations have eliminated customs capacity consultations, introducing the concept of advance rulings.

Keywords: tax consultation; capacity consultation; advance ruling; legal security; tax determination process.

Introducción

La presente investigación, pretende abordar de manera general cuestiones históricas en un contexto jurídico, de la institución de la consulta tributaria, así como las particularidades de la misma en relación con la administración aduanera, que la prevé bajo su propia normativa.

En cada supuesto de los enunciados, se analizarán los efectos de la misma, esto es, el alcance de las absoluciones de consultas tributarias, en el marco del debido proceso y frente a la facultad determinadora de la administración tributaria.

Desarrollo

La institución de la consulta en materia tributaria forma parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano desde el año 1976, una vez entrado en vigencia el Código Tributario (Decreto Supremo No 1016-A, 1975), y en inicio su artículo 128 disponía:

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

Quien formula la consulta debe haber cumplido con sus obligaciones tributarias con la respectiva administración tributaria a menos que, la obligación no solucionada sea relativa a la materia de la consulta. Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas

sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.

Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial".

En términos generales, la posibilidad de los sujetos pasivos de la obligación tributaria a formularla ha perdurado hasta la actualidad; así el artículo 135 ibídem, dispone:

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

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

Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos

establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario. Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial”.

Como se ve, salvo la precisión de que el texto inicial del artículo 128 del Código Tributario, en la parte que rezaba: “Quien formula la consulta debe haber cumplido con sus obligaciones tributarias con la respectiva administración tributaria a menos que, la obligación no solucionada sea relativa a la materia de la consulta”, fue declarado inconstitucional por el fondo, y suspendidos sus efectos por el Tribunal Constitucional mediante (Resolución 030-2003, 2003), la norma referida ha resultado a lo largo del tiempo, una opción legal, para conocer de manera anticipada el criterio de la administración tributaria respecto de la aplicabilidad de las normas a situaciones concretas.

Conforme lo prevé la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas en su artículo 7 numeral 4, la absolución corresponde de manera privativa al director general de dicha Institución y su publicación en el Registro Oficial es obligatoria.

En lo que, a materia aduanera respecta, la consulta en sus inicios se encontraba prevista dentro de las facultades administrativas del gerente general de la entonces Corporación Aduanera Ecuatoriana, previstas en el artículo 111 literales d) y g) de la Ley Orgánica de Aduanas, a saber:

(...) d) Absolver las consultas sobre el arancel de importaciones respecto de la clasificación arancelaria de las mercancías; (...)

g) Absolver las consultas sobre la aplicación de esta ley y sus reglamentos, con sujeción a las disposiciones de los artículos 128 al 131 del Código Tributario; (...).

Y aquella se refería específicamente a la consulta de clasificación arancelaria de mercancías, cuyo artículo 48 disponía:

Consulta de Aforo.- Cualquier persona podrá consultar al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana respecto de la clasificación arancelaria de las mercancías, cumpliendo los requisitos señalados en el reglamento a esta ley. Su dictamen será de aplicación general y obligatorio y se publicará en el Registro Oficial.

Norma la referida que, bajo el título de “consulta de aforo”, conducía intrínsecamente ya sus efectos, al ejercicio de determinación tributaria aduanera, expresado en el aforo de las mercancías, que no era otra cosa, que la revisión documental o física de la mercancía para establecer su naturaleza, cantidad, valor y clasificación arancelaria; más, a pesar de que, el acto administrativo de aforo, contemplaba, todos esos presupuestos; a efectos de la consulta, se restringe únicamente a la clasificación arancelaria de las mercancías.

Cabe señalar que el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Libro V de la Facilitación Aduanera, desde su vigencia (Registro Oficial Suplemento 351 de 29-dic-2010), hasta el año 2021 (en que su texto es sustituido), en su artículo 141, disponía:

Consulta de Clasificación Arancelaria.- Cualquier persona podrá consultar a la Directora o el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador respecto de la clasificación arancelaria de las mercancías, cumpliendo los requisitos señalados en el Código Tributario y el reglamento a este Código. Su dictamen será vinculante para la administración, respecto del consultante y se publicará en el Registro Oficial.

Es decir, el título del artículo ya expresa de manera específica, aquello que era susceptible de consulta, esto es, la clasificación arancelaria; y salvo el cambio de la denominación de la máxima autoridad tributaria aduanera –director o directora general-, el texto de la norma no varió del original, contenido en la Ley Orgánica de Aduanas.

En la actualidad, el texto del citado artículo 141 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, fue sustituido (artículo 174 de la Ley s/n, Registro Oficial 587-3S, 29-XI-2021), y dispone:

Resolución anticipada.- Cualquier persona podrá solicitar a la Directora o Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador o su delegado el pronunciamiento mediante el acto administrativo de carácter vinculante, con respecto del consultante, con el fin de facilitar al solicitante, conocer antes de la importación de la mercancía abarcada en la solicitud o consulta, el trato que se aplicará a la mercancía objeto de importación con respecto a:

1. Clasificación arancelaria de una mercancía;
2. La evaluación del carácter originario de una mercancía, determinado conforme a los criterios originarios de un acuerdo suscrito por Ecuador y en vigencia, al amparo de las Normas de Origen;
3. La aplicación de criterios de valoración aduanera (método de valoración), conforme al Acuerdo de Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio; y,
4. Demás asuntos distintos a los puntos anteriores que se encuentren previstos en acuerdos internacionales.

Los temas abarcados en el punto 4, serán definidos mediante resolución del Comex, así como las entidades nacionales que las expedirán.

Así, es pertinente reconocerle mérito a esta nueva figura legal aduanera, introducida en la legislación ecuatoriana, denominada “resolución anticipada”, que contiene el derecho a las personas a consultar, y amplía la esfera del pronunciamiento de la administración aduanera, ya no solo sobre la clasificación arancelaria de las mercancías, como por antonomasia reservaba la norma; sino, respecto de asuntos relacionados con el origen y valor en aduana de las mismas.

Además, la norma en mención, en su numeral 4, abarca la posibilidad de consultar sobre asuntos relacionados con acuerdos internacionales, respecto de los que limita el pronunciamiento directo a la máxima autoridad tributaria aduanera, o su delegado, requiriendo la participación de otras entidades nacionales, y del Comité de Comercio Exterior – Comex, como el organismo que aprueba las políticas públicas nacionales en materia de política comercial, del cual, entre otros, la autoridad aduanera nacional, o su delegado, es parte.

Esta nueva concepción normativa, sin duda podrá ser valorada con el devenir de los tiempos, pues de manera positiva, puede contribuir a un significativo intento de que quienes a diario se encuentran inmersos en el tráfico internacional de mercancías; conozcan de antemano como proceder y ahorrar de esta manera inminentes recursos administrativos e incluso judiciales.

Ahora bien, la absolución de la consulta tributaria y la resolución anticipada, conforme se ha expuesto, es una facultad privativa de las máximas autoridades tributarias, o su delegado –caso aduanero–, y su efecto es vinculante para la administración tributaria (Código

Tributario) respecto de los sujetos pasivos del tributo; y para la administración aduanera, respecto del consultante (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, y artículo 89 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones); contexto bajo el cual, ninguna otra autoridad tributaria, podría desconocer los pronunciamientos resultantes de las mismas.

Lo mencionado, no solo bajo un esquema de organización administrativa; sino de manera especial en observancia y aplicación del principio de seguridad jurídica, conceptualizado por abundante doctrina, entre ella:

El principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco. La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. (Soler, 2001 p. 10)

El profesor Folco (2011), citando a Ferreiro Lapatza, de manera específica, destaca respecto de la seguridad jurídica de la consulta, lo que sigue: "La consulta como una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados contribuyentes un más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria" (p. 287).

Seguridad jurídica, que además en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, guarda relación con las garantías del debido proceso, conforme el numeral 1 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden,

se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes; (...)

Entonces, las administraciones tributarias, están llamadas a observar sus propios pronunciamientos al momento de desplegar su facultad determinadora, bajo los parámetros establecidos en los mismos, más aún cuando la ley las vincula expresamente a estos.

En este contexto, el doctor Troya (2001), dijo "(...) la institución de la consulta vinculante es un instrumento de importancia para lograr la seguridad jurídica y para conseguir la transparencia en las relaciones entre la administración y los particulares" (p. 64).

De este modo, las administraciones tributarias, pueden desconocer el carácter de vinculante, contenido en las consultas, únicamente en el caso de establecerse que, la información o documentos que la sustentaron, resultaren erróneos, de notoria falsedad, o si la absolución contraviniere disposición legal expresa (artículo 138 del Código Tributario); y en el caso de que los hechos o las circunstancias que la motivaron, las normas jurídicas en que se fundamentó y la nomenclatura arancelaria bajo las cuales se emitieron, no hayan variado (Reglamento al libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones).

Folco (2011) señala: En este encuadramiento, la configuración de la consulta como trámite consultivo peculiar de un normal procedimiento tributario permitiría la modificación de la contestación en caso de alteración sustancial de las circunstancias" (p. 290).

En lo demás, la absolución de la consulta, y la resolución anticipada, entrará en vigencia,

como sigue: "(...) la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación" (artículo 138 del Código Tributario).

Las absoluciones de resoluciones anticipadas serán vinculantes para la administración aduanera, respecto del consultante, a partir de su emisión (...). (Artículo 89 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones).

Lo referido, sin perjuicio, de la obligación ya mencionada de su publicación en el Registro Oficial, y para el caso aduanero, incluso en la página web institucional.

En el mismo contexto del derecho a la seguridad jurídica, es inminente que la actuación administrativa que contiene el pronunciamiento de la administración, respecto de aquello que ha sido consultado, debe observar la debida motivación, como garantía constitucional y legal; así lo prevé artículo 66 de la Constitución de la República: "Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo".

Concordantemente, los artículos 81 y 103 del Código Tributario, exigen en su orden:

Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.

Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: (...) 5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración; (...).

Así, la motivación que respalde el pronunciamiento de la administración tributaria, al caso de las absoluciones de consultas tributarias y resoluciones anticipadas, resulta de trascendental importancia, no solo bajo el presupuesto de la observancia de la normativa constitucional y legal citada, sino bajo el efecto intrínseco de que tales pronunciamientos perdurarán en el tiempo; de ahí que, los mismos deben contener el necesario y suficiente análisis técnico y jurídico que las ampare, pues su resultado constituye una de las expresiones mejor formadas del criterio de la administración frente al cuestionamiento de los sujetos pasivos, o de las personas que la formulen -aduanera-, para su aplicación; tanto más si entendemos que las mismas -la consulta y la resolución anticipada-, al vislumbrar la aplicación de la ley a casos concretos, y por su carácter de vinculante, tienen además un efecto de contrapartida y equilibrio frente a la eventual intervención determinativa de la administración tributaria.

En este orden de ideas, y nuevamente trayendo a colación las reformas introducidas a la normativa aduanera, el vigente artículo 93 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera del COPCI, señala:

La Directora o el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante acto administrativo podrá acumular dos o más Resoluciones Anticipadas que traten sobre mercancías idénticas, la

misma materia y sobre las que exista interés general para otros interesados. La Resolución Anticipada de carácter general, se publicará en el Registro Oficial y sustituirá a todas las resoluciones anticipadas que en ella se acumulan.

Norma de la que se desprende no solo el reconocimiento y aplicabilidad de la administración aduanera de sus propios pronunciamientos administrativos, sino que además, evidencia el ejercicio del principio de eficiencia administrativa, que lo señala el doctor Terán (2014, p. 164-165) como: "Este principio está dirigido a la gestión de la administración tributaria, esto es, a la existencia de un buen sistema tributario.

El Centro de Estudios Fiscales señala que, el principio de eficiencia impone la obligación al Estado de procurarse administraciones tributarias eficientes, es decir que obtengan el máximo de resultados posibles al mínimo costo."

Así, las resoluciones anticipadas, podrían condensarse en una sola, de carácter general, en el contexto de la referida norma reglamentaria, lo que aportará a eliminar, o por lo menos reducir los trámites de consulta de los interesados en la emisión de una resolución anticipada, pues se generaría de manera fundada y generalizada, seguridad y certeza de importadores y exportadores, en los pronunciamientos previos existentes al momento del ingreso y salida de mercancías.

De manera general, y toda vez que, conforme el ya citado artículo 135 del Código Tributario, se reconoce que podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades; cabe destacar las dos precisiones que la misma norma prevé; esto es que el pronunciamiento que se emita es informativo,

y no es vinculante, y esta excepción a la regla, tiene relación con el interés directo de los resultados de la consulta tributaria.

Al caso, (Troya Jaramillo, 2016,) sobre este punto señala: "(...) por interés personal se entiende aquél que vincula a su titular con situaciones subjetivas particular, que le son propias, por oposición al interés general o impersonal. Así, es personal el interés de un comerciante respecto de las decisiones sobre la aplicación de tributos a la circulación de bienes y servicios, porque inciden sobre una actividad de la que ha hecho su profesión habitual; pero no es personal sino colectivo el interés de las asociaciones de los mismos comerciantes – y de las demás entidades gremiales – respecto de esas providencias, porque la situación afectada no es la suya, sino la de sus integrantes" (Troya Jaramillo, 2002).

De ahí que este tipo de consultas, incluso no tengan el carácter de vinculante, no obstante garantizar el derecho de información. Sobre esto último, el profesor Folco (2011), citando al doctor Troya (2001), dice:

"(...) Troya Jaramillo, distingue acertadamente entre el derecho de información y la consulta tributaria, afirmando que el derecho a la consulta tributaria difiere del derecho de información en este campo, considerando que en el primer caso se trata de un verdadero derecho subjetivo afinado en un interés legítimo, cual es que la Administración al efectuar la determinación tributaria respete sus pronunciamientos emitidos con ocasión de la consulta, mientras que en el segundo caso no existe un interés concreto, ya que lo único que puede aspirar el administrado es a conocer in genere las normas y tratamientos tributarios." (p. 310).

Entonces, la distinción es clara, entre aquello meramente informativo, y aquello que es materia de absolución de una consulta en

aplicación de la normativa establecida para el efecto; entorno este último, en el que además se ejecutará la facultad determinadora de la administración tributaria.

Conclusiones

Conforme lo expuesto en este breve ensayo, la absolución de consulta y la resolución anticipada, en materia tributaria, rigen para el futuro, con efectos vinculantes para la administración, con respecto del sujeto pasivo, consultante; aquello, independientemente de

que tal absolución, satisfaga o no, las expectativas de sus consultantes.

Por lo tanto, el despliegue del ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria debe guardar coherencia y uniformidad entre lo absuelto por ésta de manera previa, so pena de caer en contradicciones, pues sin duda su pronunciamiento bajo el efecto vinculante de la consulta tributaria alcanza a sus posteriores actuaciones, bajo los lineamientos y limitantes contenidos en la normativa tributaria.

Referencias Bibliográficas

- Decreto Supremo No 1016-A. (1975). *Código Tributari*. Quito: Registro Oficial S No. 958 de 23-XII-75.
- Folco, C. M. (2011). *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*. pág. 310. Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni.
- Mjía Salazar, A. (s.f.). *Diccionario de Derecho Tributario* pg. 64. Quito.
- Resolución 030-2003. (2003). *Inconstitucionalidad de norma*. Quito: Registro Oficio 223 de 02-XII-2003.
- Soler, O. (s.f.). *Derechos y defensas del contribuyente frente al Fisco*. Buenos Aires: La Ley S.A.
- Terán. L. (2014). Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación, págs. 164, 165. Quito - Ecuador: Editora jurídica.
- Troya Jarmaillo, J.V. (2002). *El Contencioso Tributario en el Ecuador*. Quito: Editora Nacional.
- Troya Jaramillo, J.V. (2016,). *Garantías del Contribuyente ante la Administración tributaria*. Madrid: Dialnet <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7568667>.

20

LA CADUCIDAD, PRECLUSIÓN Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

*Autora: Anita del Pilar Izquierdo Tapia
Jueza Tribunal Distrital Contencioso Tributario*

Resumen

Con el presente ensayo se ofrece al lector elementos claves que, le permitan diferenciar claramente las figuras jurídicas de la prescripción, caducidad y preclusión en el ámbito del Derecho Tributario; a fin de que, su empleo en el campo administrativo o judicial, logren el adecuado ejercicio de los derechos del administrado, y la exacta formulación del reclamo o la acción que se propone, a fin de obtener resultados más cercanos a los pretendidos; evitando incurrir o inducir a errores que pueden revertirse en el fracaso o en los trámites iniciados, debido al ejercicio inadecuado o indiscriminado de la figura jurídica que se pretende aplicar.

Palabras clave: Caducidad, prescripción, preclusión, materia fiscal.

Abstract

This paper provides a clear distinction between prescription, expiry, and preclusion in tax law. By understanding these concepts, taxpayers can ensure that their claims or actions are correctly framed and that they achieve the desired outcomes.

Keywords: Prescription, expiry, estoppel, tax matters.

Introducción

La seguridad jurídica es garantía de equilibrio entre el Estado y los ciudadanos, quienes cuentan con normas previas, claras y públicas, tanto para el ejercicio de sus derechos como para el cumplimiento de sus obligaciones, de manera que lo previsto en la ley evita la sorpresa y asegura la defensa, la norma no debe ser ambigua o tener doblez, porque el Estado de Derechos y Justicia promueve la transparencia en el ejercicio de las potestades de los administradores públicos e incentiva el cumplimiento del administrado, quien se ve compelido a la observancia de lo establecido en una ley que además es conocida por todos y cumple con el fin de informar por igual al Estado y a los obligados, en pleno equilibrio de derechos. Es así que la arbitrariedad no tiene cabida, ni puede ser ignorada, pues la norma establece el límite de la actuación estatal, tal como sucede con las instituciones que analizamos en este ensayo.

En este escenario es relevante recordar lo que dice Marienhoff (1990) en su Tratado de Derecho Administrativo: *"En un Estado de Derecho nadie debe vivir la amenaza permanente de que, en cualquier momento y cualquiera sea el tiempo transcurrido, pueda ser penado o sometido a proceso, sea este judicial o administrativo, con las graves consecuencias consiguientes..."*.¹

Por tanto, la seguridad jurídica imprime un límite a la actuación estatal y por ello se han previsto las figuras de la caducidad, prescripción y preclusión, que se aborda en este estudio, el que pretende desde el ámbito del derecho tributario, ofrecer al lector los elementos necesarios para distinguir

estos tres conceptos y saber cuándo invocarlos o aplicarlos, pues cada uno tiene su propia naturaleza jurídica y su efecto, no siendo similares o sinónimos, ni su invocación puede hacerse de forma indiscriminada en la materia tributaria, que si bien es una sola, las instituciones sometidas a estudio, se aplican de forma distinta, para efectos de tributos internos y tributos al comercio exterior como se verá.

Este análisis no pretende quedarse en las definiciones conceptuales de las tres instituciones analizadas, sino que, procura dar a conocer las particularidades de cada una de ellas y su efecto frente a posibles excesos de los administradores tributarios, sin que los criterios vertidos logren abarcar los innumerables tópicos que en la práctica se presentan dentro del derecho tributario, pero se procura dejar expuesto un escenario general en el que se desenvuelven estas instituciones, sus características identificadoras, su oportunidad y ejercicio, así como los efectos que ellas producen, todo en aras del respeto al debido proceso, pues ningún poder público puede ejercer sus facultades, cobrar tributos, o realizar actuaciones fuera de los procedimientos y tiempos previstos en la ley, pues no le han sido dadas potestades indefinidas que pueden ser ejercidas en cualquier momento y de cualquier forma, ello evidentemente desnaturaliza el Estado Constitucional de Derechos y atenta contra la garantía fundamental del debido proceso.

Con este estudio se trata de diferenciar la prescripción de la obligación, de la caducidad del derecho o de la facultad; y, la preclusión de las etapas en las que se desarrolla un proceso ya sea administrativo o jurisdiccional.

¹ Lorenzo, S y otros. *Procedimiento Administrativo*. <http://www.revistaderechopublico.com.uy/ojs/index.php/Rdp/article/view/65/55>

Desarrollo

Caducidad y prescripción

El transcurso del tiempo tiene efectos determinantes en la actividad jurídica, en tanto permite o restringe el ejercicio de derechos o acciones, pues la garantía de la seguridad jurídica impide que los derechos se perennicen en el tiempo, su falta de ejercicio durante un determinado lapso, previamente establecido en la ley, anula la posibilidad de beneficiarse de él. Sin embargo, de manera frecuente encontramos que en la práctica al momento de ejercitar derechos o acciones, suele considerarse que prescripción y caducidad son instituciones, sinónimas o similares, al punto de utilizar dichos términos de forma indistinta, ya para referirse a la extinción del derecho que el sujeto activo tiene para el ejercicio de su facultad determinadora, como para la acción de cobro que el ente acreedor del tributo puede ejercitar respecto de una obligación tributaria; así como para hacer mención a la preclusión del tiempo con el que el sujeto pasivo del tributo cuenta para extinguir sus obligaciones.

Al respecto se cree que la confusión surge, tanto la prescripción como la caducidad, por eso se requiere para su configuración el decorrido de un tiempo previamente determinado en la ley. No obstante, cabe destacar que la ley, la doctrina y la jurisprudencia han ido identificando y marcando importantes diferencias a lo largo del tiempo, a medida que estas instituciones, han sido ampliamente debatidas y estudiadas; siendo de trascendental importancia establecer en el ámbito tributario, cuyo estudio atañe destacar las diferencias más relevantes.

Diferencias

Con el propósito de diferenciar la naturaleza jurídica de la caducidad y de la prescripción, se hará referencia a algunas de las definiciones que la doctrina ha elaborado respecto de estas figuras, así se tiene:

La caducidad es un fenómeno cuya ocurrencia depende del cumplimiento del término perentorio establecido para ejercer las acciones ante la jurisdicción derivadas de los actos, hechos, omisiones u operaciones de la administración, sin que se haya ejercido el derecho de acción por parte del interesado”. En cambio, la prescripción “es el fenómeno mediante el cual el ejercicio de un derecho se adquiere o se extingue con el solo transcurso del tiempo, de acuerdo con las condiciones descritas en las normas que para cada situación se dicten bien sea en materia adquisitiva o extintiva².

Es decir que, desde este punto de vista, la caducidad tiene que ver con la oportunidad con la que se puede instaurar una *acción*, mientras que a través de la prescripción se adquieren o se extinguen *derechos*³.

- Para otros autores, la caducidad se produce por la *inacción del titular de un derecho o una facultad*, por un tiempo prefijado y no requiere la oposición del obligado, por ello opera de puro derecho; mientras tanto, la prescripción, no solo supone la negligencia del titular sino requiere la oposición del obligado mediante la correspondiente excepción, por lo que su ocurrencia debe ser declarada por autoridad competente. (*parafraseando Salvat. Obligaciones, No. 2311*).

² Hitters, J. (2017). *Caducidad y Prescripción en el Nuevo Código Civil y Comercial. Una Mirada Procesal, Aspectos procesales del Código Civil y Comercial de la Nación*. 257. Buenos Aires, Argentina: Librería editora Platense.

³ Ibarra, L. (2015). *Sentencia 27001233300020130034601 (03272014)*-Jul. 9/15. Sala de lo Contencioso Administrativo del departamento de Chocó-Colombia: Consejo de Estado Sección Segunda.

- Para Michel Vasseur la prescripción es un *modo de extinción de los derechos*, mientras que la caducidad, es un *obstáculo* para el cumplimiento del acto o del ejercicio de la acción, sin tocar directamente el derecho pretendido. En este sentido, todos los plazos que extinguen el derecho, cualquiera sea su duración, son plazos de *prescripción*; lo que se pierde es el derecho no la acción. La acción caduca sin afectar el derecho.
- La prescripción tiene como objetivo *extinguir un derecho* que se supone abandonado por su titular; en tanto, la caducidad persigue *establecer con antelación un tiempo* dentro del cual, un derecho es susceptible de ser ejercitado válidamente.
- Por la caducidad se *reconocen* derechos cuyo ejercicio solo es posible dentro de determinado tiempo, sin que quepa interrupción por parte de su titular; sino por razones expresamente previstas en la ley. Por su parte, a prescripción extinguir un derecho por inacción del titular del mismo y requiere para su configuración que se cumplan tres requisitos a saber: la existencia de un derecho ejercitable a favor de una persona natural o jurídica; la inacción de su titular en el ejercicio de ese derecho; y, que haya transcurrido el plazo determinado expresamente por la ley.
- La caducidad extingue la facultad, mientras que la prescripción agota el procedimiento, es decir, tiene efecto preclusivo.
- La caducidad opera de oficio, la prescripción opera solo a petición del administrado.

Como se ve, resulta difícil definir estas instituciones, sin dejar de referirse a la naturaleza

jurídica de cada una de ellas, naturaleza que justamente es la que permite establecer las marcadas diferencias entre caducidad y prescripción. De estas conceptualizaciones, se desprende que tanto la caducidad como la prescripción están ligadas a un plazo preestablecido en la norma, no obstante, cabe destacar que el transcurso del tiempo opera con efectos diversos, así la caducidad solo se produce una vez que se ha cumplido el tiempo que la ley ha fijado para el ejercicio de un derecho, sin que su titular lo hubiera ejercitado, en tanto que la prescripción opera por el mero transcurso del tiempo, sin más condición.

En la relación jurídico tributaria se considera que la caducidad de la facultad determinadora, esto es, la atribución que la ley confiere a la administración tributaria para efectuar el control de la correcta determinación de tributo, estableciendo la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, se encuentra impedida de llevarse a efecto, al haber transcurrido el tiempo que la ley ha previsto para este acto de control, sin que la autoridad tributaria hubiere ejercido tal facultad. Es así que, cumplido este plazo cualquier actuación fuera del él, es nula y no produce efecto jurídico alguno.

Es decir, el transcurso del tiempo preestablecido impone un límite a los poderes del administrador tributario, cuya actividad es reglada y en consecuencia no puede llevarse a cabo alejada de las disposiciones normativas que, el ordenamiento jurídico impone para el adecuado ejercicio de sus atribuciones, no siendo admisible que el poder que el Estado confiere a sus entes ejecutores, sea ilimitado y arbitrario; pues es garantía de seguridad jurídica que el ejercicio de ciertas facultades como la determinadora, se encuentran limitadas en el tiempo.

Al respecto de las diferencias entre estas instituciones, se cita la sentencia que la ex

Corte Suprema de Justicia, dictó y se encuentra publicada en la Gaceta Judicial Serie XVII, No. 7, pág. 2193, del 20 de noviembre de 2001, la que en lo relativo al tema dice:

(...) en innumerados fallos de esta sala ha recalcado el hecho de que no pueden confundirse las dos instituciones; prescripción y caducidad y que no deben utilizarse indistintamente. La diferencia existente entre prescripción y caducidad es la siguiente: cuando se alega la extinción del derecho sustancial, se trata de **excepción de prescripción**; cuando solo se alega la extinción del derecho de iniciar un proceso, **se trata de caducidad**. En el derecho administrativo, jamás se puede hablar de prescripción, sino de caducidad, con el fin de que los actos de la administración queden expuesto a la eventualidad de su revocación o anulación por tiempo indefinido, a fin de evitar una incertidumbre continua en la vida administrativa, es que se fijan términos perentorios más allá de los cuales el interés del particular no puede hacerse valer, no es más conocido. Concordante con lo anterior, hay caducidad cuando no se ha ejercitado un derecho dentro del término que ha sido fijado por la ley o la convención para su ejercicio. El fin de la prescripción, es tener por extinguido un derecho que, por no haberse ejercitado, se puede presumir que el titular lo ha abandonado; mientras que el fin de la caducidad es preestablecer el tiempo en el cual el derecho debe ser últimamente ejercitado. Por ello en la prescripción se tiene en cuenta la razón subjetiva del no ejercicio del derecho, o sea, la negligencia real o supuesta del titular; mientras que en la caducidad se considera únicamente el hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado, prescindiendo de la razón subjetiva, negligencia del titular, y aun de la imposibilidad de hecho. La caducidad opera de manera automática, es decir ipso iure, sin que fuese necesario, como en tratándose de la prescripción, que se alegue por la persona a quien favorece, para que sea declarada;

caducidad que, por ser de orden público, no admite suspensión por causa alguna, por lo que esto opera inexorablemente por el solo transcurso del tiempo. (Lo subrayado es agregado).

La caducidad y la prescripción en la normativa tributaria ecuatoriana

Vale la pena que una vez efectuada la distinción entre la caducidad y la prescripción, se repare en cómo estas instituciones se encuentran previstas en la legislación tributaria ecuatoriana, para el efecto se dividirá el análisis en dos: en primer lugar se abordará, lo concerniente a la normativa aplicable para efectos de la determinación tributaria, en ámbito de los tributos internos regulados por el Código Tributario; y, en segundo lugar, la normativa aplicable a los tributos al comercio exterior regulados por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y supletoriamente por las normas del Código Tributario.

a) Normas aplicables a la caducidad de la facultad determinadora respecto de los tributos internos: El Código Tributario ecuatoriano vigente desde 1975, en su artículo 94 contempla la figura de la caducidad de la facultad determinadora, norma que ha permanecido inalterada hasta la reciente entrada en vigencia de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, publicada en el Registro Oficial, Suplemento 587 de 29 de noviembre de 2021, la que en su artículo 85 sustituyó el artículo 94 por el siguiente:

Art. 94.-Caducidad.- En los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera de pronunciamiento previo, en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 de este Código;

para el caso del sujeto pasivo que no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años.

Cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Será responsable el funcionario que por omisión en el ejercicio de la facultad determinadora haya impedido la recaudación. La responsabilidad pecuniaria se establecerá en proporción a los tributos que haya dejado de percibir el Estado, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar⁴.

Está por demás profundizar en la cuestión de que la recaudación de tributos constituye una de las principales fuentes de ingresos para el Estado, quien nutrido de ellos puede cumplir en gran medida con sus fines, de allí que su recaudación se encuentra a cargo del Servicio de Rentas Internas, como administración tributaria central, quien en ejercicio de las facultades que la ley le confiere (actividad reglada) tiene la potestad para ejercer los mecanismos que el ordenamiento jurídico prevé para establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo (determinación artículo 68 del Código Tributario). El referido artículo 94 vigente hasta antes de su reforma, en su versión original aplicable a todas las determinaciones iniciadas antes del 29 de noviembre de 2021 disponía:

Artículo 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. *En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;*
2. *En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,*
3. *En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos”.*

De esta norma se desprende que la caducidad de la facultad determinadora opera en tres supuestos: (i) Como regla general, en tres años, contados desde la fecha de la declaración, es decir, cuando la ley impone al sujeto pasivo la obligación de presentar su declaración de impuestos, la facultad determinadora no puede extenderse por más de tres años, iniciando el periodo de su contabilización (*dies a quo*⁵) desde la fecha de presentación de la declaración, sin que interese para este propósito si la declaración efectuada fue o no oportuna, pues independientemente de la fecha de exigibilidad del tributo y de la sanción que por el retraso corresponda, es la fecha en la que el sujeto pasivo presenta la declaración, la que marca el inicio del plazo para la caducidad, que solo puede interrumpirse por la notificación legal con la orden de determinación (artículo 95 del Código Tributario), como se verá más adelante.

El numeral 2 del mencionado artículo 94 contempla la excepción a la regla de los tres años, pues solo procede que la facultad

⁴ Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. R.O.S 587. 2021.

⁵ Fecha en que da comienzo el cómputo del plazo. “Es a partir de esa fecha, como *dies a quo* a partir de la que ha de empezarse a contar el plazo prescriptivo, plazo que no ha transcurrido cuando se promovió la demanda”. Diccionario Panhispánico del Español Jurídico.

determinadora se extienda a seis años cuando no existe declaración, o de existir ésta, la misma es incompleta o parcial, evento en el cual, el *diez a quo* inicia desde la fecha exigibilidad de obligación o lo que es lo mismo, desde la fecha tope fijada para su declaración.

Nótese que el plazo de seis años, es excepcional pues lo común y normal es que el sujeto pasivo cumpla con su deber formal de declarar dentro de los plazos que la ley ha fijado para el efecto, siendo -o debiendo ser- lo inusual, que el contribuyente desatienda su deber de cumplir con sus prestaciones tributarias, así como no es normal, ni correcto, desde el punto de vista moral y ético que, el sujeto pasivo declare sus impuestos pero omitiendo a conciencia y de forma deliberada hacerlo por la totalidad, de allí que la ex Corte Suprema de Justicia y actualmente la Corte Nacional de Justicia, en reiterados fallos ha insistido en el carácter *excepcional* que tiene la caducidad extendida de seis años y ha fijado parámetros para su consideración, tratando de evitar interpretaciones extensivas y ajenas al espíritu de la norma, que redunden en actos de poder (imposición) más que en ejercicio de facultades, como sinónimo de potestad tributaria, la que se desarrolla en legitimidad, cuando está ausente la arbitrariedad (principio de legalidad).

Así, la jurisprudencia ha establecido lo que se ha de entender como declaración incompleta o parcial, señalando que, al hacer esta precisión, la norma no se refiere al mero error o inexactitud en la declaración, sino a la omisión voluntaria y consciente de cierto tipo de rubros o ingresos, lo que equivale a decir deliberada, pues ningún ocultamiento, desde el punto de vista etimológico puede ser involuntario o de buena fe. Es necesario tener en cuenta que la línea jurisprudencial que ha desarrollado el máximo órgano de justicia ordinario del país, si bien tiene el carácter de obligatorio para los administradores de justicia (jueces), tanto más obliga a observar esta

interpretación a los órganos administrativos de los tributos, evitando de esta forma incurrir en determinaciones fuera de la ley. Para explicar lo señalado basta revisar los fallos contenidos en múltiples recursos tales como: 12-2008 y 152-2007 publicados en el Registro Oficial No. 89 de 23 de noviembre de 2010; recurso 12-2008, publicado en el Registro Oficial No. 183 de 23 de agosto de 2011, destacando de este último lo más relevante del pronunciamiento, así en lo pertinente la sentencia de casación señala:

El artículo 94 del Código Tributario establece tres supuestos de caducidad de los cuales dos constituyen materia de la controversia, puesto que mientras el actor argumenta que la caducidad aplicable es la de tres años desde el 16 de abril de 2001, en que presentó su declaración de Impuesto a la Renta por el ejercicio económico 2000, la autoridad demanda afirma que la caducidad opera en el plazo de seis años atenta a la circunstancia de que el sujeto pasivo no ha declarado la totalidad de sus ingresos en su actividad económica, que es la pesca. La Sala observa que la sentencia no valora todos los elementos y circunstancias en torno a si los ingresos detectados por las Administración y no declarados por el contribuyente constituyen o no ocultamiento de ingresos, omisión del juzgador que deviene en falta de aplicación de los principios aplicables a la valoración de la prueba, de manera especial del contenido en el artículo 13 y particularmente en el artículo 17 del Código Tributario. Para esta Sala la apreciación de los elementos y circunstancias que rodean la no inclusión de determinados ingresos en la declaración del contribuyente no necesariamente puede significar ocultamiento pues podría provenir de errores, omisiones, olvidos de buena fe que no evidencien un ánimo deliberado de disminuir ingresos y por ende la base imponible del tributo. Elementos como la cuantía, el origen, la oportunidad, de la percepción pueden ser indicios del ánimo deliberado de perjudicar al

fisco y por ende no pueden ser considerados como ocultamiento. Por el contrario, cuando la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total de los mismos o no pueda justificarse razonablemente el motivo de la omisión, el juzgador podría concluir que se trata de ocultamiento que en todo caso ha de ser deliberado para que se diga (SIC) como consecuencia que la caducidad de la facultad verificadora se extienda en la magnitud señalada en el inciso segundo del artículo 94 del Código Tributario. En el proceso consta que el contribuyente declaró ingresos por \$335.363.25 mientras las fuentes consultadas por la administración establecen que los ingresos ascendieron a \$ 614.740.41 arrojando una diferencia de \$ 279.377.16 en el ejercicio económico del año 2000. Esta diferencia es evidentemente significativa y el contribuyente, ni en el reclamo administrativo ni en la demanda en contra de la resolución negativa de dicho reclamo se ha pronunciado taxativamente impugnando la existencia de tales ingresos no declarados. Cuarto.- Esta Sala en el fallo 64-2001, publicado en el R.O. 265 de 3 de febrero de 2004 ha sostenido que “cuando se trata de observaciones sobre ingresos declarados” no suponen necesariamente ocultamiento de ingresos y en tales casos no es procedente la caducidad de seis años la que si es procedente “para descubrir el ocultamiento de ingresos”. En la especie no se advierte que la diferencia en los ingresos provenga de “observaciones sobre ingresos declarados” pues la cantidad de \$279.377,16 no consta en la declaración presentada por el contribuyente. Lo indicado conduce a la conclusión que en el caso la caducidad de la Administración Tributaria para verificar las declaraciones corresponden al supuesto del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario. En el fallo del expediente No. 50-94 de 17 de noviembre de 1998 (publicado en el Registro Oficial No. 92 de 21 de diciembre de 1998) esta Sala falló en el siguiente sentido: ‘Cuarto.- **Que al haber declarado el actor solo en parte las ventas**

realizadas en su actividad económica en el año 1987 y no en su totalidad (...) la administración fiscal tenía el ejercicio de la facultad determinadora para verificar al responsable tributario por las declaraciones del impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios determinándose en consecuencia existe falta de aplicación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario y por ende una indebida aplicación del numeral 1 del mismo artículo’ (...). (Lo resaltado y subrayado, es agregado).

En esta línea se ha emitido también jurisprudencia que ha establecido que la determinación en seis años procede únicamente cuando el sujeto pasivo, ha dejado de declarar una parte o un determinado tipo de ingresos, con una evidente intención evasiva, más no cuando las observaciones determinadas atienden a diferencias en la declaración por discrepancias de criterio con la autoridad tributaria, así se tiene el fallo emitido por la Sala Especializada de la ex Corte Suprema de Justicia, dentro del recurso de casación No. 104-2007, que en su parte pertinente dice:

La autoridad tributaria demandada solicita aclaración y ampliación del fallo por considerar, en resumen, que el fallo no explica por qué es aplicable al caso el plazo de caducidad de tres años y no el de seis. Solicita que esta Sala aclare cuándo se entiende que existe falta de declaración en todo o en parte, y cuándo es aplicable el número 1 del Art. 94 del Código Tributario. Como bien lo menciona la empresa actora en su contestación al pedido de ampliación y aclaración, esta Sala de forma reiterada, ha hecho esta diferenciación en distintos fallos. En general, ha señalado que una declaración se considera incompleta únicamente cuando existe ocultación de un rubro, y no cuando se evidencian omisiones o inexactitudes de rubros, pues lo contrario supondría que toda caducidad es de seis años, y que la administración, para no ver extinguida su facultad determinadora por

obra de la institución jurídica de la caducidad podría en todo caso alegar que existe falta parcial de declaración, lo cual sin lugar a dudas no es el espíritu que el Legislador confirió a esta norma cuando previo los dos diferentes supuestos. Según consta claramente del fallo, la discrepancia concierne no a la falta de declaración, sino a la forma en que debía fijarse la materia imponible. No es, en consecuencia, aplicable el plazo de seis años, pues existe una declaración del sujeto pasivo⁶. (El resaltado es agregado)

Tales han sido las divergencias entre autoridad tributaria y contribuyentes respecto a la interpretación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, que el legislador estimó pertinente a partir de la aparición de las empresas fantasmas, inexistentes o supuestas, en la legislación ecuatoriana, emitir una norma interpretativa del referido numeral, la que consta en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 309 de 21 de agosto de 2018, que en su texto dispone:

“Artículo 61. Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario. Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

De esta disposición se desprende que, para efectos de la caducidad de la facultad

determinadora se entiende que, cuando el sujeto pasivo (contribuyente) ha sustentado sus “costos o gastos” bien en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, el tributo ha sido declarado “en parte”, norma interpretativa, que enfoca la caducidad de la facultad determinadora, ya no solo desde el punto de vista de los ingresos como lo ha referido la jurisprudencia a la que se hace mención, sino que, refuerza el entendido de que la caducidad de la facultad determinadora se extiende a seis años, cuando de la declaración del contribuyente se desprende una clara intención evasiva, al haberse verificado que los costos y/o gastos registrados, corresponden a operaciones con compañías, fantasmas, inexistentes o supuestas, ello en armonía con lo dispuesto en los artículos 24 y 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Del análisis efectuado es claro que, la caducidad de la facultad determinadora en materia de tributos internos, en cuanto corresponde a determinaciones iniciadas (legalmente notificadas) antes del 30 de noviembre de 2021, opera por regla general en tres años, en tanto que, para que proceda la aplicación de la regla de excepción en seis años (numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario), le corresponde a la autoridad tributaria, al tratarse de determinación de ingresos, demostrar que el sujeto pasivo ha omitido de forma deliberada y con claro afán evasivo, ciertos ingresos o un determinado tipo de renta; y si la determinación versa además sobre costos y gastos, cuando los mismos se sustentan en facturas emitidas por empresas fantasmas, supuestas o inexistentes, evidencias sin las cuales el ejercicio de la facultad determinadora no tiene otro plazo que el de tres años.

⁶ Sentencia de Sala Especializada de la ex Corte Suprema de Justicia, dentro del recurso de casación No. 104-2007. R.O. No. 79. 02-12-2009.

Finalmente, no se debe olvidar que la reforma contemplada en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal, respecto a la caducidad de la facultad determinadora, es aplicable para la obligación tributaria que se genere a partir del 1 de enero de 2022, conforme lo prevé la Disposición General Segunda del Reglamento a dicha Ley, esto cuando se trate de determinación de impuesto a la renta. Es decir, teniendo en cuenta que el ejercicio de la facultad determinadora para efectos de impuesto a la renta es de periodo anual, la norma rige para las determinaciones de obligaciones correspondientes al ejercicio siguiente:

Segunda.- Para los casos en los que la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, caduque en cuatro años conforme lo dispuesto en el artículo 94 del Código Tributario, este plazo se computará a partir de la fecha en que el sujeto pasivo hubiere presentado la declaración original considerada como válida conforme la normativa vigente.

Los nuevos plazos de caducidad establecidos en el artículo 94 del Código Tributario, serán aplicables respecto de obligaciones tributarias generadas a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, así como respecto de aquellas obligaciones tributarias sobre las que los nuevos plazos resulten menores a aquellos que hubieren sido aplicables antes de dicha reforma.

La responsabilidad prevista en el tercer inciso del precitado artículo 94 será aplicable sobre el funcionario responsable de su ejecución; y, únicamente respecto de aquellos casos en los que la omisión por dolo o negligencia grave debidamente comprobada de dicho funcionario haya conllevado a la caducidad del procedimiento en curso que le fue asignado, en el ejercicio administrativo de la facultad determinadora.

a.1) De la prescripción en el Código Tributario

Luego de habernos referido a la caducidad en los tributos internos, no se debe dejar de mencionar; lo que respecto a la prescripción prevé la normativa tributaria, concretamente el Código Tributario; debiendo recordar que la prescripción en materia tributaria, es siempre extintiva, así lo reconoce el Código Tributario en su artículo 37, cuando identifica a la prescripción como una forma de extinguir la obligación tributaria, de allí que muchos autores han señalado que en la prescripción interviene el elemento subjetivo, pues se produce por desidia, inacción, negligencia o abandono, por parte de quien tiene un derecho, en este caso, concretamente, prescribe el derecho al cobro de la obligación tributaria, sus intereses y multas, por parte de administración pública, cuando no ha ejercido su facultad recaudadora dentro del término previsto en el artículo 55 del Código Tributario, esto es, cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde que debió presentarse la correspondiente declaración.

De lo referido es evidente que la caducidad tiene que ver con el ejercicio de una facultad, la que de no ejercerse dentro del tiempo que la ley señala, extingue la posibilidad de que la autoridad tributaria pueda llevarla a cabo, mientras que la prescripción desde el punto de vista tributario, extingue un crédito, una obligación el sujeto obligado al pago de un tributo deja de estarlo, por haber transcurrido el plazo de cinco años desde que la obligación fue exigible, es decir, desde cuando fueron declarados por el sujeto pasivo, tratándose de tributos cuya determinación es declarativa; o también, en el caso de una determinación mixta, desde cuando el acto determinativo adquiere firmeza o el acto administrativo o resolución respectiva, se encuentran ejecutoriadas; y en siete años cuando debiendo presentarse la declaración no se ha cumplido con este deber formal.

El Código Tributario prevé que la prescripción se interrumpe por dos circunstancias: la primera, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por parte del deudor tributario; y, una segunda, por la legal citación con el auto de pago. No obstante, en este segundo supuesto, la norma es expresa al señalar que no se tendrá en cuenta esta citación y, por tanto, tampoco se interrumpe el plazo de prescripción, cuando luego de citado el obligado, la ejecución deje de continuarse por dos años. Vale reflexionar, por tanto, en lo siguiente, para que la citación con el auto de pago interrumpa la prescripción es necesaria la ocurrencia de dos hechos relevantes:

- (i) Que el acto de citación sea legal, es decir que, la citación efectuada fuera de la ley no surte el efecto de interrupción, de allí que el artículo 165 del Código Tributario establece como solemnidad sustancial la legal citación del auto de pago al coactivado (numeral 5). Por tanto, la autoridad tributaria ha de cuidar que la citación se realice de conformidad con lo previsto en el artículo 163 del Código Tributario que dispone: *“Citación y notificación.- La citación del auto de pago se efectuará en persona al coactivado o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, en los términos del artículo 59 y siguientes, por el Secretario de la oficina recaudadora, o por el que designe como tal el funcionario ejecutor, y se cumplirán además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los artículos 108 y 109”*. Por tanto, la citación efectuada, sin cumplir con lo ordenado en los preceptos normativos mencionados no es legal, ni cumplirá con el propósito de interrumpir la prescripción de la acción de cobro.
- (ii) Tampoco procede la interrupción de la prescripción cuando habiéndose citado legalmente al coactivado con el auto

de pago, la administración tributaria ha paralizado, ha dejado de continuar con el procedimiento de ejecución por dos años, es decir, no basta la citación con el auto de pago, sino que el ente acreedor debe de forma ininterrumpida continuar con todo el procedimiento coactivo, pues la norma no prevé evento alguno que justifique su suspensión, paralización o no continuación por un lapso de dos años, ya que cualquier acontecimiento imprevisto que pudiere impedir la prosecución del proceso de cobro legalmente iniciado con la citación del auto de pago, debe seguir el trámite legal hasta su conclusión, so pena de que la negligencia o descuido de la autoridad tributaria, puedan dar lugar a que el sujeto pasivo acceda al beneficio de excepcionarse con la prescripción.

a) Normas aplicables a la caducidad de la facultad determinadora respecto de los tributos al comercio exterior: Previamente ya se ha hecho alusión que, en la legislación tributaria ecuatoriana, en cuanto a materia aduanera se refiere, no se prevé la caducidad de la facultad determinadora como se aplica en los tributos internos, lo que existe es la figura de la prescripción, debiendo tener presentes las diferencias anotadas entre una y otra institución. Para abordar con claridad el tema es preciso recordar en que consiste el control aduanero, el que se encuentra establecido en el artículo 144 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones así:

Control Aduanero.- El control aduanero se aplicará al ingreso, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte hacia y desde el territorio nacional, inclusive la mercadería que entre y salga de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, por cualquier motivo.

Asimismo, se ejercerá el control aduanero sobre las personas que intervienen en las operaciones de comercio exterior y sobre las que entren y salgan del territorio aduanero.

El control aduanero se realizará en las siguientes fases de conformidad con la normativa internacional: control anterior, control concurrente y control posterior (...).

De la norma citada se desprende que la autoridad aduanera puede ejercer su facultad determinadora (denominada en esta materia, como control aduanero), en tres momentos a saber: (i) de forma previa a la presentación de la declaración aduanera que comprende un conjunto de acciones de investigación o inspección que puedan ser útiles para un posterior control concurrente o posterior; (ii) el control concurrente, que comprende el conjunto de acciones de control o investigación que se realizan desde el momento de la presentación de la declaración aduanera hasta el levante de la mercancía, dependiendo del tipo de la modalidad de despacho que corresponda; (iii) control posterior, que corresponde propiamente al acto de verificación de la declaración aduanera y tiene lugar luego de que está ha sido presentada, es decir, desde el levante de la mercancía o desde su embarque hacia el exterior, atendiendo a un determinado régimen. El control posterior puede ejercerse dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior o desde el día siguiente al del vencimiento del plazo del régimen especial autorizado, conforme consta del artículo 104 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico para la Producción, Comercio e Inversiones.

Se ha explicado que la legislación tributaria aduanera ecuatoriana, no prevé la caducidad de la facultad determinadora, sino para efectos del ejercicio del control posterior, se ha establecido la institución de la prescripción, la

misma que como se ha visto previamente, tiene el carácter de extintiva, o lo que es lo mismo, impide que la autoridad tributaria inicie las acciones de cobro de la obligación tributaria, lo que tiene perfecto sentido en el ámbito de los tributos al comercio exterior, pues el control posterior (determinación) como su nombre lo indica, tiene lugar con posterioridad a haberse efectuado la declaración aduanera, de allí que a través de él, se persigue el cobro de la correcta o justa cuantía del tributo, es decir, se ejercer como medida para el cobro de la obligación aduanera, así consta expresamente de lo dispuesto en el artículo 120 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, cuando en sus incisos primero y tercero establece:

*Art. 120.- Prescripción.- La **acción** de la Administración Aduanera para cobrar las obligaciones aduaneras prescribe en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles. En el caso de la liquidación y liquidaciones complementarias efectuadas como consecuencia del acto de aforo, la prescripción se interrumpirá con la notificación del auto de pago del proceso coactivo. En el control posterior la interrupción de la prescripción operará con la notificación de la rectificación de tributos o con la notificación del inicio del proceso de control posterior, antes del vencimiento del plazo de prescripción señalado (...).*

La prescripción en materia aduanera debe ser alegada expresamente por quien pretenda beneficiarse de ella, y será declarada por la autoridad administrativa o judicial, quienes no podrán declararla de oficio". (El resaltado es agregado).

Entonces, conforme se analizó al referirnos inicialmente a las definiciones y diferencias entre caducidad y prescripción, se tiene que, a través de esta última, transcurrido el tiempo previsto en la ley y cumplidas las condiciones que en ella se establecen, se extingue la obligación de pago del tributo, lo que

indiscutiblemente guarda relación con el principio de seguridad jurídica pues el sujeto activo no tiene atribuciones o facultades indefinidas, pues ello acarrearía incertidumbre y falta de certeza sobre los límites de la actuación de la autoridad tributaria, lo que evidentemente resulta contrario a los postulados de un Estado de Derechos y Justicia en los que se enmarca el Estado Ecuatoriano.

Continuando con este análisis de la prescripción en materia aduanera, para que ésta tenga lugar en el ámbito de los tributos al comercio exterior, deben transcurrir cinco años, los que se contabilizan desde la fecha de pago de los tributos, conforme lo prevé el artículo 145 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, o en relación con el artículo 104 de su reglamento de aplicación, desde el día siguiente del vencimiento del plazo del régimen respectivo especial autorizado.

El procedimiento de determinación se inicia con la notificación del inicio de control posterior, fecha a partir de la cual la autoridad aduanera tiene un año para emitir el informe de resultados o informe definitivo. Mas, en el evento de que, al notificarse con el inicio de control posterior, faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora, el procedimiento no puede extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación, so pena de que opere la prescripción, la que de producirse debe ser alegada por el sujeto pasivo del tributo, sin que pueda ser declarada de oficio, pues como se ha visto a lo largo de este ensayo, la prescripción extingue la obligación de pago y por tanto, atañe al interés privado ya que están de por medio derechos subjetivos.

Vale la pena resaltar que, el mencionado artículo 104 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, de forma clara distingue el plazo de cinco años para que opere la prescripción de la "acción de cobro", pero al mismo tiempo establece que el

proceso, entre el inicio de control posterior y la notificación con la rectificación de tributos, no puede durar más de un año, sin que, de esta disposición se deba entender que el año que tiene la autoridad aduanera para llevar a cabo el proceso de control, se suma a los cinco años de prescripción, pues ésta solo se interrumpe con la notificación del inicio de control posterior o con la notificación con la rectificación de tributos, por tanto, siempre que la notificación de estos actos se produzca cuando falte más de un año para que opere la prescripción de la acción de cobro, el proceso de control posterior debe culminar máximo dentro de un año contado a partir de dichos actos, pudiendo incluso ser antes del vencimiento del periodo de prescripción, esto es, antes de los cinco años contados desde el pago de los tributos. Pero, si la notificación con el inicio del control posterior se produce faltando menos de un año para que se produzca la prescripción, la determinación se **extiende por un año**, contado a partir de dicha notificación. Para mejor comprensión se transcribe la norma analizada en sus partes pertinentes:

Art. 104.- Control Posterior.- Corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas para un determinado régimen aduanero.

*En casos en los que se ejecuten acciones de control posterior, los controles podrán realizarse dentro de los 5 años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior o desde el día siguiente del vencimiento del plazo del régimen especial autorizado. Dicho proceso **en todos los casos deberá culminar** en el plazo máximo de **un año** contado a partir de la fecha de notificación de inicio del proceso respectivo, con la emisión del informe definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el cual contendrá*

las recomendaciones a que hubiere lugar. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, el control posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación (...).

Es así que, la prescripción tiene como efecto liberar al deudor tributario de las obligaciones fiscales por el transcurso del tiempo, de allí que debe ser promovida por quien tiene interés en beneficiarse de ella, pero también puede ser opuesta como excepción ante la acción de cobro de la autoridad fiscal.

La preclusión

Está ligada íntimamente a los aspectos temporales de un proceso, cuando la preclusión se produce los derechos procesales se pierden a no haberlos ejercido en forma oportuna. Por tanto, es menester considerar que por la preclusión el proceso se divide en etapas o fases, que, en aplicación del principio de seguridad jurídica, permiten el progreso del proceso, asegurando la firmeza de cada acto procesal y por ende su eficacia, en tanto se realizan en el momento procesal oportuno, sin que sea posible retrotraerse a una fase anterior en cualquier momento salvo declaración de nulidad.

Entonces, si por la preclusión, la fase procesal termina o se agota, el proceso sigue su curso hasta concluir con todas las etapas que lo integran, por tanto, precluida un momento procesal procede continuar con el siguiente al que se accede solo cuando el anterior ha fenecido, solo se puede proseguir al siguiente tramo procesal cuando el anterior ha sido realizado, y al igual que en el caso de la prescripción y la caducidad, el administrado o el sujeto procesal (según sea el caso, ya en el sede administrativa o jurisdiccional), solo puede interponer un recurso de los previstos en la ley, para su aclaración, modificación o revocatoria, cuan-

do la actuación procesal aún no ha causado estado, para la lo cual, ya sea dentro del campo administrativo o el dentro del litigio judicial, la norma tributaria ha previsto un determinado tiempo dentro del cual se puede interponer los recursos para su examen y eventual corrección o anulación, transcurrido el cual, el acto adquiere firmeza y se vuelve inalterable, permitiendo como se ha dicho el progreso del avance del trámite procesal. En definitiva, la preclusión otorga eficacia a cada actuación procesal oportunamente ejecutada.

Conclusiones

En base al análisis efectuado se puede decir, que la caducidad incentiva la diligencia de la autoridad tributaria, para ejercer sus facultades dentro de los plazos previstos en la norma y garantiza el principio de celeridad.

Caducidad, prescripción y preclusión, si bien tienen en común el transcurso del tiempo, son instituciones con efectos jurídicos diferentes y aprovechan según el caso a la administración o al administrado.

Tanto prescripción como caducidad son instituciones creadas en garantía de la seguridad jurídica, pues evitan que las relaciones jurídicas se prolonguen en el tiempo de forma indefinida, generando incertidumbre a quienes pueden verse afectados por ellas.

La caducidad no se interrumpe, salvo los casos expresamente señalados en la ley, mientras que la prescripción se interrumpe ya sea por la actuación de la autoridad administrativa o del particular, tendientes a ejecutar los derechos susceptibles de prescripción.

Distinguir estos conceptos permite el mejor ejercicio de los derechos de los ciudadanos en sus actuaciones ante la administración pública, como ante las autoridades judiciales y procura la obtención de mejores resultados en relación con las pretensiones perseguidas.

Referencias Bibliográficas

- Bonmatí Martínez, J. (2018). La prescripción, la caducidad y la preclusión. *CONTABL3 No. LXVIII/4 trimestre 2018*. aece Asociación Profesional de expertos contables y tributarios de España.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. 29 de diciembre de 2010. R.O.S. 351
- Código Tributario. 6 de diciembre de 1975. R.O.S 968.
- Garcés Moreano, R. (1980). *La caducidad en el sistema tributario ecuatoriano*. ediciones de la Universidad Católica.
- Hitters, J. (2017). *Caducidad y Prescripción en el Nuevo Código Civil y Comercial. Una Mirada Procesal, Aspectos procesales del Código Civil y Comercial de la Nación*. Librería Editora Platense.
- Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. 29 de noviembre de 2021. R.O.S 587.
- Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. 21 de agosto de 2018. R.O. 309.
- Lorenzo, S. y otros. *Procedimiento Administrativo*. <http://www.revistaderechopublico.com.uy/ojs/index.php/Rdp/article/view/65/55>.
- Mogrovejo Jaramillo, J. (2009). *La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana*. [Informe de investigación Universidad Andina Simón Bolívar]. <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/2121>.
- Mogrovejo Jaramillo, J. (2009). La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana. *Revista de Derecho FORO (11)*. UASB- Ecuador / CEN. Quito. 127-146.
- Morales Ordoñez, R. (2002). *La Prescripción de la Obligación Tributaria en el Ecuador y en los Países de la Comunidad Andina* [Tesis de maestría Universidad Andina Simón Bolívar]. <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/2344>.
- Real Academia Española. (2020). Dies a quo. Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. <https://dpej.rae.es/lema/dies-a-quo>
- Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico para la Producción, Comercio e Inversiones. 19 de mayo de 2011. R.O.S 452.

Sentencia 27001233300020130034601 (03272014). De la Caducidad. Sala de lo Contencioso Administrativo del departamento de Chocó-Colombia: Consejo de Estado Sección Segunda. 9 de julio de 2015.

Sentencia de Sala Especializada de la ex Corte Suprema de Justicia, dentro del recurso de casación No. 104-2007. 02 de diciembre de 2009. R.O. No. 79.

2 |

LAS EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO COACTIVO TRIBUTARIO: ALGUNOS TEMAS QUE PRESENTAN CONTROVERSIA

*Autora: Mónica Heredia Proaño
Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

El presente artículo constituye una aproximación los cambios que introdujo el Código Orgánico General de Procesos, en cuanto a las excepciones a la coactiva respecto de tres temas: ante quién debe presentarse la demanda; la prescripción de la acción; y, la procedencia del recurso de casación. En cuanto al primer tópico, se plantea la factibilidad de presentar la demanda directamente ante los tribunales distritales de lo contencioso tributario o acudir con esta ante el funcionario ejecutor, e inclusive si es decisión del accionante; sobre el segundo, se repasa el tema de la prescripción de la acción; finalmente, se analiza el precedente jurisprudencial obligatorio referente a las excepciones a la coactiva que dan lugar a procesos de conocimiento y aquellas que no, desde la óptica que traza la norma adjetiva vigente.

Palabras clave: Excepciones a la coactiva, norma supletoria, presentación de la demanda, competencia, prescripción de la acción, procedencia del recurso de casación.

Abstract

This article offers a practical guide to the new rules governing exceptions to coercive execution under the General Organic Code of Procedure. It addresses key questions such as where to file a lawsuit, the applicable statute of limitations, and the availability of appellate review. By examining relevant case law, the article provides a clear understanding of the current state of the law.

Keywords: Exceptions to enforcement, supplementary law, filing the lawsuit, jurisdiction, statute of limitations for the action, admissibility of the appeal for cassation.

Introducción

En cuanto a las excepciones a la coactiva, el Cogep introdujo cambios en la normativa adjetiva, que han sido fuente de incertidumbre en inicio, y van tomando forma en la jurisprudencia. Se abordará por medio del estudio de casos, tres temas en específico: la presentación de la demanda; la oportunidad de la acción y su cara opuesta, la prescripción; y, la procedencia del recurso extraordinario de casación.

Metodología utilizada

El presente análisis, parte de identificar los nudos críticos que se han presentado ante la judicatura en materia tributaria sobre acciones sustentadas en excepciones a la coactiva, y la respuesta dada en instancia, así como el enfoque que las líneas jurisprudenciales de la Sala Especializada han ido concibiendo, en respuesta a los planteamientos formulados a través del recurso de casación.

Desarrollo

Las excepciones al procedimiento coactivo tributario en el Cogep y el Código Tributario

Tras la entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos (Cogep en adelante)¹, las excepciones oponibles al procedimiento coactivo están normadas en los artículos 316 del Cogep y 212 del Código Tributario²; más allá de la variación en el orden de las excepciones a la coactiva que contiene uno y otro artículo en los cuerpos normativos, los cambios que introdujo

el Cogep resultan sustanciales.

Tras más de seis años desde la vigencia del Cogep, es factible evaluar la eficacia de las innovaciones en la norma adjetiva, y el saldo que se obtiene, es que hay temas por definir, inclusive algunos cuya discusión anteriormente, bajo la vigencia de la Ley de Casación, había sido superada.

Este ensayo no agota la discusión marcada como premisa, los temas a los que se hace referencia y, que se tratará puntualmente, se relacionan con la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario (TDCT) para recibir la demanda que da lugar a la acción especial de excepciones a la coactiva, la prescripción de la acción y, la procedencia del recurso de casación. Se hará un sobrevuelo ineludible al precedente jurisprudencial obligatorio que normó los *“Casos en que los juicios de excepciones a la coactiva se constituyen procesos de conocimiento”*³, así como sobre la primacía normativa del Cogep sobre el Código Tributario, en lo adjetivo.

Competencia para recibir la demanda que da lugar a la acción especial de excepciones a la coactiva

Parecería natural considerar que, siendo el TDCT el competente para conocer y resolver la acción de impugnación que establece el artículo 320.8 del Cogep, así como la acción especial de excepciones a la coactiva del artículo 322. I *ibíd.*, la demanda debería presentarse ante este.

No obstante, las decisiones judiciales han sido diversas: unas, basadas exclusivamente

¹ Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, publicado en el Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015. La Disposición Final Segunda estableció que el entrará en vigencia luego de transcurridos doce meses, contados a partir de su publicación en el Registro Oficial.

² Ecuador, Código Tributario, Codificación, Decreto Supremo 1016-A, publicado en el Registro Oficial Suplemento 958 de 23 de diciembre de 1975, Codificación 2005-009 publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

³ Ecuador, resolución s/n de 30 de junio de 2009, Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial 650 de 6 de agosto de 2009.

en el Código Tributario, señalaron que únicamente podía presentarse la demanda ante el funcionario ejecutor y, solo ante su negativa, admitían que pueda acudir al TDCT; otras, sobre la base del Cogep, admitieron que la demanda se presente ante el TDCT, o ante el funcionario recaudador de la administración tributaria, aún sin negativa de aquel a recibirla; criterio este último, que dejaría la decisión en el coactivado.

El disímil encontró sustento en los artículos 214 y 215 del Código Tributario (este último derogado en noviembre de 2021⁴), a pesar de estar en vigencia el Cogep a partir de mayo de 2016.

Con la derogatoria expresa del artículo 215 del Código Tributario, que introdujo la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (LODE) en el 2021, parecería estar más claro que es opción del accionante presentar la demanda de excepciones a la coactiva, ya sea ante el funcionario recaudador de la administración tributaria que hubiere dictado el auto de pago, o directamente ante el TDCT.

Sin embargo, el artículo 214 del Código Tributario es norma vigente, y establece que las excepciones a la coactiva se presenten ante el ejecutor; lo que permite considerar dos escenarios: el primero, que la constancia de la norma responda a la necesidad de agilizar la presentación de la demanda de excepciones ante aquel funcionario, aprovechando la cercanía de las dependencias de la administración tributaria respecto del administrado; y, el segundo, que permanezca como un descuido de la técnica legislativa.

Sobre la base del artículo 214 del Código Tributario, y en su momento, del hoy derogado 215 ibíd., se decidió por parte de algunas salas del TDCT, archivar aquellas causas en que la demanda se presentó directamente ante la judicatura; mientras que otras salas, las admitieron a trámite, por considerar que son acciones de su competencia.

A continuación, se tratará sobre tres casos que abordaron, con diversas respuestas judiciales en instancia, el tema de si es factible presentar la demanda ante el TDCT o ante el funcionario ejecutor; y en cada uno de ellos, se revisará la decisión de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, en la que se aprecia, en buena medida, la función unificadora del recurso de casación.

En la causa 17510-2019-00351⁵, una sala del TDCT, en decisión de mayoría, dictó auto resolutivo por el que archivó la demanda, por considerar que fue presentada directamente ante la judicatura y no ante el funcionario recaudador; y que no se presentó *“la negativa de recepción por parte del respectivo funcionario ejecutor, a efectos de que las excepciones puedan ser presentadas directamente ante el órgano judicial, conforme entraña su debido proceso.”*

El accionante, en el recurso de casación, acusó al auto resolutivo de dos vicios, a la luz del artículo 268 del Cogep: por la causal primera: aplicación indebida de los artículos 214 y 215 del Código Tributario; y, con sustento en la causal quinta: falta de aplicación de los artículos 76.7 literal I) CRE y 315 del Cogep.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

⁴ Ecuador, Ley s/n, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, publicada en el Registro Oficial Tercer Suplemento 587 de 29 de noviembre de 2021. El artículo 104 deroga expresamente el artículo 215 del Código Tributario.

⁵ Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, juicio No. 17510-2019-00351, auto de archivo de 30 de octubre de 2019.

que, inclusive antes de la derogatoria del artículo 215 del Código Tributario, había advertido el conflicto entre éste y el Cogep, reconoció en lo adjetivo, la supremacía del Cogep sobre el Código Tributario y resolvió casar el auto de instancia, para lo cual reflexionó:⁶

Décimo quinto: (...) 15.1 (...) iv) El Código Orgánico General de Procesos, publicado en el suplemento al Registro Oficial No. 506 de 22 de mayo de 2015, tiene como propósito regular la actividad procesal en todas las materias, con excepción de las materias constitucional, electoral y penal, conforme así lo prevé el artículo 1; en materia procesal, incluye de manera expresa al contencioso tributario que se regula a partir del artículo 299 y con normas específicas a partir del artículo 318 del mismo cuerpo legal; por otra parte, la Primera Disposición Final del Cogep, prevé que en todo lo no previsto en el Código Orgánico General de Procesos, se observará de forma obligatoria las disposiciones vigentes, entre otros, del Código Orgánico Tributario; esto evidencia que las normas del Código Tributario son de naturaleza supletoria, precisamente a partir de la plena vigencia del cuerpo legal procesal, el Cogep (p. 55).

Como consecuencia de la sentencia que casó el auto de archivo, la causa retornó al TDCT para que se dé trámite a la demanda.

En otra causa, signada como No. 17510-2019-00159⁷, una de las salas del TDCT, con voto de mayoría, decidió tramitar la acción de excepciones a la coactiva presentada

directamente a la judicatura y en sentencia, aceptó la demanda. Esta resolución de instancia dio lugar a que la administración tributaria presentara recurso de casación por el que acusaba a la sentencia, a la luz del artículo 268 del Cogep, conforme el caso primero, por el vicio de falta de aplicación de los artículos 76.1 CRE; 214 y 215 del Código Tributario, y errónea interpretación del artículo 322.1 del Código Tributario; y por el caso quinto, por errónea interpretación del artículo 27.2 del Código Tributario.

La Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, consideró:⁸

Décimo cuarto: (...) Como ya se ha pronunciado la Sala en otro caso similar (causa No. 17510201900351), la presentación de las excepciones a la coactiva es pertinente hacerlo directamente ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en tanto, del contenido del segundo inciso del artículo 315 del Cogep se desprende que se puede presentar la demanda ante el Tribunal, pues de esa manera se entiende y tiene sentido lo que dispone la norma "Para el caso de excepciones a la coactiva, la o el juzgador calificará la demanda en el término previsto para el procedimiento ordinario, citará al funcionario ejecutor a fin de que suspenda el procedimiento de ejecución..." (el subrayado corresponde a la Sala); a esto abona también el hecho de que desde la vigencia del Cogep este es el cuerpo legal adjetivo que debe observarse de manera prioritaria, en tanto que las normas procesales de otros cuerpos legales, como las del Código Tributario, son supletorias por mandato expreso de

⁶ Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia de casación en la causa No. 17510-2019-00351, de 30 de julio del 2020.

⁷ Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, juicio No. 17510-2019-00159, sentencia de 25 de noviembre del 2019.

⁸ Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia de casación en la causa No. 17510-2019-00159 de 18 de enero del 2021.

la ley adjetiva, según lo prevé su Primera Disposición Final.

La reflexión de la Sala Especializada establece que el Código Tributario resulta supletorio en lo adjetivo, en aquello que no se opone al Cogep. Asimismo, la base de su razonamiento surge de lo establecido en el artículo 315 segundo inciso del Cogep que prevé que el juzgador, para el caso de excepciones a la coactiva, calificará la demanda y continuará con el trámite respectivo.

En la causa No. 09501-2019-00137⁹, el TDCT resuelve dictar un auto de archivo, por considerar que:

Habiéndose presentado las excepciones en clara transgresión del procedimiento establecido en los Arts. 214 y 215 del Código Tributario, con el fin de precautelar y garantizar el debido proceso, no es procedente conocer y sustanciar directamente el escrito de excepciones; por lo que, este Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, al amparo del último párrafo del artículo 147 del Código Orgánico General de Procesos, se abstiene de conocer la presente demanda en la forma que ha sido interpuesta y por lo tanto se ordena el archivo de la misma.

Ante ello, la parte accionante, presentó recurso de casación al amparo del caso primero del artículo 268 del Cogep, por el vicio de indebida aplicación de los artículos 214, 215 y 279 del Código Tributario y 147 del Cogep, acusando que le ha provocado indefensión.

La Sala Especializada, siguiendo la línea jurisprudencial que expresó con anterioridad, casó el auto de archivo, sobre la siguiente consideración¹⁰:

8.4.3. En ese sentido, el análisis efectuado por los juzgadores de instancia, al abstenerse de conocer la demanda amparados en el último párrafo del art. 147 del Cogep, por considerarse incompetentes en virtud de que no se ha seguido el procedimiento establecido en el art. 214 del Código Tributario y que tampoco se ha incurrido en las circunstancias previstas en el art. 215 del mismo cuerpo normativo, está realizando una indebida aplicación de dichas normas procesales, que por su naturaleza supletoria en materia procesal a partir de la vigencia del Cogep, solo cabe aplicar en caso de vacío de norma que no se da en el presente caso y que ha ocasionado la indebida aplicación del art. 147 del Cogep, pues no es subsumible el hecho al contenido del art. 214 del CT como lo ha aplicado el Tribunal de instancia (ser incompetente) por tanto no cabe que la demanda sea inadmitida.

Es destacable la uniformidad en la línea jurisprudencial que ha marcado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, que en esta ocasión con más claridad encuentra que la declaratoria de incompetencia que hace el TDCT no cabe a la luz del artículo 147 del Cogep, y menos la aplicación de los artículos 214 y 215 del Código Tributario, normas que son supletorias en materia procesal a partir de la expedición del Cogep.

Esto último, lleva a repasar el tema de competencia del TDCT respecto de las

⁹ Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, juicio No. 09501-2019-00137, auto de archivo, 15 de mayo del 2019.

¹⁰ Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia de casación, causa No. 09510-2019-00137, 17 de marzo del 2023.

excepciones a la coactiva, según le ha sido atribuido por el artículo 219.8 del Código Orgánico de la Función Judicial; lo que es observado por el Cogep en el artículo 302 del Cogep, al prever que las acciones a las que se va a referir en el capítulo II del Título I del libro IV, son de conocimiento y resolución del juzgador contencioso tributario; a la vez que con claridad señala que el Código Tributario, permanece vigente en lo adjetivo, como norma supletoria en lo que no se oponga al Cogep.

De ello, se puede afirmar que es competencia del TDCT conocer y resolver las acciones de excepciones a la coactiva que los administrados le hubieren presentado, ya sea directamente o a través del funcionario recaudador; al tenor del artículo 315 del Cogep, y continuar con su conocimiento y resolución, pudiendo constituir una vulneración al derecho de acceso a la justicia el archivo cuando se ha presentado la demanda directamente ante el órgano jurisdiccional.

Prescripción de la acción especial de excepciones a la coactiva

El artículo 306 del Cogep norma lo referente a la prescripción del derecho a presentar la acción contencioso tributaria; y en el 307, establece que el juzgador debe verificar de manera especial la oportunidad en el ejercicio de la acción que, en cambio, si es extemporánea, le obliga a inadmitir la demanda.

En cuanto a las excepciones al procedimiento coactivo, y tras más de seis años de vigencia del Cogep, lo que ha quedado claro es que la distinción entre la excepción de nulidad y las demás no es inane, ni aún en

cuanto a la oportunidad en la presentación de la acción.

Se explica este último: el artículo 316 del Cogep reitera en las diez excepciones al procedimiento coactivo que contiene el artículo 212 del Código Tributario, siendo trascendente la novedad que introdujo la norma adjetiva al establecer que la excepción de nulidad de procedimiento coactivo contenida en el artículo 316.10 del Cogep está a su vez, recogida entre las acciones de impugnación del artículo 320.8 ibíd., lo que deviene en que se tramite en procedimiento ordinario.

En cambio, las excepciones restantes de la misma norma, esto es, aquellas constantes en el artículo 316 numerales 1 al 9 del Cogep, las entiende como acción especial en el catálogo del artículo 322.1, por lo que se tramitan en procedimiento sumario.

Así concebidas las excepciones a la coactiva, lo relativo a la prescripción de las acciones presentadas ha dado lugar a interpretaciones igualmente diversas sobre la oportunidad en la presentación de la demanda.

El TDCT en sentencia dictada en la causa No. 01501-2017-00083¹¹, resolvió rechazar la demanda por extemporánea, y en sus consideraciones hizo referencia a que el coactivado tiene la alternativa de presentar las excepciones a la coactiva ya sea ante el TDCT o ante el funcionario ejecutor.

El juzgador hace notar que una de las excepciones que el coactivado formula en el caso concreto es la de nulidad de procedimiento coactivo contenida en el artículo

¹¹ Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, juicio No. 09501-2019-00137, sentencia, 10 de mayo del 2018.

316.10 del Cogep, sobre la que da cuenta que consta entre las acciones de impugnación del 320.8 del mismo cuerpo legal, lo que daría lugar a presentar la demanda en el término de sesenta días de acuerdo con el artículo 306.5 del Cogep, siempre que se lo haga ante el TDCT.

El juzgador también considera que, en el segundo supuesto, esto es, en caso de que el coactivado elija presentar ante el funcionario ejecutor, es aplicable el artículo 214 del Código Tributario que dispone el término de veinte días para que se presenten las excepciones al procedimiento coactivo, resaltando que el funcionario recaudador no puede aplicar una norma jurisdiccional en sede administrativa.

Al explicar este último punto, el TDCT elabora un criterio que hace recaer la oportunidad en la presentación de la acción en la elección del coactivado entre acudir ante el órgano jurisdiccional, o ante el funcionario recaudador de la administración tributaria, sobre lo que expone:

El administrado ante la notificación con el auto de pago con el que pretende recaudar los tributos la administración, conforme al Código Orgánico General de Procesos, entre sus opciones y en ejercicio de su facultad impugnatoria, puede presentar excepciones al procedimiento coactivo mediante las acciones de impugnación o especiales (Art. 320 No. 8 y 322 No. 1 del Cogep) ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario de su domicilio; o, puede hacerlo ante el funcionario administrativo ejecutor. Sobre esta segunda alternativa, el Art. 214 vigente del Código Tributario señala textualmente: "Oportunidad. - Las excep-

ciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 285 de este Código; si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano". Para resolver este asunto controvertido, se realiza el siguiente análisis: El hoy demandante por su propio arbitrio escogió presentar las excepciones ante el funcionario ejecutor en el trámite administrativo conforme al Código invocado, por lo tanto el ejecutor no podía aplicar una norma de carácter jurisdiccional como pretende el accionante, mientras que, de conformidad con el Art. 214 antes citado, tenía el administrado el plazo de veinte días desde la notificación con el auto de pago para presentar las excepciones y no lo hizo, precepto legal que se encuentra vigente y dentro de nuestro ordenamiento jurídico ya que no se encuentra derogado, por lo expuesto, el Tribunal concluye que, el funcionario administrativo ejecutor actuó correctamente, sin que el demandante haya justificado la vulneración del derecho del acceso a la justicia, ya que disponía de todos los medios procesales expeditos para acceder a la tutela judicial efectiva en tiempo oportuno y no los accionó.

El accionante, presentó recurso de casación con fundamento en el caso I del artículo 268 del Cogep, por los vicios de errónea interpretación de los artículos 306.5, 316.10 y 320.8 del Cogep; y, falta de aplicación de la Disposición Transitoria Segunda del Cogep.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia¹²,

¹² Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, causa No. 01501-2017-00083, sentencia de casación, 27 de septiembre del 2021.

en sentencia resolvió declarar la nulidad del fallo de instancia, y en la *ratio decidendi* se refiere a la oportunidad en la presentación de la acción, sobre lo que establece:

8.4.5 (...) el Cogep ha regulado específicamente sobre las excepciones a la coactiva sustentadas en el numeral 10 del art. 316 *ibídem*; en tanto que el resto de las excepciones dependerá de la decisión que tome el contribuyente al ejercer su derecho de impugnar: si lo presenta en sede administrativa o jurisdiccional (si se trata de las excepciones de la 1 a la 9, tendrá 20 días, si es la excepción 10, tendrá 60 días).

El Tribunal de Casación, en su razonamiento, permite entrever: por un lado, que es elección del coactivado el presentar las excepciones ya sea en, sede administrativa o judicial, lo que se ha referido en el numeral anterior; y, de otro, que en cuanto a la oportunidad en la presentación de la acción, existe una distinción entre la excepción (a la coactiva) del artículo 316.10 del Cogep (nulidad del procedimiento coactivo), que le confiere el término de sesenta días para presentar la acción por tratarse de una impugnación y estar sujeta a la norma de prescripción del artículo 306.5 del Cogep; mientras que, de tratarse de las demás excepciones (de los numerales 1 al 9 del artículo 316 del Cogep), el término es de veinte días.

La Sala Casacional aclara cuestiones relativas a la oportunidad y prescripción de la acción, tema que el Cogep concibió sin mayor técnica. Sin embargo, al no resultar de manifiesto qué motivó al legislador a distinguir la excepción de nulidad de

procedimiento coactivo y catalogarla como acción de impugnación, respecto de las demás excepciones que enlista como acciones especiales, tampoco se explica la diferencia en la oportunidad y términos que corresponden en uno y otro caso, así como queda por definir el caso en que el coactivado presente la excepción del artículo 316.10 del Cogep en conjunto con otras de los numerales 1 al 9 de la misma norma.

Procedencia del recurso de casación respecto de la acción de excepciones a la coactiva

El recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento dictados por el TDCT; de igual forma, procede respecto de las providencias expedidas en la fase de ejecución de las sentencias dictadas en procesos de conocimiento, si tales providencias resuelven puntos esenciales no controvertidos en el proceso ni decididos en el fallo o contradicen lo ejecutoriado.¹³

Para establecer si es procedente el recurso de casación en acciones que surjan de la interposición de excepciones a la coactiva, se puede iniciar con lo establecido en el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en resolución de carácter general dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia en junio de 2009¹⁴ que permite distinguir aquellas excepciones a la coactiva que por tratar un tema de fondo, dan lugar a procesos de conocimiento y, por tanto, al recurso de casación; de aquellas que no.

En este sentido, se encuentra que, de acuerdo con el precedente en referencia, las excepciones a la coactiva que constituyen

¹³ Ecuador, R.O.S. 506 de 22 de mayo de 2015: Código Orgánico General de Procesos, última reforma Tercer Suplemento del Registro Oficial 245, 7-II-2023, artículo 266.

¹⁴ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, precedente jurisprudencial obligatorio: Fallo de triple reiteración: casos en que los juicios de excepciones a la coactiva se constituyen procesos de conocimiento. 30 de junio de 2009 (Registro Oficial 650 de 6 de agosto de 2009).

procesos de conocimiento y dan lugar a presentar el recurso de casación de las sentencias que los resuelvan, son aquellas constantes en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario, que equivalen en el Cogep a las excepciones del artículo 316 numerales 1, 2 y 5¹⁵:

El fundamento que tuvo el Pleno de la Corte Nacional de Justicia para emitir el precedente jurisprudencial obligatorio se halla en la ratio decidendi de las decisiones de la Sala Especializada¹⁶ que coincidieron en establecer lo siguiente:

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

La Sala Especializada, se ha pronunciado respecto de la vigencia del precedente en causas regidas por el Cogep, y en su reflexión, admite que es aplicable para establecer si las excepciones al procedimiento coactivo dan lugar o no a procesos de conocimiento, lo que se puede apreciar en la siguiente sentencia de casación, dictada en la causa No. 09501-2019-00262, en la que consideró:

3.4 Es pertinente iniciar el análisis respectivo señalando que el precedente jurisprudencial obligatorio de fecha 30 de junio de 2009 de la Corte Nacional de Justicia, por fallo reiterativo de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, publicada en el Registro Oficial No. 650 de 6 de agosto de 2009, señala que procede el recurso de casación únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del art. 212 del Código Tributario; en los demás casos al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10 del art. 212 del Código Tributario, el proceso constituye de ejecución y no de conocimiento tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación.

Si bien el precedente jurisprudencial obligatorio antes detallado fue emitido cuando no se encontraba vigente el Código Orgánico General de Procesos, hay que destacar que las excepciones a la coactiva detalladas en el artículo 212 del Código Tributario son las mismas que se establecen en el artículo 316 del Código

¹⁵ Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal; el hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida; extinción total o parcial de la obligación sea por solución o pago, compensación, confusión, remisión o prescripción de la acción de cobro.

¹⁶ Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, expedientes de casación: No. 170-2008 (Francisco Teodoro Acosta Vásquez en contra del Gerente Distrital de Cuenca de la CAE); No. 99-2009 (CANDDROS S.A. en contra del Gerente Distrital de Guayaquil de la CAE); y No. 117-2009 (Galo Bravo Rodríguez en contra del Director General del SRI).

Orgánico General de Procesos, en tal virtud de lo señalado las excepciones 3, 4 y 5 del Código Tributario, son en el Código Orgánico General de Procesos las excepciones 1, 5 y 2, respectivamente; por lo que dicho precedente jurisprudencial no ha variado y tiene actual vigencia y cabe la presentación del recurso de casación ante la Corte Nacional de Justicia, en esos casos al ser las mismas excepciones.

Ahora bien, en cuanto a la excepción del artículo 316.10¹⁷, al haberse insertado por el Cogep en el catálogo de acciones de impugnación del artículo 320.8 *ibíd.*, da lugar a un proceso de conocimiento, y de ello, se puede apuntar que el precedente jurisprudencial, que la hubiera proscrito del recurso de casación, en la concepción del Cogep, no le alcanza. En consecuencia, una acción sustentada en esta excepción a la coactiva, por dar lugar a un proceso de conocimiento, tornaría procedente el recurso de casación.

Mientras que, sin variación a lo previsto por el precedente jurisprudencial, las excepciones a la coactiva constantes en el artículo 316 numerales 3, 4, 6, 7, 8 y 9, seguirían consideradas como aquellas que dan lugar a procesos de ejecución y, por tanto, les está vedado el recurso de casación.

Lo que lleva a plantear dos cuestiones adicionales: ¿puede el coactivado formular la excepción del artículo 316.10 del Cogep conjuntamente con alguna o varias de las contenidas en la misma norma en los numerales 1 al 9?; y, bajo el supuesto de que se hubiere interpuesto el recurso de casación en una causa en que se formuló la excepción

del 316.10 del Cogep, a la vez que por otras excepciones al procedimiento coactivo que no dan lugar a procesos de conocimiento: ¿es procedente el recurso de casación?.

Se puede pensar que si la acción se sustenta en la excepción del 316.10 del Cogep junto con otra u otras de la misma norma, debería conocerse en procedimiento ordinario, sin que esto implique menoscabo alguno a los derechos de las partes, en la tramitación y conocimiento de la causa.

En cuanto a la procedencia del recurso de casación, se podría considerar que cabe, si ha sido propuesto respecto de las excepciones a la coactiva que la admiten, de conformidad con el precedente jurisprudencial en referencia; así como si se trata de aquella contenida en el 316.10 del Cogep.

Conclusiones

De la normativa y lo resuelto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se puede concluir lo siguiente:

Es competencia del TDCT conocer y resolver las acciones de excepciones a la coactiva iniciada por los administrados, por tanto, queda a elección del coactivado el presentar la demanda ante la judicatura o, ante el funcionario recaudador.

En cuanto a la oportunidad en la presentación de la acción, la línea jurisprudencial establece que si se sustenta en la excepción a la coactiva del artículo 316.10 del Cogep (nulidad del procedimiento coactivo), el término es de sesenta días según lo establecido en el artículo 306.5 del Cogep; mientras que, de tratarse de las demás excepciones

¹⁷ Ecuador, Cogep: "Art. 316.- Excepciones a la coactiva. Al procedimiento coactivo solo se podrán oponer las siguientes excepciones: 10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito, por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento."

(de los numerales 1 al 9 del artículo 316 del Cogep), el término es de veinte días. El tema aún queda por definir y suscita debate, lo que podría generar otros criterios que den respuesta a los casos en que se presenten las excepciones de manera conjunta.

Tratándose del recurso de casación, por dar lugar a procesos de conocimiento y concertar con el precedente jurisprudencial,

es procedente sobre causas en que la acción versa sobre las excepciones 1, 2 y 5 del artículo 316 del Cogep; mientras que en las demás, por dar lugar a un proceso de ejecución, estaría vedado. Queda el planteamiento que ha esbozado la Sala Especializada al diferenciar a la excepción del artículo 316.10 del Cogep, la que eventualmente estaría fuera del alcance del precedente y ameritaría un análisis en el caso concreto.

Referencias Bibliográficas

Código Orgánico General de Procesos, publicado en el Registro Oficial Suplemento 506 de 22 de mayo de 2015, última reforma publicada en el del Registro Oficial Tercer Suplemento 245 de 7 de febrero de 2023. Ecuador.

Código Tributario, Decreto Supremo 1016-A, publicado en el Registro Oficial Suplemento 958 de 23 de diciembre de 1975. Codificado 2005-009 publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. Última reforma publicada en la Edición Constitucional del Registro Oficial 13 de 10 de marzo de 2022. Ecuador.

Ley 26.206. Ley de Educación Nacional. Art. 23 (2006). Publicada en el Boletín Oficial, 28 de diciembre de 2006. Argentina.

Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, Ley s/n publicada en el Registro Oficial Tercer Suplemento 587 de 29 de noviembre de 2021. 29-XI-2021. Última reforma publicada en la Edición Constitucional del Registro Oficial 160 de 11 de enero de 2023. Ecuador.

Resolución dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia el 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial 650 de 6 de agosto de 2009, Precedente Jurisprudencial Obligatorio: "Casos en que los juicios de excepciones a la coactiva se constituyen procesos de conocimiento". Ecuador.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, sentencia de casación de 30 de julio del 2020, causa No. 17510-2019-00351.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, sentencia de casación de 18 de enero del 2021, causa No. 17510-2019-00159.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, sentencia de casación de 17 de marzo del 2023, causa No. 09510-2019-00137.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador; sentencia de casación de 27 de septiembre del 2021, causa No. 01501-2017-00083.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador; expedientes de casación: No. 170-2008 (Francisco Teodoro Acosta Vásquez contra el Gerente Distrital de Cuenca de la CAE); No. 99-2009 (CANODROS S.A. contra el Gerente Distrital de Guayaquil de la CAE); y No. 117-2009 (Galo Bravo Rodríguez contra el Director General del SRI).

22

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y EL DERECHO SANCIONADOR ECUATORIANO

*Autor: Luis Manuel Guallpa Guamán
Juez Distrital Contencioso Tributario, Cuenca*

Resumen

Uno de los principales ingresos con los que cuenta el Estado, para el cumplimiento de sus fines, son los ingresos tributarios; para garantizar la recaudación en su justa medida, el Estado amenaza su incumplimiento con una pena, de allí que, para saber cuáles son los principios y normas aplicables para su juzgamiento, es imprescindible analizar la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, así como, sus elementos constitutivos. Varias teorías se han vertido al respecto, por lo que es necesario analizar los diferentes criterios emitidos por los estudiosos del derecho, para luego identificar la forma cómo está concebida en nuestra legislación, y los fundamentos utilizados para la adopción de una u otra corriente. Complementariamente, ha sido necesario analizar los elementos de las infracciones tributarias, a fin de identificar cuáles deben concurrir para la configuración de un delito, una contravención o una falta reglamentaria. La intención es salvaguardar el derecho a la defensa de los sujetos pasivos, pues partiendo de un análisis comparativo de la naturaleza jurídica y los elementos de las infracciones tributarias, se ha podido desentrañar los principios aplicables para cada una de ellas; así como las falencias que se encuentran en nuestra legislación.

Palabras Clave: Infracciones tributarias, naturaleza jurídica, elementos de las infracciones, tipicidad, culpabilidad.

Abstract

One of the main revenues the State has, for the fulfillment of its purposes, are tax revenues, and to guarantee collection in its fair measure, the State threatens non-compliance with a penalty, hence, to know which are the principles and rules applicable for their judgment, it is essential to analyze the legal nature of tax offenses, as well as their constituent elements. Several theories have been expressed in this regard, so it has been necessary to analyze the different criteria issued by legal scholars, to then identify the way in which it is conceived in our legislation and the grounds used for the adoption of one or another current. Complementarily, it has been necessary to analyze the elements of the tax infractions, in order to identify which ones must concur for the configuration of a crime, a contravention or a regulatory fault. The intention is to safeguard the right to defense of taxpayers, since based on a comparative analysis of the legal nature and elements of tax offenses, it has been possible to unravel the applicable principles for each of them, as well as the shortcomings that they are in our legislation.

Keywords: Tax offenses, legal nature, elements of the infractions, typicality, culpability.

Introducción

A raíz de ese gran pacto social que dio lugar al nacimiento del Estado, según las enseñanzas de Hobbes y Rousseau, éste asumió la responsabilidad de velar por el bienestar común, por lo que está obligado a garantizar una adecuada prestación de los servicios de educación, salud, seguridad, transporte, etc., requiriendo para ello de una ingente cantidad de recursos económicos, los mismos que pueden provenir de distintas fuentes como la venta de petróleo y la recaudación de tributos.

En el caso particular del Ecuador los ingresos tributarios constituyen un recurso importante para el financiamiento del Presupuesto General del Estado (alrededor de 40 %), de allí que, para garantizar que esta fuente de ingresos no sufra mengua alguna, en detrimento de la sociedad, el Estado, en ejercicio de su poder punitivo, amenaza la evasión de tributos con una pena.

Sin embargo, los controles tendientes a hacer efectiva una adecuada recaudación tributaria, no han tenido mayor eficacia en el Ecuador; es por ello que aspectos relacionados con las infracciones tributaria ni siquiera han llegado discutirse en los Tribunales de Justicia del Ecuador; existiendo contadísimos casos que han merecido algún tipo de análisis, lo que a su vez ha desincentivado la investigación y la producción doctrinaria sobre el tema, al punto que cuando se trasplantó todo lo relacionado con el ilícito tributario en el Código Orgánico Integral Penal, no se lo hizo basándose en un estudio de la naturaleza jurídica de las infracciones, sino fundamentándose, *“inter alia”*, en **“La heterogeneidad de los componentes del sistema penal ecuatoriano, incluida la coexistencia de varios cuerpos legales difíciles de acoplar en la práctica...”**, tal como se menciona en la exposición de motivos de dicho cuerpo legal.

En virtud de lo expuesto, justo es que se abra un espacio para el análisis de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y sus diferentes corrientes doctrinarias, para de este modo conocer cuáles son los principios y normas legales que deben aplicarse para su juzgamiento; con este empeño, en primer lugar, se partirá esbozando un concepto de lo que debe entenderse por infracciones tributarias, para luego centrarse en el análisis de su naturaleza jurídica, que es el tema central de este trabajo, para al final hacer una breve referencia a los elementos de las infracciones tributarias, teniendo siempre presente la diferencia existente entre los delitos tributarios y las contravenciones y faltas reglamentarias.

En todo caso, esto no es más que un punto de partida que se aspira, tenga el eco debido entre quienes tengan la oportunidad de revisarlo, y a partir aquí surja algún tipo de discusión que permita enriquecer el análisis de un tema tan venido a menos.

Desarrollo

Concepto de infracciones tributarias

Largas e interesantes disquisiciones doctrinarias han surgido en torno a este tema, lo que ha motivado el despliegue de profundos esfuerzos encaminados, primeramente, a definir lo que se debe entender por infracciones tributarias, para luego tratar de desentrañar su naturaleza jurídica, pormenores que en realidad tienen mucha relevancia y necesariamente deben constituir el punto de partida de cualquier análisis, a fin de tener un cabal entendimiento del tema.

En efecto, varios conceptos se han vertido tratando explicar lo que debe entenderse por infracciones tributarias, en muchos de los cuales se pone de relieve el elemento relacionado con la voluntad y en otros el elemento culpabilidad, e incluso en algunos casos se

hace una distinción entre “infracciones” y delitos, así, por ejemplo, (Samban Salgado, 2012).

“(…) infracción es un concepto genérico que agrupa o incluye a toda trasgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una ley, pacto o tratado; mientras que el término “delito” es una especificidad dentro de ella que afecta - en su gravedad - bienes jurídicos personales, sociales y estatales.”

En cambio, (Pérez Royo, 2012) “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”.

Los distinguidos maestros (Pérez de Ayala & González, 1975) definen a las infracciones tributarias señalando que “...son acciones u omisiones por las que se incumplen los mandatos imperativos de las normas tributarias (...)”.

Esta última definición proporciona una idea general y amplia sobre lo que debe entenderse por infracciones tributarias, y adquiere relevancia para el caso particular de nuestra legislación, dado que el tratamiento de las infracciones tributarias ha experimentado una notable evolución desde finales del siglo pasado hasta lo que va del presente, así, las contravenciones y faltas reglamentarias que ya se encontraban vigentes, pero dispersas en distintas leyes tributarias, a partir de 1975 pasaron a formar parte del Libro IV del Código Tributario denominado “Del Ilícito Tributario”, donde se reguló todo lo relacionado con las infracciones tributarias, que en ese entonces abarcaba tanto los delitos como las contravenciones y faltas reglamentarias, pese a que en realidad son dos capítulos distintos, que si bien tienen algunos puntos de coincidencia, también tienen diferencias significativas en cuanto a su naturaleza, competencia, procedimiento y sanción.

Sin embargo, con la expedición del Código Orgánico Integral Penal (COIP), publicado

en el Suplemento del Registro Oficial N° 180, de 10 de febrero de 2014, tanto la defraudación tributaria como la defraudación aduanera pasaron a regularse en la Sección Quinta del Capítulo Quinto, del Libro Primero de dicho cuerpo legal, quedando reguladas bajo la denominación de infracciones tributarias únicamente las contravenciones y faltas reglamentarias.

En consecuencia, para el caso de los delitos tributarios, por las razones que se señalará más adelante, es válida la misma definición que consta en el Art. 18 del COIP, donde se establece que infracción penal “Es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código.”.

En cambio, tal definición no es válida para las contravenciones y faltas reglamentarias de tipo tributario, las que, bajo el ropaje de “infracciones tributarias”, lo define el Art. 314 del Código Tributario señalando que “Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”, definición que también es aplicable en materia aduanera, dado que el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), pese a que también clasifica a las infracciones aduaneras en contravenciones y faltas reglamentarias, no contiene una definición al respecto.

En realidad, las definiciones legales previstas en la legislación ecuatoriana, da una idea clara de lo que se debe entender por infracciones tributarias, según su clase, por lo que no amerita mayor análisis.

Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias

El vertiginoso crecimiento de la actividad económica en el mundo entero, ha dado lugar al nacimiento de una abundante legislación

tributaria acompañada de permanentes reformas, la misma que, en su empeño de captar mayores recursos para el sostenimiento del gasto público, intentar gravar toda clase de manifestación de riqueza expresada en términos de beneficios, patrimonios, consumos, o cualquier otra exteriorización susceptible de ser gravada, de allí que, en el caso de nuestro país, con la expedición de la Constitución de 2008 incluso se llegó a otorgar la categoría de rango constitucional al “deber de contribución”, con lo que se intenta sustentar la financiación del Estado, respetando obviamente los límites de la capacidad contributiva; en este sentido, el numeral 15) del Art. 83 de la Carta Magna contempla como uno de los deberes y obligaciones de todos los ecuatorianos, “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley (...)”.

Sin embargo, los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, coetáneamente han ido ideando nuevas e ingeniosas formas de evadir el cumplimiento de sus obligaciones, lo que a su vez ha motivado la proliferación de normas sancionatorias que, a través de la amenaza de una pena, intentan tutelar el bien jurídico protegido, que en este caso está constituido por la recaudación tributaria, de allí que, conforme lo advierte (Guillani Fonrouge, 2005), a medida que adquirió desarrollo la actividad financiera del Estado y la violación de la legislación revestía mayor importancia, los autores comenzaron a preguntarse si las infracciones tributarias:

“...debía asimilarse a los delitos comunes o sí, por el contrario, constituían una categoría especial merecedor de tratamiento represivo particular; en otros términos, si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial...”

En efecto, la actividad sancionadora ejercida en virtud de poder de imperio del Estado,

no ha tenido el mismo tratamiento ni el tiempo ni en el espacio, puesto que, si se echa mirada a la historia, se puede dar cuenta que en los albores del siglo XIX, el deber de contribución se ha visto reducido a un mecanismo extra jurídico de dominación, que basado en la arbitrariedad y el despotismo justificaba la coacción como mecanismo para exigir el cumplimiento de las obligaciones, lo que a su vez fundamentaba en el “poder de policía” que imperaba en aquel entonces, es por ello que a finales de este mismo siglo se desarrollaron corrientes que proclamaron la aplicación de los principios del derecho penal común a las infracciones administrativas.

Posteriormente, el insigne maestro alemán James Goldschmidt será quien desarrolle la concepción administrativista de las infracciones tributarias, hasta que más tarde aparecieron las Escuelas Autonomista y Dualista, que adoptaron una concepción un tanto ecléctica.

Pese a que en la actualidad, a criterio de (Speyer Wells, 2016), “(...) prácticamente hay uniformidad en la doctrina del mundo desarrollado en considerar perfectamente viable la aplicación del derecho penal y sus principios a las infracciones administrativas (...)”, la doctrina no ha logrado ponerse de acuerdo respecto a la naturaleza jurídica de esta clase de infracciones, de allí que, aunque para el distinguido maestro (Sainz de Bujanda, 2011), “...la polémica suscitada es estéril y bizantina, porque los argumentos esgrimidos en defensa de una u otra corriente de opinión, derivan de no haberse tomado en consideración dos planos diferentes para el debate; es decir, por un lado el plano lógico-jurídico, el de la realidad jurídica deseable y, por el otro, el plano de la realidad jurídico positiva-ajustada a criterios formales de delimitación.”, la delimitación de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias adquiere particular relevancia en nuestro país, dada la forma como se encuentran concebidas y clasificadas en nuestra legislación.

Teoría penalista

Los defensores de la corriente penalista consideran que no existe diferencia ontológica o cualitativa entre el delito tributario y el delito penal, de allí que se han vertido varios argumentos tendientes a justificar esta posición, de entre los cuales se destacan los siguientes:

- a) Tanto el legislador fiscal como el legislador penal tienen el mismo objetivo, esto es, restringir la libertad de acción del individuo, en procura de precautelar el interés público por encima del interés privado;
- b) La facultad recaudatoria es un derecho pecuniario del Estado y los ingresos tributarios corresponden a la comunidad, por lo que consideran que las infracciones al derecho tributario constituyen delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga al derecho penal común;
- c) El transgresor de una ley tributaria busca evitar la disminución de su patrimonio, enriqueciéndose ilícitamente en detrimento del interés público, por lo que se considera que los móviles que impulsan el cometimiento de una infracción tributaria, son los mismos que impulsan el cometimiento de un delito penal común; y,
- d) Las sanciones aplicables a ambas clases de infracciones tienen la misma finalidad, esto es, la prevención mediante la intimidación, o la retribución.

Uno de los autores de renombre que se ha pronunciado abiertamente a favor de esta teoría, es el profesor (Sáinz de Bujanda, 1961 y 1962), respectivamente, así como en otros eventos de esta naturaleza, ha dejado claro que "(...) la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las

de otras leyes es de tipo formal...", para luego concluir que "...la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracciones que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una penal (...)" (Sáinz de Bujanda, 2005).

Concordando con este autor, fundamentalmente en aquella apreciación de que la infracción tributaria es de naturaleza penal por el carácter de "pena" que tiene dicha sanción, (Soler, 2011) por lo que se afirma:

"(...) cuando el orden jurídico es agredido por cualquier tipo de infracción se lesiona un bien del que disfruta la comunidad y, siendo esta víctima del acto antijurídico, el ordenamiento legal prevé el castigo al infractor imponiéndole una pena, infligiéndole, así, un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria (...)"

Siguiendo esta línea de pensamiento, más adelante agrega que "(...) la teoría penalista a la cual nos adherimos, no advierte diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito tributario y el ilícito penal común, por lo que el sistema represivo fiscal es de naturaleza penal (...)"

Teoría administrativista

En contraposición a la corriente penalista, surgió la Teoría administrativista, cuyo máximo exponente – y considerado como el autor de la misma es el alemán James Goldschmidt, quien cataloga al derecho tributario – y administrativo en general – como un medio generador de bienestar social de jerarquía inferior, que se reducía a simples ordenes de la administración, cuya desobediencia no puede ser considerada como equivalente a la transgresión del orden jurídico tutelado por el Estado.

En consecuencia, el punto de partida de esta teoría se refiere a que el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario, es

distinto cualitativamente del tutelado por el derecho penal común, así, los defensores de esta teoría consideran que, mientras este último busca proteger los derechos de los individuos, el derecho penal tributario tiene por objeto proteger el interés público, de allí que, para sustentar el vigor de esta teoría, se han vertido varios argumentos, de los cuales se puede resumir como los principales:

- a) Existe una gran diferencia entre desobedecer las órdenes de la administración y la transgresión del orden jurídico tutelado por el Estado;
- b) Al tratarse de conductas administrativas, la infracción se materializa en la omisión de prestar ayuda a la administración;
- c) Las sanciones administrativas no son ni de corrección ni de intimidación, sino una simple pena de orden o sanción de contravención;
- d) Las sanciones son juzgadas y aplicadas por la administración pública, mientras que en el derecho penal común es competencia del órgano judicial;
- e) En lo relacionado con la culpabilidad deben regir principios especiales para la imposición de la pena administrativa; y,
- f) Sobre la punibilidad de las personas jurídicas y terceros se aplican normas especiales.

Sin embargo, esta posición también ha recibido el reproche de autores como Guillani Fonrouge (2005), para quien las sanciones fiscales tienen un acentuado particularismo que justifican su consideración independiente, pero en esencia tienen un carácter sancionador, el mismo que ha sido establecido para prevenir y reprimir las transgresiones a las normas y no para reparar daño alguno, por ello que sostiene:

“No es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo. En su caso, como en el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; por lo demás, el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado...” (Guillani Fonrouge, 2005).

Teoría autonomista

La concepción autonomista que proclama la independencia del derecho penal financiero o derecho penal tributario, pretende instituir una naturaleza propia para las infracciones tributarias, de manera que lo concibe como una disciplina autónoma y, por ende, separada del derecho penal común y del derecho administrativo, puesto que el derecho penal tributario sería la rama encargada del estudio de aquellas infracciones a normas especiales que prevén la obligación de pagar tributos, para suplir las necesidades de la sociedad, a diferencia del derecho penal común que tiene capacidad para tutelar tanto derechos individuales como colectivos.

Incluso autores como (Guillani Fonrouge, 2005) Godoy, han pretendido justificar la autonomía del derecho penal tributario, en base al débil argumento del nombre propio que debe tener esta rama del derecho; en este sentido afirma que:

(...) la autonomía en la calificación que merecen las normas tributarias que sí así son calificadas las normas jurídicas generales, también las normas como el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción

respectiva deben también ser calificados como tributarios; admitiendo los principios del derecho penal cuando las leyes tributarias expresamente se refieren a ellos (...)

Uno de los pocos autores – quizá el único – que se ha preocupado por analizar este tema, es (Troja Jaramillo, 2014), quien, refiriéndose al Código Tributario de 1975, señala que éste ha sido elaborado inspirado en la teoría autonomista, de allí que, fundamentándose en que el Código Tributario – que se encontraba vigente hasta antes de las reformas incorporadas por el COIP – contenía tanto disposiciones sustanciales como normas adjetivas sobre el delito tributario, pero que:

(...) Ello no supone, bajo ningún punto de vista, el desconocer que en algunos casos resulta necesario remitirse al Código Penal ante el silencio en el que incurre en Código de la materia. Ello ocurre, por ejemplo, en lo que respecta a las nociones de tipicidad o antijuridicidad; en lo que se refiere a los principios del debido proceso, que son los mismos del derecho penal (...)

Las circunstancias agravantes y atenuantes, entre otras...”, defiende con toda convicción la teoría autonomista, señalando que:

(...) en lo sustancial o material, si bien el derecho penal tributario comparte muchos de los elementos configuradores propios del derecho penal general, dado que ha estado por más de treinta años regulado de forma independiente y por cuanto se trata de una rama fundamentalmente técnica – en la que priman elementos contables y de reparación económica –, goza de una autonomía conceptual y práctica suficiente como para sustentar la conveniencia de que se mantenga una regulación diferenciada de la que habitualmente se aplica a los delitos comunes (...)

Sin embargo, la corriente autonomista no alcanzó mayor relevancia en la doctrina, y en el caso de nuestra legislación tampoco tenía sustento antes de ser trasplantados los delitos tributarios en el COIP, mucho menos ahora que todo lo relacionado con los delitos tributarios se encuentran regulados por las normas del derecho penal común, cuestión que resulta explicable, dado que, si pregona la autonomía de esta rama del derecho y al mismo tiempo se reconoce que son admisibles los principios del derecho penal común, cuando las leyes tributarias se remitan de manera expresa a ellas, resulta incluso contradictorio, puesto que si en verdad se tratara de una materia autónoma, no tendría razón alguna para recurrir a las demás ramas de derecho, como ocurría y sigue ocurriendo en nuestro caso particular, toda vez que el Art. 310 del Código Tributario, de manera expresa reconoce la aplicación supletoria de las normas del derecho penal común, cuando señala que “Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.”.

Por la forma como comienza su análisis, en principio podría pensarse que Guillani Fonrouge se muestra partidario por la teoría penalista, puesto que al plantear el problema señala que:

La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatorio del daño (...) (Guillani Fonrouge, 2005)”.

Sin embargo, el referido autor, negando la autonomía del derecho penal tributario, sostiene que:

(...) las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal, si se prefiere); ni creemos que pueden constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente (...) (Guillani Fonrouge, 2005).

Es decir, no lo concibe como un derecho autónomo, sino como un simple capítulo del derecho tributario, que a su vez forma parte del derecho financiero y por lo mismo independiente de las demás materias.

Teoría dualista

Uno de los mayores cuestionamientos que surgió en contra de la doctrina autonomista, es la falta de reconocimiento de la diferencia existente entre los delitos y la omisión de deberes formales, es por ello que, en contraposición a dicha corriente, emergió la concepción dualista, que de alguna forma busca armonizar o fusionar la teoría penalista y administrativista, de allí que, frente al concepto único de infracciones tributarias, que preconizaban la teoría penalista y administrativista, el enfoque dualista concibe a los ilícitos tributarios de acuerdo a la naturaleza de las sanciones que pueden imponerse, es decir, sanciones administrativas o penales.

Efectivamente, para una mayor claridad en el análisis, es necesario resaltar que tanto la teoría penalista, como la administrativista y autonomista, concebían al ilícito tributario dentro de un mismo concepto, que por lo

mismo abarcaba tanto a los delitos como a las contravenciones y faltas reglamentarias; en cambio, la teoría dualista partió de una distinción entre las sanciones penales y administrativas que podían imponerse, considerando aplicables las primeras a los delitos tributarios, es decir, en todos aquellos casos en los que los contribuyentes infringían su obligación de pagar tributos, en tanto que las sanciones administrativas se consideran aplicables para los casos de incumplimiento de deberes y obligaciones formales.

En consecuencia, según el dualismo, mientras que el análisis del delito tributario debía ser realizado de conformidad con las normas y principios del derecho penal común, el análisis del resto de infracciones debía realizarse de acuerdo con las reglas del derecho administrativo.

En relación con este tema, (Dino Jarach, 1982), propuso una novedosa combinación de la tesis del dualismo con la idea de la existencia de un Derecho Tributario Penal Especial, por lo que pensaba que:

(...) la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado derecho penal, sino que se encuentra en todo el derecho y también en la rama que se considera en general como la más alejada del derecho penal, o sea, el derecho civil, de modo que al derecho penal común no le corresponde, la paternidad de todo lo penal, sino que, contrariamente "es el hijo emancipado" del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho (...)

Sin embargo, también se sostuvo que:

Las violaciones de normas del derecho tributario material o formal por parte de los sujetos pasivos constituyen, algunas veces, ilícitos penales, cuya sanción en ciertos casos es la pena criminal común, en otros casos una pena especial, característica del

derecho tributario, la sobretasa. El conjunto de las normas que definen los hoy ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas llámase derecho tributario penal.” (Dino Jarach, 1982).

La tendencia actual de las diferentes legislaciones, está orientada a considerar que es perfectamente viable la aplicación de las normas del derecho penal común y sus principios a las infracciones administrativas, sean estas contravenciones o faltas reglamentarias, de allí que, conforme ya quedó señalado *“ut supra”*, en el caso particular de nuestra legislación, a raíz de la entrada en vigencia del COIP, todo lo relacionado tanto con la defraudación tributaria como aduanera, así como con el contrabando, pasaron a regularse en una sección de dicho cuerpo legal, es decir, los delitos tributarios y aduaneros como tales se encuentran regidos por las normas del derecho penal común, en cambio, las infracciones tributarias, bajo cuyo techo se encuentran comprendidas de manera exclusiva las contravenciones y faltas reglamentarias, se rigen por las normas del derecho tributario, lo que en buen romance equivale a decir que nuestra legislación ha adoptado la concepción dualista.

Sin duda, la decisión de incorporar los delitos tributarios y aduaneros en el COIP, se encuentra acorde a la realidad y a la esencia de esta clase de infracciones, puesto que de ninguna manera se puede considerar que el interés público que buscaba proteger el derecho tributario sancionador, tenga menor relevancia que el interés particular que busca proteger el derecho penal común, todo lo contrario, si en base a ese gran pacto social surge el Estado para proteger los derechos de la colectividad, la transgresión a tales derechos incluso genera mayor afectación de derechos, puesto que no está siendo menoscabando un derecho individual de un particular, sino el derecho de la colectividad en general. Otra cosa es que el Estado como ente ficticio no esté en condiciones de sentir la afectación

de sus derechos como siente un individuo en particular, y por este hecho no se defienda con el mismo ahínco con el que haría una persona natural.

Por otro lado, tampoco hay que olvidar que igual o mayor gravedad reviste la conducta de quien, desde la comodidad de su oficina y sin sufrir riesgo alguno, planifica la evasión de una gran cantidad de tributos, versus aquel que arriesgando su vida tiene que salir a robar una gallina.

Pese a la claridad en la posición adoptada por nuestra legislación en lo que tiene que ver con los delitos tributarios; sin embargo, no existe ninguna claridad respecto a la naturaleza jurídica de lo que quedó catalogado como infracciones tributarias en nuestra legislación (contravenciones y faltas reglamentarias), por lo que, si se revisa el texto del artículo 310 del Código Tributario, se encontrará que el juzgamiento y sanción de las infracciones tributarias, no están reservadas de manera exclusiva las normas del derecho tributario, sino que, en forma supletoria se remite a las normas del derecho penal común, así, la norma señala que “Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.”.

Por otro lado, a raíz de la entrada en vigencia de la Constitución de 2008, en el numeral 3) de su Art. 11 quedó plasmado que “Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.”, lo que implica que las normas constitucionales son de obligatoria aplicación en todos los ámbitos del derecho, del cual no se encuentra exento el derecho tributario, en tanto que las normas del derecho penal común son de aplicación

supletoria, por lo que no se puede hablar de una teoría dualista pura en nuestra legislación, sino de una posición ecléctica, puesto que, si bien las sanciones aplicables para las infracciones tributaria reguladas en nuestro Código Tributario, son de carácter administrativo, para su juzgamiento y aplicación debe observarse las normas de la Constitución y las normas del derecho penal común, cuando corresponda.

Elementos de la infracción tributaria

Un importante sector de la Doctrina considera que los elementos constitutivos de las infracciones tributarias son los siguientes: la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, cuestión que incluso se encuentra reconocida en nuestra legislación para los delitos tributarios y aduaneros, puesto que el Art. 18 del COIP define a la infracción penal en general – que abarca a la defraudación tributaria y aduanera, así como al contrabando y la receptación –, como “... la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código.”; sin embargo, no ocurre lo mismo respecto a lo que nuestra ley denomina infracciones tributarias (contravenciones y faltas reglamentarias), las que se encuentran definidas en el Art. 314 del Código Tributario como “... toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”, de lo que se desprende en forma clara que la norma no hace ninguna referencia ni a la tipicidad ni a la culpabilidad como elementos de esta clase de infracciones, que son precisamente los temas que mayor controversia han generado a nivel doctrinario, por lo que es necesario hacer una breve precisión al respecto.

La conducta

Tratándose de los delitos tributarios, la legislación ecuatoriana reconoce como un

elemento del tipo a la conducta; en cambio, en lo concerniente a las infracciones tributarias la ley se refiere en sentido amplio a las acciones y omisiones, que en definitiva hacen alusión a la misma conducta del agente, que puede ser positiva (hacer algo que la ley prohíbe) o negativa (dejar de hacer algo que la ley ordena).

En consecuencia, las infracciones tributarias, al igual que los delitos tributarios pueden ser clasificados como de comisión y de omisión.

La tipicidad

A fin de evitar cualquier tipo de confusión, es pertinente comenzar aclarando que, si bien guardan algún tipo de relación, el principio de tipicidad y el de legalidad no son iguales, puesto que por tipicidad no solo debe entenderse como aquella conducta humana que viola una norma, sino que además debe reunir los otros elementos del tipo que permitan circunscribir la conducta en alguna de las figuras previstas en la ley; dicho en otros términos, para que un hecho sea considerado como típico, primero debe encontrarse previsto en la ley, luego, el hecho de la vida real debe adecuarse a lo que se encuentre tipificado en el tipo penal.

En cambio, el principio de legalidad, que se sustenta en el apotegma jurídico “*nullum crimen sine lege*”, significa que “no hay crimen o delito sin ley”, lo que equivale a decir que, como bien lo afirma el maestro (Roxin Claus, 1997) “...por mucho que una conducta sea en alto grado socialmente nociva y reveladora de necesidad de pena, el Estado sólo podrá tomarla como motivo de sanciones jurídico penales si antes lo ha advertido expresamente en la ley...”.

En el caso particular del Ecuador, tomando en cuenta que la definición de infracción tributaria prevista en el Código Tributario, no hace referencia a la tipicidad, para entender

su alcance es necesario recurrir de forma supletoria a las normas del derecho penal común, al que se remite el Art. 310 del Código Tributario, así, el Art. 25 del COIP define a la tipicidad señalando que “Los tipos penales describen los elementos de las conductas penalmente relevantes.”.

Pese a lo señalado, hay que tener en cuenta que en el ámbito sancionador administrativo son comunes las tipificaciones imprecisas y ambiguas, las fórmulas abiertas o en blanco, de las que no se encuentra a salvo nuestra legislación, así, en lo que se refiere a las contravenciones, el Art. 348 del Código Tributario las define señalando que son:

(...) las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.

En cambio, refiriéndose a las faltas reglamentarias, el Art. 351 las define como “...la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.”.

Esto significa que las infracciones tributarias, en nuestro caso particular, se encuentran reguladas en forma general, como verdaderos tipos penales en blanco, lo que ciertamente, en muchos casos, dificulta conocer a ciencia cierta cuáles son las conductas sancionables, por lo que habrá que estar a cada caso en particular para verificar si cumplen con los elementos del tipo, cuestión que no ocurría hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 242, de 29 de diciembre de 2007, a través de la cual se reformaron los Arts. 349 y 351 del Código Tributario, normas que hasta ese momento contenían un listado de las conductas reprochables consideradas como contravenciones y faltas reglamentarias, y luego, de manera ambigua e imprecisa, terminaban señalando que también constituyen contravenciones o faltas reglamentarias “Los demás que prevean las leyes o reglamentos tributarios.”.

En materia aduanera en cambio, la situación es diferente, toda vez que los Arts. 190 y 193 del COPCI contienen un listado excluyente de todas aquellas conductas consideradas como contravenciones y faltas reglamentarias, lo que permite tener mayor certeza a la hora de juzgar y sancionar este tipo de infracciones, sin que esto implique que dentro de este listado se encuentren recogidas todas las infracciones aduaneras ni que las que constan tengan la debida claridad en su tipificación, así por ejemplo, el numeral 3) del Art. 299 del COIP tipifica como defraudación aduanera cuando “No declare la cantidad correcta de mercancías...”, conducta que a su vez constituye una contravención aduanera, por cuanto el literal n) del Art. 190 del COPCI tipifica como tal a “Las conductas de receptación aduanera, defraudación aduanera y mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal, respecto de mercancías cuya cuantía sea igual o inferior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general.”

En consecuencia, si bien la norma tipifica como contravención a la falta de declaración de la cantidad correcta de mercancías; sin embargo, nada dice al peso o la calidad, a sabiendas que, en materia aduanera, el peso o la calidad de las mercancías pueden ser determinantes para la valoración de las mismas, así, por ejemplo, no es lo mismo declarar que un lingote de oro pesa cien gramos cuando

en realidad pesa un kilo, en cuyo caso el valor del oro será ostensiblemente más alto; sin embargo, la ley nada dice respecto a la falta de declaración del peso o la calidad correcta, conducta que en cambio sí se encontraba tipificaba de manera clara en el literal j) del Art. 83 de la Ley Orgánica de Aduanas, donde se reputaba como delito aduanero a “La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento...”. Esto no es más que una muestra de las falencias respecto a la tipificación de las infracciones, que con mayor abundamiento podrían ser objeto de un análisis más detenido en un capítulo diferente.

Antijuridicidad

La antijuridicidad se la define como la desaprobación que posee un hecho dañoso o acto típico, que es contrario a las normas del Derecho en general, “El término antijuridicidad expresa la contradicción entre la acción realizada y las exigencias del Ordenamiento jurídico...” (Muñoz Conde & García, 2010), luego de lo cual aclara que “A diferencia de lo que sucede con otras categorías de la Teoría del Delito, la antijuridicidad no es un concepto específico del Derecho penal, sino un concepto unitario, válido para todo el Ordenamiento Jurídico, aunque tenga consecuencias distintas en cada rama del mismo...”

Siguiendo esta línea de pensamiento, el Art. 29 del COIP, refiriéndose a la antijuridicidad señala, “*Para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin justa causa, un bien jurídico protegido por este Código.*”

Partiendo del citado criterio doctrinario, resulta que la antijuridicidad es un elemento universal, que no interesa únicamente al derecho penal, sino que es perfectamente aplicable en el ámbito tributario, por lo que, en este campo

también cabe analizar si la conducta dañosa es contraria a una norma jurídica tributaria.

Culpabilidad

En el derecho penal común, para la imposición de una pena no basta con la comisión de un hecho típico y antijurídico, dado que esto no conlleva la automática imposición de una pena, sino que, junto a la tipicidad y antijuridicidad, debe concurrir un tercer elemento como es la culpabilidad o elemento subjetivo del delito, que se define como un principio según el cual, no puede existir responsabilidad si el agente que comete la infracción no ha obrado con dolo o culpa, es decir, con intención y conocimiento, en el caso del dolo, o con imprevisión e imprudencia en el caso de la culpa.

En el caso de la legislación ecuatoriana, en lo que a los delitos tributarios se refiere, el concepto de culpabilidad se rige por la responsabilidad subjetiva, la misma que se configura cuando la comisión del delito se realiza con intención dolosa, de allí que, al estar recogidos los delitos tributarios en el COIP, es aplicable el concepto de culpabilidad prevista en el Art. 34 de dicho cuerpo legal, donde se prevé, “Para que una persona sea considerada responsable penalmente deberá ser imputable y actuar con conocimiento de la antijuridicidad de su conducta.”

En cambio, en lo que se refiere a las infracciones tributarias y aduaneras (contravenciones y faltas reglamentarias), se rigen por la responsabilidad objetiva, lo que implica que el sólo cumplimiento del presupuesto establecido en la ley, da lugar a la imposición de la sanción, ya que no se requiere de un análisis de la intencionalidad en la actuación del contribuyente, así, el Art. 316 del Código Tributario establece que “Para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma.”, y en términos muy similares, el inciso segundo del Art. 175 del COPCI dispone, “Para la sanción de

contravenciones y faltas reglamentarias bastará la simple trasgresión a la norma.”.

Es por este motivo que la idea de culpabilidad del derecho penal común, en el ámbito administrativo se la identifica con el término responsabilidad, para de alguna forma dejar de lado la idea de intención dolosa que se halla implícita en la culpabilidad.

Sin embargo, este tratamiento encuentra su razón de ser en el simple hecho de que las infracciones tributarias solamente se refieren al incumplimiento de aspectos formales, por lo que no es necesario juzgar su intencionalidad, caso contrario, en la mayoría de casos, resultaría imposible determinar si la violación de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales se ha realizado con intencionalidad.

Conclusiones

Luego de haber abordado la problemática y los criterios doctrinarios vertidos en relación a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, en conclusión, se puede señalar lo siguiente:

El interés público que se protege a través de las normas que regulan los delitos tributarios y aduaneros, de ninguna manera se puede considerar que tenga menor relevancia que el interés individual.

En lo que se refiere a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias en general, en

las que se incluye a los delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, nuestra legislación ha adoptado la corriente dualista, puesto que se aplican las normas del derecho penal común para los delitos tributarios y aduaneros, en tanto que ha reservado las normas del Código Tributario para las contravenciones y faltas reglamentarias.

Sin embargo, en cuanto las contravenciones y faltas reglamentarias, no se puede considerar aplicable una teoría dualista en forma pura, sino una teoría dualista ecléctica, puesto que, aparte de las normas constitucionales que son aplicables en todas las materias, son aplicables las normas del derecho tributario y las normas del derecho penal común, en forma supletoria.

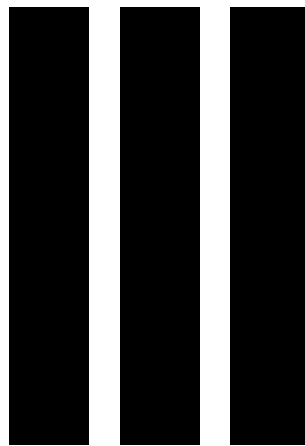
Las infracciones tributarias, en cuanto a su tipicidad, se encuentran recogidas como verdaderos tipos penales en blanco, lo que dificulta conocer a ciencia cierta cuáles son las conductas sancionables. Si bien en materias aduanera existe un listado excluyente de infracciones aduaneras, tampoco se encuentran tipificadas todas las conductas ni las que constan tienen la suficiente claridad.

En nuestra legislación, en lo que a los delitos tributarios se refiere, el concepto de culpabilidad se rige por la responsabilidad subjetiva, en cambio las infracciones tributarias y aduaneras (contravenciones y faltas reglamentarias), se rigen por la responsabilidad objetiva.

Referencias Bibliográficas

- Dino Jarach. (1982). *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Editorial Abeledo Perrot.
- Guillani Fonrouge, C. (2005). *Derecho Financiero*. Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Muñoz Conde, F. y., & García, A. (2010). *Derecho Penal: Parte General*. Editorial Tirant lo Blanch, pág. 299.
- Pérez de Ayala, J., & González, E. (1975). *Derecho Tributario*. Editoriales de Derecho Reunidas S.A.
- Pérez Royo, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Aranzadi S.A.
- Roxin Claus. (1997). *Derecho Penal: Parte General*. Editorial Civitas.
- Sáinz de Bujanda. (1961 y 1962). *IX y X Semana de Estudios de Derecho Tributario*. Editorial Marcial Pons.
- Sáinz de Bujanda, c. p. (2005). *Derecho Financiero Tomo II*. Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Sainz de Bujanda, c. p. (2011). *Tratado de Derecho tributario*. Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Samban Salgado, F. (2012). *El Ilícito Tributario: Naturaleza Jurídica y tratamiento en la legislación peruana*, pg 9. Lima: Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. N° 17, pág. 9, ISSN 2073-2902.
- Soler, O. C. (2011). *Tratado de Derecho Tributario, Administrativo Penal*. *Revista de Derecho Universidad Andina*, (15), 682-84.
- Speyer Wells, P. (2016). *Derecho Crítico: Perspectiva Tributaria*. Editorial Temis.
- Troya Jaramillo, J.V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Parte



La tercera parte, no menos importante de la anteriores, abordan temas latentes y de permanente análisis, entre ellos: los presupuestos del derecho económico y capacidad contributiva, los activos digitales, la tributación en el contexto de la globalización y la economía digital, y cierra con un vistazo al proceso tributario.

23

LOS PRESUPUESTOS DEL HECHO ECONÓMICO, REALIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

*Autora: Sandra Elizabeth Maldonado Puente
Jueza Distrital Contencioso Tributario, Quito*

Resumen

A través de este artículo, ponemos de manifiesto ciertas denominaciones jurídicas y económicas relevantes en el campo tributario, estableciendo su significado y características. Es así que nos referimos a lo que es el hecho económico, la realidad económica y la capacidad contributiva, además que hacemos referencia al hecho generador de los tributos como regla básica a partir de la cual, podemos analizar cada uno de estos conceptos. Sin duda alguna, que el hecho generador, propuesto por quien tiene la facultad para crear o modificar los tributos, debe considerar en su formulación estos tres conceptos, a fin de que cualquier tributo pueda cumplir con su finalidad constitucional. Luego de su análisis conceptual, tanto en el ámbito doctrinario como legal, hacemos referencia al precedente jurisprudencial emitido por nuestra Corte Nacional de Justicia, pues este precedente obligatorio tanto para los jueces como para las partes en conflicto, nos ofrece una visión de la manera en que, desde el punto de vista del juzgador, debe entenderse la realidad y esencia económica de las transacciones sujetas a imposición. Finalmente se establecen las conclusiones de todo lo tratado en este artículo.

Palabras claves: Hecho económico, realidad económica, capacidad contributiva, tributos, calificación, esencia.

Abstract

Through this article, it is about putting into context certain relevant legal and economic denominations in the tax field, establishing their meaning and characteristics. It is thus that we refer to what is the economic fact, the economic reality and the taxable capacity, in addition that we refer to the fact that generates taxes as the main rule from which we can analyze each of these concepts. Without a doubt, the generating event, proposed by whoever has the power to create or modify taxes, must consider these three concepts in its formulation, so that any tax can fulfill its constitutional purpose. After its conceptual analysis, both in the doctrinal and legal fields, we refer to the jurisprudence precedent issued by our National Court of Justice, since this mandatory precedent both for judges and for the parties in conflict, offers us a detailed analysis of the way in which, from the judge's point of view, the entire economic reality of the transactions subject to tax must be understood. Finally, the conclusions of everything discussed in this article are established.

Keywords: Economic fact, economic reality, contributory capacity, taxes, qualification, essence.

Introducción

Resulta sumamente útil para entender el mundo de los tributos, el tener claro ciertos conceptos básicos e importantes, con los que nos topamos a menudo, en la casuística que se presenta día a día en nuestra labor de jueces, y por supuesto, en la de los abogados en ejercicio de la profesión, sea que defiendan a los contribuyentes o litiguen de parte del Estado; así como de quienes ejercen la representación de las entidades jurídicas, y en la toma de sus decisiones.

Los tributos solamente pueden ser exigidos, cuando el presupuesto de hecho o hecho generador, se ha producido; es decir, cuando los hechos económicos, se subsumen de forma plena en la norma legal que los describe. Si no entendemos que los tributos se generan solo a partir de una ley que los describa, cualquier conclusión a la que lleguemos sin tomar en cuenta esta situación, lo que provoca, por un lado, es que el contribuyente se vea afectado en su patrimonio, satisfaciendo una obligación que no le correspondería, y por el otro, que el Estado y sus arcas, a las que aporta esta exacción, se enriquezcan ilícitamente; y en cualquiera de los dos escenarios, la situación de abuso y arbitrariedad debe ser corregida.

Recordemos que si bien como ciudadanos, estamos obligados a contribuir con el progreso del País, aquello no implica que, a costa de esta obligación, podamos vernos afectados por actos que resulten desmedidos e ilegítimos. Las instituciones estatales también tienen la obligación de garantizar nos derechos y de respetar la Constitución y las leyes; y aunque aquello nos parezca casi imposible, porque los entes estatales, aun en aplicación de sus facultades, nos imponen obligaciones desmedidas, son cuestiones que deben corregirse a través de una política fiscal y económica que considere efectivamente al ahorro y la inversión

como una importante fuente generadora de ingresos fiscales.

De suyo, el Estado y todo el conjunto de sus instituciones, deben tener en consideración, como parte de su conciencia pública, que los tributos solo pueden exigirse en medida legal, y que los tributos no son ni el fin ni la única fuente de recursos para contribuir al presupuesto estatal. El agobio impositivo al que se somete, año tras año a los contribuyentes, para solventar gastos corrientes (burocracia sobre todo), se está convirtiendo en el rubro más oneroso que debe satisfacer en primer término (más IESS, más obligaciones patronales, más municipios, más permisos) todo emprendedor, empresario, trabajador, empleado, profesional, artista, compañía, sociedad, en suma, de todo ente o persona con capacidad para tributar, y aquello solo puede generar un descontento social, desdiciendo en mucho, al Estado social que nuestra Carta Magna propugna, porque por otro lado, se nos debe garantizar la capacidad de poder consumir o adquirir algo relevante en la vida, como aspiración personal y del ser, pero lo que vemos actualmente, es una sociedad endeudada, con poca atención pública, salud, educación y seguridad, lo que nos sigue condenando a vivir en el subdesarrollo.

Entrando ya en materia, a través del desarrollo de este tema nos enfocaremos en analizar inicialmente los conceptos de hecho económico y su relevancia para ser objeto de un impuesto, su naturaleza contable y registro, así como la realidad económica del hecho, para finalmente concluir tratando el principio de capacidad contributiva.

Definiciones

Iniciamos entonces tratando en primer lugar sobre el hecho generador, hecho relevante jurídicamente para que se establezca el tributo. ¿Qué entendemos por hecho generador?

Llamado también hecho tributario, presupuesto de hecho, situación imponible, hecho generador, situación base, soporte fáctico, *fattispecie*, *tatbestand*, *fait générateur*, *presuposto* o presupuesto puede definirse como “un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria”¹. También como “el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas”² o aquel que “constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria en la medida en que no se haya configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y desgravaciones o beneficios tributarios)”³.

Las doctrinas modernas han mostrado su tendencia en relevar al hecho imponible de su categoría básicamente jurídica para resaltar su identidad económica con los hechos fácticos que configuran la obligación tributaria; sin embargo, apegados a las doctrinas más relevantes cabe señalar que el hecho imponible es siempre un hecho jurídico, que aunque, se genera por la realización de un hecho de naturaleza económica, es el derecho el que le atribuye la trascendencia jurídica para que adopte la forma de un tributo.

El hecho imponible se realiza en unos determinados tiempo y espacio, tiene una forma propia, una cuantía definida y ha de referirse a una persona determinada e individualizada, estos elementos, hacen relación a los aspectos básicos del hecho imponible que Jarach (1982) los clasifica en el aspecto espacial, el

aspecto temporal, la base de medición o base imponible y el aspecto subjetivo del hecho imponible, además señala que el principio fundamental del hecho imponible es la “capacidad contributiva”.

En el campo normativo, nuestro Código Tributario en su artículo 16 lo describe como: “Hecho generador. Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

Hecho económico

Ahora se pasa a definir al hecho económico, en términos sencillos, podemos señalar que los hechos económicos están estrechamente ligados a la actividad social. Sin importar cual sea su origen, un fenómeno económico es causado casi en su totalidad, por la necesidad que tiene las personas o las sociedades de mejorar su estado económico. Cabe indicar que los hechos económicos no son siempre positivos y se traducen en un estado de utilidades, ganancia o ingresos, hay hechos económicos negativos que en ocasiones evidencian pérdidas, escasez, desempleo y reducción de recursos.

Tenemos también que el hecho económico resulta ser, todo aquello que se genera cuando se realiza una acción, una actividad, una operación especialmente de índole económica que efectúa un individuo, ente colectivo o sociedad de cualquier naturaleza, y del que se desprenden importantes consecuencias, entre ellas las de ser objeto de impuestos. Sin embargo, el hecho económico pasaría desapercibido si aquel no quedara registrado a través de la contabilidad; y entonces, me atrevo a decir, en una primera apreciación,

¹ José Luis Pérez de Ayala y Miquel Pérez de Ayala Becerril, *Fundamentos de Derecho Tributario*, (Madrid: Editorial DYKINSON, cuarta edición, 2015), 98.

² Luigi Ferlazzo Napolí, *El hecho imponible en Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, La relación jurídico-tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria*, dirigido por Andrea Amatucci, (Bogotá: editorial Temis S.A., 2001), 62.

³ Catalina García Vizcaino, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, tercera edición, (Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina S.A., 2007), 486.

que la contabilidad es la demostración de un hecho económico.

La Ley de Régimen Tributario Interno establece: "Art. 20.- Principios generales. - La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo".

La contabilidad no solo que es una obligación de las personas naturales o jurídicas, como parte de sus obligaciones impositivas, es una herramienta que permite verificar la actividad económica, por eso es que, desde mi punto de vista, el solo hecho de llevarla, ya implica la existencia de las transacciones que además de haber sido registradas, implican la demostración de su esencia económica.

Realidad económica

Se puede indicar que sus características básicas son: i) la realidad es un estructura, es decir, que entre sus diversas partes debe existir un nexo y una interrelación mutua, de tal manera que conforman un todo; ii) la realidad es dinámica, sus elementos y relaciones se encuentran en continuo movimiento y transformación; y, iii) el movimiento de la realidad no es errático, sino que tiene una determinada dirección, es decir, podemos inferir una realidad, por la secuencia racional de alguno de sus componentes.

En el ámbito tributario, la necesidad de que se establezca la realidad económica en toda transacción de una actividad surgió como una reacción de las instituciones fiscales de frenar

ciertos comportamientos elusivos de los contribuyentes. La realidad económica establece que, al momento de aplicar las normas tributarias, corresponde verificar si en el mundo real se han producido efectivamente los hechos sujetos a imposición; en esta verificación, es irrelevante identificar las formas jurídicas con las que se encuentran identificados los hechos, pues lo trascendental es hallar el elemento fáctico de contenido económico, que, al manifestar capacidad contributiva, es gravado con el tributo.

Con ello se deja de lado la realidad formal para dar paso a la realidad sustantiva, que es relevante para la ley tributaria, esto implica que, al calificar los hechos, la sustancia económica es primordial y por tanto es necesario investigar más allá de la sustentación documentaria que se muestra, a efecto de verificar si esta refleja lo efectivamente ocurrido en la realidad. Para algunos autores, la realidad económica se relaciona con las figuras del fraude de ley y la simulación, para otros con las cláusulas anti elusiva o anti abuso y en lo demás con el fundamento de las doctrinas jurisprudenciales anti elusivas. En cualquier caso, esta propone un examen económico que se manifiesta en dos etapas: i) la valoración del hecho imponible legal en su expresión económica, y ii) la calificación del hecho real conforme con la valoración del hecho imponible. Si existe coincidencia entre la forma, y la sustancia o contenido económico del hecho examinado, no hay inconveniente. Pero, si existe divergencia entre ambos entonces debe evaluarse si el o los resultados económicos alcanzados a través de este ropaje jurídico (más allá de cumplir con todos los requisitos formales que los caracterizan) guardan coherencia con sus resultados.⁴

Y para establecer de forma efectiva la realidad económica, es necesario que quien

⁴ Paúl Cahn-Speyer, La elusión fiscal en Colombia (Revista de Derecho Privado, Colombia, 2006), p. 32

aplica la ley tributaria, sea la autoridad tributaria, el juez o el contribuyente, interpreten de forma efectiva las normas tributarias. Nuestra Ley Tributaria en su artículo 17 del Código Tributario señala:

Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Y justamente en el principio de realidad económica, confluyen todos los conceptos analizados previamente, incluso el de la capacidad contributiva. Volviendo a los conceptos anteriores, ya hemos señalado que el hecho generador, es un presupuesto de hecho que ha establecido el legislador, como necesario para que se dé el nacimiento de una obligación tributaria, de tal forma que el hecho generador no es el simple hecho material, es el hecho económico llevado a cabo por los sujetos pasivos de la obligación, y se constituye en un hecho imponible una vez que ha sido tipificado por la Ley. El hecho material indica al legislador la existencia de la capacidad económica del sujeto pasivo de tributar.

Capacidad contributiva

Se revisa entonces, lo que es la capacidad contributiva, y para ello debemos partir de nuestra Norma Suprema.

El Ecuador en su Constitución, se ha declarado como un Estado Social de Derechos y Justicia,⁵ ello implica dos cuestiones fundamentales: 1.- Que el ser humano se constituye en el eje central de la política social y económica del país, esto consiste en brindar seguridad, confianza e igualdad a todos sus ciudadanos. 2.- Que la Carta Fundamental, es la norma suprema, supremacía que le da su carácter de superioridad normativa en relación a todo el conjunto del ordenamiento jurídico, la que además no solo hace relación a su jerarquía, sino a su superioridad en el plano político ya que es la Constitución la que establece las bases que fundamentan las políticas públicas de nuestro país, este precepto ha sido considerado en el artículo 424 de la Carta Magna.⁶

De la norma precedente se deduce que:

(...) la Constitución como norma superior y fundadora del ordenamiento jurídico, es un parámetro de validez tanto formal como material. La supremacía formal presupone que la Constitución constituye la fuente de las fuentes del derecho y goza de una especial rigidez. La supremacía material tiene como consecuencia la limitación del contenido de todas las demás normas, que es en parte predeterminado y debe adecuarse a la Constitución.⁷

En cuanto a los principios constitucionales del régimen tributario, los mismos han sido establecidos en el artículo 300, de la siguiente forma: "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".

⁵ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, artículo 1.

⁶ "Art. 424. - La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica".

⁷ José Luis Terán Suarez, Principios constitucionales y jurídicos de la tributación, (Quito, Cevallos Librería Jurídica, 2014), 18-9.

Siendo que el régimen tributario constituye una parte fundamental de la política económica del país, en el que uno de sus objetivos constituye la promoción de la inversión, se hace necesario que el régimen tributario contenga una racionalidad mínima indispensable, en la que se tenga especial atención el principio de equidad y capacidad contributiva que haga percibir al sistema tributario como coherente y progresivo.

Lo dicho nos lleva a analizar el principio de equidad, que lleva implícito los de eficiencia y progresividad del tributo. Lo que se busca con estos principios es la justicia, evitar que la norma tributaria sea arbitraria o afecte derechos fundamentales, y que por el contrario, sea equilibrada, eficiente en la prestación de los servicios, progresiva y que vaya acorde con los cambios de las nuevas tecnologías y la evolución de las prácticas económicas y comerciales. En esencia que los impuestos sean justos y equilibrados, de manera que el sujeto pasivo de la obligación no sea desmejorado en su condición, pues conllevaría una desigualdad, pondría a la administración en un grado de superioridad causando con ello arbitrariedad en detrimento del contribuyente y su patrimonio.

Al respecto la Corte Constitucional colombiana en sentencia C-734⁸ del 2002, ha explicado que la equidad en el sistema tributario consiste: "(...) es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión".

Sobre el principio de progresividad, esta misma Corte Constitucional ha manifestado:

(...) hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor a menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta.⁹

La jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia

Nuestra Corte Nacional de Justicia, en Resolución No. 07-2016 publicada en el Suplemento I del Registro Oficial No. 894, de 01 de diciembre de 2016, estableció un precedente jurisprudencial obligatorio, con relación al gasto deducible para el cálculo del impuesto a la renta, que consideramos es un ejemplo práctico en el ámbito jurídico, que encierra en su contenido todos estos conceptos analizados en este artículo: hecho económico, realidad económica y capacidad contributiva.

Recordemos entonces que, para que la Corte Nacional de Justicia establezca un precedente jurisprudencial, debe haberse presentado un mismo problema jurídico en varios fallos ya emitidos de forma reiterativa, y aquellas causas, hacen referencia justamente a la deducibilidad de los gastos en materia de impuesto a la renta. Es así que la Corte dice:

Delimitación del problema jurídico que resuelve las sentencias: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte

⁸ Colombia, Corte Constitucional de Colombia, "Sentencia C-734 del 2002", (ministro ponente Manuel José Cepeda Espinoza), septiembre 10 de 2002.

⁹ Colombia, Corte Constitucional de Colombia, "Sentencia C-173 de 2010", (ministra ponente Clara Inés Vargas), abril 16 de 2010.

Nacional de Justicia ha desarrollado y reiterado la siguiente línea argumental, respecto del problema jurídico resuelto en los fallos ya mencionados: Para que se genere la deducibilidad de un gasto se debe verificar la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta y que se demuestre de manera efectiva la realización la transferencia del bien o la realización del servicio.

Podemos entonces comprender, que la razón que llevó a la Corte Nacional de Justicia a establecer este precedente, es que, en razón de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el ente administrador del tributo, en ejercicio de sus facultades legales, pueda verificar de forma consistente el hecho económico y analizar la realidad económica de la transacción. Es así que la Corte Nacional señala:

“Doctrina jurisprudencial: Esta Sala Especializada en sus múltiples fallos que contienen el mismo criterio reiterado relacionado con la deducibilidad formal – material del gasto, ha dejado en claro que para concebir la secuencia material que justifica el gasto y por consiguiente la calidad de deducible, debe contarse con el círculo contable completo, esto es la verificación de la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención, complementarios, la forma de pago y la acreditación en cuenta en favor del beneficiario, la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya llevado a cabo la transferencia del bien o la realización del servicio; comprendiéndose que si llegase a faltar algún documento de los descritos anteriormente, no se podrá suplir con ningún otro, puesto que, tanto el manejo de la contabilidad como sus documentos fuente, requieren de cierta estrictez para que la misma pueda ser el fiel reflejo de

la actividad económica y mucho más si se pretende el beneficio de la deducibilidad del gasto que reduce el pago del impuesto debido. Es más, ningún documento de los determinados dentro del ciclo contable constituye una mera formalidad que puedan obviarse sino todo lo contrario, puesto que son una parte importante para la configuración de la veracidad del hecho económico y que sólo así se puede vincular en forma razonada con la generación de los ingresos gravados.

También, es de vital importancia establecer la veracidad de la existencia económica de las transacciones realizadas como justificativos del gasto, en consonancia con lo dispuesto en el Art. 10 Ley de Régimen Tributario Interno, que manifiesta que se deducirán los costos y gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no se encuentren exentos, siempre que los mismos cuenten con los debidos respaldado de comprobantes de venta, retención y complementarios que cumplan con los requisitos legales establecidos para el efecto; sin embargo al señalar que son gastos para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana amerita establecer el alcance de esta disposición legal aplicada en los casos concretos.

De ahí surge entonces la inquietud de determinar el alcance de la citada norma jurídica para establecer ¿Cuáles son las condiciones que deben ser observadas para que un gasto sea considerado como deducible además de los requisitos formales? Entonces, es importante contestar a esta interrogante en el sentido de que en el proceso judicial se tendrá que analizar la verdadera esencia y naturaleza económica para comprobar la real existencia de las transacciones, no sólo por medio de los comprobantes de venta, retención y complementarios que en primera instancia transparentan el intercambio económico y por tanto coadyuvan a la confirmación de la realización

del hecho económico, los cuales deben de manera imprescindible determinar y contemplar los requisitos legales que la norma jurídica ha señalado para el efecto, sino también se debe verificar la secuencialidad material del mismo y su vinculación con los ingresos gravados, dando cumplimiento a cabalidad con el círculo contable completo, descrito en líneas anteriores.

Resuelve: (...) Art. 3.- Declarar como jurisprudencia vinculante, el siguiente punto de derecho: "Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio", reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior; y en tal virtud declarar que constituye precedente obligatorio a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.

Este precedente jurisprudencial, desde mi personal punto de vista, beneficia sobre todo a los contribuyentes, porque les da mayor seguridad jurídica, al señalar los "requisitos" que deben observarse, para establecer esta secuencialidad formal y material de los gastos deducibles.

Se reconoce, que la contabilidad registra un hecho económico, en el que se contiene toda la esencia económica de una transacción, y esto es esencial al momento de considerar si una transacción es real o inexistente. Si bien en la forma, debe contarse con el compro-

bante de venta y la retención del ser el caso, debe verificarse que estos documentos, estén amparados en un registro y demás situaciones fácticas que verifiquen la prestación del bien y del servicio, por eso, el registro contable, que a su vez consiste en el registro documental de las situaciones ocurridas en el desarrollo de la actividad, es un elemento fundamental.

Esto significa que, el hecho económico y la esencia económica de una transacción, pueden verse reflejados en libros diarios, mayores, balances, contratos, actas de entrega recepción, mails, registros de inventarios, registros de entradas y salidas, reportes de gerencias, políticas de la empresa, medios publicitarios, pagos, transferencias, y en un sinnúmero de actuaciones que permitan obtener una visión clara de que se efectuó la transferencia del bien o la prestación del servicio. Sin embargo, no significa que la carencia de todo este cúmulo de documentación convierta a la transacción en inexistente.

Si hay algo que reparar en relación a este precedente, es que en la búsqueda de esta secuencialidad, no puede desconocerse que el pago final de la prestación del servicio o la transferencia del bien, pueda hacerse única y exclusivamente en favor del beneficiario (proveedor), pues en esta dinámica económica, la demostración del pago a terceros, las compensaciones, el pago a crédito y otras realidades cotidianas, deben merecer su consideración como parte de la esencia material de un gasto deducible.

Conclusiones

La actividad social y humana genera una serie de hechos económicos que son susceptibles de imposición, por ello es que se los ha considerado como hechos generadores de tributos, descritos de forma debida en la norma legal por la autoridad que la Constitución le atribuye la creación de los tributos.

Los tributos en su formulación deben considerar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para poder responder frente a los mismos, de manera que su contribución no sea arbitraria y no implique el desmedro de su patrimonio, teniendo en cuenta además, que los tributos deben fijarse en medida de su justicia y de sus fines.

La contabilidad demuestra parte de la actividad económica de los entes obligados a llevarla, por ello, el registro de todas y cada una de las actividades sujetas a registro, ya implican de por sí el hecho económico llevado a cabo y dan cuenta de su real existencia.

En cuanto al principio de la realidad económica, debemos considerar que, si bien las formas jurídicas no son determinantes al momento de contrastar el hecho económico con su realidad, no podemos desatender que los acuerdos alcanzados entre las partes, determinan la forma en la que los hechos económicos deben manifestarse, por ello no basta con desconocer sin más, la situación jurídica de un negocio, so pretexto de aplicar el principio de esencia sobre la forma.

La capacidad contributiva, que estuvo prevista en nuestra Constitución del 2008 expresamente como principio del derecho tributario, corresponde a la medida en virtud de la cual, un tributo puede ser exigido, y digo puede en la medida en que, el tributo requerido sin tomar en cuenta esta capacidad contributiva, implica una lesión al contribuyente.

La jurisprudencia emitida por nuestra Corte Nacional de Justicia, que encierra en su espíritu, la determinación de lo que debe entenderse por realidad y esencia económica, no debe considerarse como un justificativo para que las Administraciones Tributarias desconozca, sin más, transacciones reales de los sujetos pasivos, so pretexto de la falta de documentación soporte, que a su criterio debió ser presentada por el contribuyente. El análisis de la esencia económica en cada caso, debe partir del análisis de la actividad económica de quien es sujeto de determinación, del conocimiento de la industria, comercio o profesión, y del efectivo entendimiento de las relaciones nacidas entre todos los que han intervenido en su efectivo desarrollo.

Referencias Bibliográficas

- Asamblea Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador Registro Oficial 449*. Asamblea Constituyente
- Cabanellas De las Cuevas, G. (1993). *Introducción al Derecho Societario*. Editorial Heliasra S.R.L.
- Colombia. Corte Constitucional de Colombia. (septiembre 10 de 2002). "Sentencia C-734 del 2002", (ministro ponente Manuel José Cepeda Espinoza).
- Colombia. Corte Constitucional de Colombia. (abril 16 de 2010). "Sentencia C-173 de 2010", (ministra ponente Clara Inés Vargas).
- Colombia. Corte Constitucional de Colombia. (abril 16 del 2002). "Sentencia C-261 de 2002", (ministra ponente Clara Inés Vargas).
- Congreso Nacional. (2005). *Codificación del Código Tributario, Registro Oficial 38, Suplemento*. Congreso Nacional.
- De Juano, M. (1969). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Ediciones Molachino.
- Ferlazzo Napolí, L. (2001). "El hecho imponible". En *Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, La relación jurídico-tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria*, dirigido por Andrea Amatucci. Bogotá: editorial Temis S.A.,
- García Vizcaíno, C. (2007). *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Lexis Nexis Argentina S.A.,
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1997). *Derecho Financiero*. De Palma.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot.
- Pérez de Ayala J. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2015). "Fundamentos de Derecho Tributario". Editorial DYKINSON, S.L.
- Terán Suarez, J. (2014). *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Cevallos Librería Jurídica.
- Troya Jaramillo, J. y Simone Lasso, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Centro de Estudios y Publicaciones (CEP)
- Valdés Costa, R. Valdés de Blengio, N. y Sayagués Areco, E. (2002). *Código Tributario comentado y concordado*. FCU.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. De Palma.

24

RETOS DE LA TRIBUTACIÓN SOBRE ACTIVOS DIGITALES

*Autor: Marco Albán Zambonino
Expresidente del IEDT
Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*

Resumen

Las criptomonedas están siendo utilizadas en forma intensiva, por quienes pretenden rápidos y cuantiosos ingresos, a su vez, sus propias características de anonimato y falta de centralización como de una ubicación en una circunscripción geográfica complican aún más su regulación y control, de lo que padece también la tributación. El presente trabajo presenta una aproximación teórica a los problemas que enfrenta el Derecho Tributario para el control, regulación y tributación de los activos digitales, particularmente a los denominados criptoactivos, que son aquellos que se configuran a través de la utilización de medios digitales, principalmente: sistemas de encriptación, *blockchain* y *smart contract*.

Palabras clave: Activos intangibles, activos digitales, criptomonedas, criptoactivos, bitcoin, tributación de activos digitales.

Abstract

Cryptocurrencies are being used intensively by who seek fast and large income, because their own characteristics of anonymity and no centralization and no location in a geographical circumscription further complicate their regulation and control, otherwise which is also taxed. This paper shows a theoretical approach to the problems faced by Tax Law for the control, regulation and taxation of digital assets, particularly the "crypto assets", that are configured through the use of digital media, mainly: encryption systems, blockchain and smart contract.

Keywords: Intangible assets, digital assets, cryptocurrencies, crypto assets, bitcoin, taxation of digital assets

Introducción

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en inglés) ha señalado con total acierto: "...la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha...". (OECD, 2014, p. 16)

Dentro de esa realidad se puede encontrar: ¿Cómo un millonario de las criptomonedas perdió toda su fortuna en apenas una semana? es el titular de la noticia publicada en el Diario La Hora, el 14 de noviembre de 2022. Se relata el caso de Sam Bankman-Fried que sufrió la pérdida de toda su fortuna personal valorada en \$ 16.000 millones de dólares, debido al fracaso de la plataforma de criptomonedas FTX. (La Hora, 2022)

Se sospecha que el colapso de la plataforma, que está siendo investigada por las autoridades de Estados Unidos de América, se podría haber producido por un posible fraude, a través del uso de un esquema Ponzi.

De lo anterior, se puede apreciar un claro ejemplo de la alta fluctuación de las inversiones que se sustentan en un específico activo digital, las denominadas criptomonedas que, en la actualidad, se encuentran en pleno auge, debido, entre otras cosas, a las muy rápidas utilidades que se pueden llegar a obtener por la variación de su valor en el mercado digital.

En el presente trabajo, se formula como premisa, para explicar este fenómeno y los desafíos que se plantean a la tributación, en primer lugar y de manera general, que se enmarca dentro de lo que son los activos intangibles relacionados con el mundo virtual. De ahí la definición de activos digitales llegando a individualizar a las criptomonedas y su funcionamiento; y, en segundo

lugar, plantear los desafíos de la tributación al respecto.

No se propone respuestas concretas conforme la legislación, que puede ser inexistente, lo que se pretende es llamar la atención sobre la complejidad que el tema implica y la pertinencia de establecer principios válidos para este entorno digital.

Resaltando lo evidente: La economía actual y cambiante

Sin embargo, de la gran novedad que pudiera pensarse que constituye el tema de lo digital y su repercusión en los sistemas tributarios, si se mira hacia atrás, se ve que no es tan reciente su incursión en la economía.

En el año 2002 se esboza los problemas del comercio electrónico frente al derecho tributario (Albán, 2003), por ejemplo, uno de los primeros desafíos de aquella época, era la incursión de páginas web transaccionales en internet, por lo que se requería establecer si constituía un establecimiento permanente para efectos tributarios, de tal manera que se pueda encontrar un criterio de imposición.

Más allá de la respuesta teórica que se pueda obtener, enseguida se vislumbraban los obstáculos para el control y la recaudación, dada la falta de determinación de un lugar fijo dentro del mundo virtual y el anonimato de los participantes en las transacciones, con los consiguientes problemas para las autoridades tributarias y para la legislación que no podía contemplar esos casos, ni de manera general, menos en forma específica, de ahí la importancia de ir desarrollando principios acordes a esa realidad.

Para el año 2006, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) escogió como uno de los dos temas para sus XXIII Jornadas Latinoamericanas efectuadas

en la ciudad de Córdoba - Argentina, precisamente los aspectos impositivos del comercio electrónico. Entre sus conclusiones señaló en primer lugar:

- I. La globalización comercial y el comercio electrónico en particular permiten observar un cambio radical respecto de los fundamentos en que oportunamente se sustentaron los criterios de asignación de la potestad tributaria. Actualmente, se advierte una sobre oferta de bienes y servicios digitalizados originada, en muchos casos, en varias y cambiantes jurisdicciones. Lo anterior supone que los Estados consumidores de tales bienes y servicios deban ofrecer un ámbito propicio para dicho consumo, lo cual legitima a reivindicar la potestad impositiva del país de efectivo aprovechamiento de tales bienes o servicios. (ILADT, 2006)

Siendo un tema nada pacífico, a la vez actual y en permanente innovación, se continuó trabajando sobre el tema en varios foros y grupos internacionales, hasta que se arribó, a nivel internacional, a concluir el esfuerzo más integral y destacado, que fue la formulación del Plan "BEPS" en el año 2013, con sus actualizaciones de 2015 y 2019, y con la expectativa de otras que vendrían en el futuro.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE u OECD por sus siglas en inglés) y el G20 (grupo de países industrializados y emergentes) se propusieron lograr alcanzar metas respecto a quince puntos dentro del plan de acción denominado "BEPS" (siglas en inglés de base erosion and profit shifting, que se traduciría como la erosión de la base imponible y traslado de las ganancias), correspondiendo como la primera acción: "I. Abordar los desafíos fiscales de la economía digital."

Para encuadrar el tema que nos ocupa en este estudio, se considera importante transcribir los puntos más destacados que la OECD plantea respecto a los desafíos futuros, en el resumen ejecutivo de presentación del Plan (OECD, 2014):

C. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal.- Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital.

- En cierta medida, los desafíos inherentes al nexo (o criterio de sujeción), al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas están interrelacionados.
- Las nuevas formas de hacer negocios plantean interrogantes acerca de si los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo siguen siendo idóneos.
- El recurso cada vez mayor a la recopilación y al análisis de datos, unido a la creciente importancia de los modelos de negocio multilaterales, plantea frecuentes interrogantes acerca de la valoración de los datos, del nexo, de la asignación y reparto de los beneficios y de la calificación de las rentas.
- El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea interrogantes acerca de la calificación de las rentas.
- El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor privado adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero.

- El GEFED¹ sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, propuestas por los delegados territoriales y otras partes interesadas.

D. Futuros pasos: Seguir trabajando para completar el análisis de los desafíos fiscales generalizados relativos al nexo, tratamiento de los datos a efectos fiscales y calificación de las rentas, así como las distintas soluciones propuestas, y asegurarse de que se adopta una solución eficaz a los problemas BEPS en el contexto de la economía digital (p. 22-24).

En este mismo informe, la Comisión aprecia que ciertas medidas del Plan coadyuvarán a establecer el sometimiento impositivo, tanto a nivel del Estado de la fuente como de aquel otro en el que se encuentra la matriz. Para aquello se conectarían con los avances que se tengan en la Acción 2 (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), la Acción 4 (limitar la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros), la Acción 5 (combatir más eficazmente las prácticas tributarias perniciosas) y las Acciones 8 a 10 (garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor).

Más adelante, en el contexto de la lamentable situación de salud mundial, por la enfermedad del COVID-19, en el año 2020, si en algo se acercaba pausada y lentamente, a entender el funcionamiento de las aplicaciones tecnológicas, en esa situación, como se dice coloquialmente, fuimos lanzados al mar, sin preguntar si sabíamos nadar.

La pandemia nos obligó a sumergirnos, sí o sí, en el uso intensivo de la tecnología, a través

de redes sociales y aplicaciones de comunicación, tanto para el teletrabajo como para el ocio y el entretenimiento. Toda reunión se la realizaba en el entorno virtual, a través de medio telemáticos.

De ahí que fue vertiginoso el crecimiento de las empresas que licenciaban el uso de estas tecnologías, como el ejemplo más visible se tiene al Zoom Video Communications que creció un 326% durante 2020 hasta los 2.651 millones de dólares (Jiménez, 2021), precisamente fruto de su uso en los momentos más críticos de la pandemia.

Aunque, como se menciona en el informe de la CAF-Cepal (CAF-Cepal, 2020), sobre las oportunidades de la digitalización en América Latina frente al COVID-19, en estos países, la brecha digital evidenció un nuevo elemento de inequidad, la desigualdad digital, ya que la oportunidad que se presentó no pudo ser aprovechada de la mejor manera por la falta de acceso a las tecnologías de comunicación en nuestros países.

Nuevamente, por su importancia y actualidad, fue escogido por el ILADT como uno de los asuntos para ser abordado en sus XXXI Jornadas Latinoamericanas desarrolladas en la ciudad de Guatemala, en octubre de 2022, con el tema de: "Tributación en la economía digital".

Activos intangibles

En primer lugar, es importante determinar de qué se habla cuando se refiere a los activos, palabra muy conocida para quienes están habituados a la materia tributaria, societaria y contable, por ende, su definición se la busca, precisamente, en las normas contables y se la encuentra dentro de las definiciones de las normas internacionales de contabilidad.

¹ Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital, órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), en el que participan países no pertenecientes a la OCDE ni al G20 en su condición de asociados.

Se debe recordar que conforme a la resolución de la Superintendencia de Compañías dispone, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en Ecuador (Superintendencia, 2006), finalmente, luego del 2009, en que se inició su implementación, se derogaría la resolución que adoptaba las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) como norma para la presentación de estados financieros y se aplicarían, en consecuencia, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

La NIC 38, intitulada “activos intangibles” entrega varias definiciones entre las cuales se encuentra: “Un activo es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.”

Es importante, de esta definición, resaltar que no se considera el tema de propiedad, asunto de particular preocupación en el ámbito jurídico. En este caso, la circunstancia principal gira en torno al control que tiene la entidad y también el beneficio económico que se espera obtener en el futuro.

Por tanto, es necesario buscar que significa el tema de control, ya que no es un tópico propio del Derecho. La misma NIC 38 nos da la respuesta:

13. Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros

de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

Para considerar que existe control, entonces, se requiere que la entidad pueda obtener los beneficios económicos futuros y que pueda restringir el acceso de terceros. Nuevamente se debe destacar, que no se puede encontrar nociones de lo que se puede entender como derechos de propiedad para que implique un tema de control.

La posibilidad de derechos, de tipo legal, que puedan ser reclamados ante tribunales no conforma parte de los requisitos para considerar el control, pues aquello sería tan solo un medio de prueba, ya que se puede encontrar cualquier otra forma de sustentar el control del beneficio económico.

Conforme lo antes descrito, la condición de control y la posibilidad de recibir beneficios es lo que determina la configuración de un activo.

Para su calificación de intangible, la NIC 38, que actualmente se denomina precisamente de “activos intangibles”, que conforme su propia explicación fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1998, reemplazó a la NIC 9 Costos de Investigación y Desarrollo (emitida en 1993, reemplazando, a su vez, una versión anterior emitida en julio de 1978).

Como se ha visto antes, el tema de tributación en la economía digital no es nuevo,

así mismo se puede apreciar que el tema de activos intangibles no es ajeno ni reciente. Las empresas han preservado y explotado su nombre comercial, su propiedad intelectual, sus investigaciones, etc.

Siguiendo la misma norma contable se encuentra que lo define de la siguiente manera: “Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”.

Esta definición excluye a los activos de naturaleza material y a los activos o instrumentos financieros regulados por la NIC 32, que en general, exigen una naturaleza contractual.

En el párrafo 9 la norma contable presenta claros ejemplos de activos intangibles:

9. Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

Por eso se dice que el tema no es reciente, las entidades económicas, hace mucho tiempo obtienen ganancias del uso y transferencia

de, por ejemplo, bases de datos de clientes que, mientras más detalladas respecto a perfiles de consumo, más valor alcanzan; de la misma manera que otro tipo de activos, por ejemplo, “fan pages”, cuentas o usuarios en redes sociales, que, realmente, no les pertenecen pero que se encuentran bajo su control y pueden obtener réditos económicos muy significativos.

Esto definitivamente trae profundas interrogantes al régimen de propiedad respecto de los datos, a quien los recoge y a los dueños de los programas informáticos, en cuanto si es posible compartir esos réditos conforme a la tradición del derecho de propiedad o si se trata de un nuevo régimen respecto a la administración y uso de activos intangibles, en todo caso aquello no es objeto de este ensayo, pero queda pendiente para los estudiosos en esas materias.

Activos digitales

De lo antes dicho, hasta ahora se tiene, que los activos intangibles, no son activos o instrumentos financieros; y, tampoco son dinero en efectivo, es decir, tampoco son activos monetarios.

Los activos digitales, que son los que actualmente llaman la atención, son activos intangibles que, debido al desarrollo de las nuevas tecnologías de comunicación y el uso intensivo de redes sociales y aplicaciones de comunidades virtuales, adquieren esa particularidad, pero sobre todo, se los está asociando a aquellos que tienen incorporada tecnología de encriptado o a también a través de “blockchain”.

Se señala que un activo digital “es un registro digital realizado mediante criptografía con fines de verificación y seguridad en un libro digital descentralizado (denominado blockchain)” (Cóccaro, Ana y Rosso, Hernán, 2021, pág. 1).

En el parlamento europeo se maneja una propuesta de normativa que los especifica aún más y los señala como “criptoactivos” que son activos digitales que pueden depender de la criptografía y existir en un libro mayor distribuido. También, señala que se los puede caracterizar por su uso:

- Tokens de pago (medios de cambio o pago)
- Tokens de inversión (tienen derechos de ganancias adjuntos) y
- Tokens de utilidad (habilitan el acceso a un producto o servicio específico). (Parliament, 2023)

Es decir, pueden ser utilizados para diferentes propósitos, muy parecido a una moneda, pues se constituyen como un medio de intercambio, como un signo para proporcionar o acceder a bienes o servicios, o como instrumento financiero, como una unidad de valor, entre otros usos.

Así, la relevancia actual de este tipo de activos digitales y por sus mismas características, de falta de ubicación geográfica y anonimato de sus participantes, hacen muy complejo su tratamiento para fines tributarios.

Criptomonedas

Se debe considerar que los “token” son activos digitales que se generan a partir de una “cadena de bloques” (“blockchain”). Una criptomoneda es un “token” que tiene su propio “blockchain”, en cambio, el “token” se genera a partir de un “blockchain” existente. La intención es que todo lo que se tiene y se conoce pueda ser convertido en un “token” con ello será comercializable en la economía digital.

Para explicar el funcionamiento de una cadena de bloques o “blockchain”, la mejor

descripción es pensar en un libro mayor contable, donde se registran todas las transacciones, este libro mayor es público e inmutable, los datos reposan en muchos servidores (equipos informáticos) que están vinculados en una forma no centralizada y mantienen la misma información.

Cada cierto número de transacciones genera un bloque que se va uniendo a los anteriores y cualquier modificación no consensuada genera el rechazo de la misma, pues la información debe ser idéntica en todos los servidores (“nodos”).

Cada bloque de datos genera una secuencia alfanumérica denominada “hash”, que es el resultado de un cálculo que se aplica sobre los datos del propio bloque, por lo que la información está cifrada. El proceso se puede explicar de la siguiente forma: “El hash tiene varias propiedades fundamentales, pero la más importante es que cualquier modificación en el valor origen resulta en un hash totalmente distinto. Si se calcula el hash de los datos de un bloque y resulta distinto al hash que dicho bloque tiene asociado, entonces necesariamente los datos han sufrido alguna alteración, intencional o no.

Por esta razón se dice que la blockchain es “inmutable”. Esto no significa que los datos sean inalterables, sino que es imposible que dicha alteración pase desapercibida.

Para formar un bloque, se toma un conjunto de datos, se le agrega el hash del bloque anterior (junto con algunos otros datos propios del bloque, tales como fecha y hora de creación) y se calcula el hash del nuevo bloque. De esta manera cada bloque queda “enlazado” con el bloque anterior formando así una “cadena de bloques”.

Si se quisiera modificar un dato sin que nadie lo note, además de modificar el dato

en sí mismo, se debería modificar el hash del bloque que lo contiene, pero también el hash del bloque siguiente, porque ahora debe ser calculado en base al hash de bloque anterior, que fue modificado, y así para cada uno de los bloques que le siguen en la cadena. Y aun así este trabajo sería infructuoso, porque la cadena resultante sería distinta que la que tienen todos los demás nodos de la red y, por tanto, considerada inválida.” (Catani, Maria Laura (Coord.), 2020, p. 4)

El “bitcoin”

El “bitcoin” es la moneda encriptada más conocida, por ello muchas veces su confusión de pensar que el género es “bitcoin”, pero únicamente es una especie: de criptomoneda, y como otras, desarrolló su propio “blockchain”.

Uno de los misterios que se mantienen al respecto, tiene que ver con la identidad del creador o creadores del “bitcoin”, pues en octubre del 2008 se emite el manifiesto firmado bajo el seudónimo de Satoshi Nakamoto con el que se publica su estudio explicando el “bitcoin” y la tecnología del “blockchain”, esto sobre los estudios desarrollados por, quien se considera el padre de la encriptación e inventor del dinero digital, el estadounidense David Chaum y otros como Tymothy C. May. Estos profesionales en matemáticas e ingeniería de sistemas, además de otras profesiones, no solo lo hacían como un tema eminentemente técnico, sino que conlleva todo un trasfondo ideológico de total libertad, denominado “criptoanarquismo” que busca el completo anonimato en la red, sin que exista ningún tipo de control gubernamental, sino que la verificación sea de los propios participantes con la misma jerarquía e importancia. (Ronco & Callejo, 2020)

Para ello, buscaban un sistema “Peer-to-peer” o “P2P”, completamente descentralizado, sin dependencia de ninguna entidad, mucho menos autoridad. Conformada por

redes de ordenadores entre pares, sin intermediarios. Escritas en “Open source” código abierto para que no dependa del propietario del lenguaje informático. Con total seguridad, por eso su encriptamiento; con inmediatez y privacidad, llegando al anonimato.

Mineros

La creación de una criptomoneda es el resultado de la aplicación de sistemas informáticos dedicados a resolver complejos algoritmos encriptados, aquello se lo puede hacer con un muy potente servidor o varios servidores conectados entre sí con ese propósito, todos ellos conocidos como “mineros”, en alusión a quienes se dedicaban a buscar filones de valiosos minerales en las minas.

Además, de ayudar a descifrar los complejos algoritmos van registrando las transacciones para poderlas validar; a ellos se refiere cuando se habla de los “nodos”, por lo que además de requerir potentes equipos informáticos, la actividad exige gran cantidad de energía eléctrica, lo que ha llevado a serios cuestionamientos de esta actividad por quienes defienden el medioambiente.

Una vez descifrado el algoritmo se obtiene la criptomoneda y se otorga recompensas a todos quienes participaron, estas recompensas pueden ser enteras o fracciones de estas nuevas criptomonedas.

De esta forma se generan unidades que bien pueden servir para intercambio de bienes y servicios o para su acumulación como fuente de riqueza, de ahí que se los denomine monedas.

Entorno legal de las criptomonedas en Ecuador

Sin embargo, de estas funcionalidades, y en términos estrictos y legales, no se puede considerar que se trata de monedas,

precisamente por su falta de reconocimiento de su poder liberatorio, es decir, que el deudor entregando el total de la deuda en efectivo, queda liberado de su obligación, sin que el acreedor pueda oponerse.

La normativa ecuatoriana lo determina expresamente en el Código Orgánico Monetario y Financiero:

“Art. 94.- De la moneda en la República del Ecuador. Todas las transacciones, operaciones monetarias, financieras y sus registros contables, realizados en la República del Ecuador, se expresarán en dólares de los Estados Unidos de América, de conformidad con este Código.

La circulación, canje y retiro de dólares de los Estados Unidos de América, así como la acuñación y desmonetización de la moneda metálica fraccionaría nacional en la República del Ecuador, corresponden exclusivamente al Banco Central del Ecuador:

El Banco Central del Ecuador es la única entidad autorizada para proveer y gestionar moneda metálica fraccionaria nacional en la República del Ecuador, equivalente y convertible a dólares de los Estados Unidos de América, con respaldo de los activos de Reserva.

La moneda determinada en este artículo es medio de pago.

La moneda tiene poder liberatorio y curso legal en la República del Ecuador en el marco de las regulaciones que emita la Junta de Política y Regulación Monetaria. En ningún caso el Estado podrá obligar a una persona natural o jurídica de derecho privado a recibir moneda distinta del dólar de los Estados Unidos de América”. (Código Orgánico Monetario y Financiero, 2014)

Como se sabe en el Ecuador no tiene moneda propia emitida por nuestro Banco Central, excepto la moneda metálica equivalente a fracciones de dólares de los Estados Unidos de América.

Se debe recordar que, por esas mismas razones, no se puede, a título personal, emitir moneda, por estar vedado por la ley, el mismo Código Orgánico Monetario y Financiero prohíbe:

“Art. 98.- Prohibiciones. Se prohíbe de forma general:

1. La emisión, reproducción, imitación, falsificación o simulación total o parcial de moneda y dinero, así como su circulación por cualquier medio, soporte o forma de representación; (...)

3. La circulación y recepción de moneda y dinero no autorizados por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera.

La violación de estas prohibiciones será sancionada conforme lo dispone el Código Orgánico Integral Penal y con el comiso de dicha moneda y dinero y de los productos adquiridos con esta moneda o dinero”.

En otras palabras, al no ser una moneda de curso legal, nadie puede estar obligado a recibir criptomonedas o cualquier otro activo digital para satisfacer una obligación. Además del dinero en efectivo, dólares de los Estados Unidos de América en el Ecuador, también la ley reconoce otros medios de pago, el Código Orgánico Monetario y Financiero reformado recientemente por la denominada Ley Fintech, Ley Orgánica para el Desarrollo, Regulación y Control de los Servicios Financieros Tecnológicos, que precisamente incorpora los medios de pago electrónicos, los regula de la siguiente manera:

Artículo 99.- Otros medios de pago.- Son medios de pago los cheques, billeteras electrónicas y los medios de pago electrónicos que comprenden las transferencias para pago o cobro, las tarjetas de crédito, débito, prepago, recargables o no, encaje y seguro de depósito; las billeteras electrónicas con la categoría de banca enteramente digital que cumplan con el fondo y reservas de liquidez, encaje y seguro de depósito, que cumplan con el fondo y reservas de liquidez, y, otros medios de pago centrados en la tecnología, previa licencia de la Superintendencia de Bancos y en los términos de que determine y regule la Junta de Política y Regulación Monetaria.

Esta ley, que también es reformativa, incorpora regulaciones para las actividades financieras electrónicas que incluye el mercado financiero, de valores y seguros. Se entiende actividades Fintech implican el desarrollo, prestación, uso u oferta de:

- “i) Infraestructuras tecnologías para canalizar medios de pago;
- ii) Servicios financieros tecnológicos;
- iii) Sociedades especializadas de depósitos y pagos electrónicos;
- iv) Servicios tecnológicos del mercado de valores; y,
- v) Servicios tecnológicos de seguros.”

Esta ley reforma el Código Orgánico Monetario y Financiero, para reconocer expresamente los medios de pago electrónicos.

Artículo 101.- Medios de pagos electrónicos.- Los medios de pago electrónicos serán implementados y operados por el Banco Central del Ecuador y operados por las entidades del sistema financiero nacional y los agentes debidamente calificados del

sistema auxiliar de pagos de conformidad con la normativa que expida la Junta de Política y Regulación Monetaria conforme a los estándares internacionales sobre la regulación de medios de pago electrónicos.

Todas las transacciones realizadas con medios de pago electrónicos operadas por quienes realizan Actividades Fintech se liquidarán y de ser el caso compensarán en el Banco Central del Ecuador; de conformidad con los procedimientos que establezca la Junta de Política y Regulación Monetaria.

Esto no implica el reconocimiento de activos digitales como medio de pago, lo que hace la ley es regular medios de pago electrónicos, que ya no serán exclusivos de instituciones financieras, sino que se permite el ingreso de otros participantes para estos servicios tecnológicos, pero en forma regulada por los organismos de control.

Es pertinente recordar que el Banco Central del Ecuador (Banco Central del Ecuador) hizo un pronunciamiento para señalar que en el Ecuador no estaba permitido el uso de estos activos digitales como monedas de curso legal, es decir, que no le reconocen poder liberatorio:

El Banco Central del Ecuador informa a la ciudadanía que el bitcoin no es un medio de pago autorizado para su uso en el país. El bitcoin es una criptomoneda que no tiene respaldo, pues sustenta su valor en la especulación. Las transacciones financieras realizadas a través del bitcoin no están controladas, supervisadas ni reguladas por ninguna entidad del Ecuador; razón por la que su uso representa un riesgo financiero para quienes lo utilizan.

Es importante señalar que no está prohibida la compra y venta de criptomonedas -como el bitcoin- a través de Internet; sin embargo, se recalca que bitcoin no es una

moneda de curso legal y no está autorizada como un medio de pago de bienes y servicios en el Ecuador, conforme lo establece el artículo 94 del Código Orgánico Monetario y Financiero”.

Sin embargo, en la práctica, bajo el principio de autonomía de la voluntad, las partes contratantes podrían establecer formas de pago distintas a las autorizadas en la ley, como puede ocurrir con cualquier otra transacción que acepte el pago en bienes.

Por lo que se debe distinguir los efectos legales en forma general para el uso de activos digitales, en ese sentido está prohibido para su uso como medio de pago, pero no se podría descartar su utilización entre partes que se pongan de acuerdo para tal fin. Además, el pronunciamiento, por ese mismo motivo, permite la compra y venta de “bitcoin” como si se tratase de otro tipo de activos.

En todo caso, se debe recordar que en el Ecuador existió un intento de crear una moneda electrónica. El Banco Central del Ecuador emitió la Resolución 017-2011, de 10 de enero de 2011, por la cual se creaba una moneda, para ser emitida por esa institución, con poder liberatorio dentro del territorio nacional exclusivamente con uso de medios electrónicos. En la práctica esto no fue bien recibido, pues las personas no volcaron su confianza a esta moneda nacional virtual, y prefirieron mantener el dólar para todas sus transacciones.

Transacciones generadas respecto a los activos digitales

Para todo producto, o activo en este caso, su intercambio se va a dar por la conjunción de la oferta y la demanda, que además determinará su precio, con esto se configura un mercado.

Los activos digitales tienen su mercado, y particularmente las criptomonedas, que tienen

los “exchanges” donde se puede operar con distintas divisas, tanto dinero “fiat” (o dinero fiduciario, como el euro) como criptomonedas. Los “exchanges” son plataformas “online” que permiten entrar fácilmente en el mundo de las criptomonedas, pudiendo adquirirlas con cualquier divisa convencional en circulación como euros, dólares o yenes. Además, se puede hacer “trading” de criptomonedas mediante diversas herramientas a disposición en estas plataformas (Ronco & Callejo, 2020).

Dependiendo de nuestra posición: como compradores, vendedores o intermediarios; según la divisa que se use y su cotización; así como el precio del activo digital, se puede obtener grandes ganancias o inmensas pérdidas, por eso se recuerda la noticia que se relataba en la introducción de este trabajo.

En la actualidad con la tecnología del “blockchain” se están desarrollando otros activos digitales encriptados. Por ejemplo, Ethereum es una plataforma que además de generar sus propias criptomonedas: “Ether” está permitiendo la generación de otros activos, que enlazan “Smart contract” y el uso intensivo de la tecnología y los medios de comunicación, particularmente el internet.

“Ethereum es una tecnología para construir aplicaciones y organizaciones, tener activos, hacer transacciones y comunicarse sin ser controlada por una autoridad central. No hay necesidad de entregar todos sus datos personales para utilizar Ethereum, usted mantiene el control de sus propios datos y lo que se está compartiendo. Ethereum tiene su propia criptomoneda llamada Ether, que se utiliza para pagar ciertas actividades en la red de Ethereum”. (Ethereum, 2023)

Dentro de ese contexto, no solo en esa plataforma, sino que, en muchas otras, se está poniendo de moda la creación de activos digitales. El ejemplo más claro de ello es

la generación de “NFT”, acrónimo de “No fungible token”, cuyo valor de transacción puede ser de hasta millones de dólares, esto para poder guardar un archivo con unos algoritmos determinados, que aplicados dan un resultado único e irrepetible con lo cual su valor se incrementa. Noticias al respecto nos señalan los “NFT” que han alcanzado mayor valor:

El primer lugar lo ocupa The Merge por un valor de US\$91,8 millones. Esta es una obra de arte virtual diseñada también por Pak que consta de tres grandes masas blancas que contienen un fondo negro. A medida que más inversores adquirieron tal masa, más grande se volvió. Además, la pieza tiene un mecanismo de escasez incorporado, que asegura que su suministro de fichas disminuya con el tiempo. (La República, 2022)

En ese sentido, los activos digitales también son utilizados como inversiones, es decir, como forma de acumular valor en el tiempo, aunque con gran riesgo, pero en aquello no difiere de otras inversiones financieras de precio muy volátil.

El proyecto del parlamento europeo, antes referido, busca llegar a definiciones mucho más específicas de criptoactivos, se excluiría de la regulación a los “tokens” de utilidad a no ser que se oferten con fines de inversión. También propone normativa más detallada para la información y supervisión a través de un único supervisor de la Unión Europea e incluso se aborda temas de impacto ambiental. Esta propuesta está programada para ser votada por el pleno en la sesión de abril (Parliament, 2023).

En todo este entorno se debe buscar transparencia que genere seguridad para evitar fraudes, que son frecuentes en este tipo de transacciones, y la garantía plena de los derechos de las personas, pero a su vez que se permita un mercado ágil y efectivo que contribuya a la generación de riqueza.

Acercamiento al régimen tributario de los activos digitales

En la práctica se puede encontrar: ingresos por minería de criptomonedas, también ganancias (o pérdidas) por compra venta de activos digitales, además de incremento patrimonial (o decremento) por variación del precio de los activos digitales que se mantienen a su favor. Debiendo descartar completamente que se pueda considerar a los activos digitales, particularmente, a las criptomonedas como dinero.

Respecto a su tratamiento tributario, nos parece por demás pertinente transcribir la respuesta de la administración tributaria de los Estados Unidos de América, Internal Revenue Service (IRS), respecto a la tributación de los activos digitales:

Para propósitos de impuestos federales, los activos digitales se tratan como propiedad. Los principios tributarios generales aplicables a las transacciones de propiedad se aplican a las transacciones que utilizan activos digitales. Es posible que deba declarar la actividad de sus activos digitales en su declaración de impuestos. (Internal Revenue Service, 2023)

Aquí ya se puede encontrar una gran diferencia entre la consideración de activos digitales desde la teoría contable y la práctica en los Estados Unidos, pues como se había visto, la propiedad no era una consideración para configurar un activo intangible, en este caso, digital. Sin embargo, para el IRS el régimen tributario aplicable es el de propiedad.

A continuación, se define a los activos digitales “como cualquier representación digital de valor que se registra en un libro de contabilidad distribuido con seguridad criptográfica o cualquier tecnología similar según lo especifique el Secretario.” (Internal Revenue Service, 2023); en este caso, al contrario, es coincidente con lo ya revisado.

Además, identifica a ciertos activos digitales, sin que sea una enumeración taxativa, que no se agota en lo allí enlistado:

Los activos digitales incluyen (pero no se limitan a):

Moneda virtual convertible y criptomoneda

Monedas estables

Tokens no fungibles (NFT, por sus siglas en inglés)

Los activos digitales no son moneda real, (también conocidos como “fiat”) porque no son la moneda y el dinero en papel de los Estados Unidos o de un país extranjero y no son emitidos digitalmente por un banco central del gobierno.

Un activo digital que tiene un valor equivalente en moneda real o que actúa como reemplazo de la moneda real se conoce como moneda virtual convertible.

Una criptomoneda es un ejemplo de moneda virtual convertible que se puede utilizar como pago de bienes y servicios, comercializarse digitalmente entre usuarios e intercambiarse por o en monedas reales o activos digitales. (Internal Revenue Service, 2023)

A más de la contribución respecto de la definición de los activos digitales y su identificación, lo que llama también la atención es la practicidad que le impone la administración tributaria norteamericana a la recaudación de impuesto, en definitiva, no importa tanto el concepto, en donde se verifique incremento patrimonial se deberá proceder al pago de impuesto. Esto parece fácil y totalmente posible, lo cual puede ser así, pero tratándose de la administración tributaria de los Estados Unidos, muy diferente al control que puede realizar las administraciones tributarias como la de nuestro país.

También es interesante considerar lo resuelto el 22 de octubre de 2015, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), en el caso C-264/14, por un procedimiento de interpretación prejudicial solicitada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Suecia, respecto a la normativa del “sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, apartado 1, letra c), y 135, apartado 1, letras d) a f) — Servicios a título oneroso — Operaciones de cambio de la divisa virtual “bitcoin” por divisas tradicionales — Exención”, donde resolvió:

1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido de esta disposición, unas operaciones como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y realizadas a cambio del pago de un importe equivalente al margen constituido por la diferencia entre, por una parte, el precio al que el operador de que se trate compre las divisas y, por otra, el precio al que las venda a sus clientes.

2) El artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituyen operaciones exentas del IVA con arreglo a dicha disposición unas prestaciones de servicios como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y realizadas a cambio del pago de un importe equivalente al margen constituido por la diferencia entre, por una parte, el precio al que el operador de que se trate compre las

divisas y, por otra, el precio al que las venda a sus clientes. (Sentencia C-264/14, 2015)

La Sala considera que para efectos de gravar con IVA las transacciones relacionadas con “bitcoin”, se tiene como una comisión, en consecuencia, un servicio oneroso, por tanto, sometido al IVA; en cambio, en caso de considerarse negociación de divisas, se comprende como exento de este impuesto.

Existirán varias respuestas, tanto legislativas como jurisprudenciales, a esta problemática, las que dependerán del sistema jurídico aplicable y el caso concreto, que no necesariamente se repite en cada ocasión o transacción, siendo lo común que sean disímiles en razón de la constante novedad en la tecnología empleada.

El análisis respecto a la aplicación de la normativa en cuanto a la determinación de la obligación tributaria en caso de incremento patrimonial, ganancia por servicios (minería) y utilidad en transacciones con activos digitales, será un posterior momento y conforme la normativa vigente, por tanto, cambiante.

Lo que se considera imprescindible, en consecuencia, es determinar principios básicos que orienten la aplicación de las regulaciones jurídica respectivas para la resolución, que no serán suficientes, y en la mayoría de los casos inexistentes, para el evento concreto.

En ese sentido, se insiste en considerar que, además de los principios tradicionales, se puede desarrollar otros que sean básicos sobre la tributación en la economía digital, incluidos los propuestos por la OCDE, que se han enunciado de la siguiente manera:

- Neutralidad, el sistema fiscal debe asegurar una imposición homogénea e igualitaria entre las diversas formas de comercio electrónico y no deben adoptarse medidas o aprobarse métodos

que conlleven un tratamiento discriminatorio entre el comercio electrónico y las formas tradicionales de comercio.

- Eficacia, las nuevas tecnologías ofrecen a las Administraciones fiscales la posibilidad de mejorar su servicio y minimizar los costes para los obligados fiscales derivados del cumplimiento de sus obligaciones. Esta modernización de las administraciones es necesaria a fin de no perder el tren de la evolución tecnológica del sector privado.
- Seguridad, las normas fiscales aplicables a todas las operaciones comerciales, y en particular a las realizadas a través de las nuevas tecnologías ofrecidas por la Sociedad de la Información, deberán ser suficientemente estables y comprensibles para que los contribuyentes puedan calcular a priori las consecuencias fiscales de una operación comercial.
- Igualdad, la exacción fiscal debe garantizar el adecuado reparto de las bases imponibles entre los distintos países sin que se produzcan interferencias de soberanía fiscal. Las posibilidades de fraude o elusión fiscal deberán ser limitadas al máximo, así como los riesgos de doble imposición o doble no-imposición no deseada. Las medidas para prevenir el fraude deberán ser proporcionales y no deben constituirse en obstáculos para el comercio electrónico.
- Flexibilidad, los sistemas fiscales no deben ser rígidos en exceso, de modo que puedan seguir, de forma dinámica, la evolución tecnológica y las nuevas técnicas comerciales sin necesidad de realizar continuos cambios legislativos. (Hortalá Vallve, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, 2000, pág. 238)

Encontrar los principios aplicables será el primer gran paso para una legislación y criterios jurisprudenciales que sean más fáciles de comprender y armonizar a nivel internacional, de tal manera que se pueda lograr certeza para el desarrollo económico en este mundo cambiante a velocidad de vértigo.

Conclusiones

La tributación sobre todo aquello que aparece como producto del desarrollo de la tecnología de la información y medios de comunicación electrónicos enfrenta grandes desafíos, pues por el principio de reserva de ley, el acto jurídico o el hecho económico que corresponde al hecho generador debe estar perfectamente establecido por la norma jurídica, la que no puede ser emitida con la misma rapidez con que se desarrolla la tecnología.

Los activos intangibles han sido considerados desde hace muchos años como parte de los que la entidad económica puede obtener réditos económicos e incluso aumentar su patrimonio.

Los activos digitales están siendo reconocidos como aquellos intangibles que son

completamente electrónicos y, en general, encriptados y generados a través de cadenas de bloques ("blockchain"), para su seguridad pero que a la vez no permite la identificación de los participantes en las transacciones, tampoco su ubicación.

Las denominadas criptomonedas no son monedas de libre circulación, pero sirven para intercambio de bienes y servicios, pueden tener altas variaciones de precios, por lo que sus transacciones y su mantenimiento pueden ser objeto de ganancias o pérdidas, afectando así la utilidad para efectos tributarios.

Siendo un fenómeno tecnológico e internacional, exclusivamente dentro del mundo virtual, no es totalmente posible la regulación tradicional a través de la legislación nacional, que, en todo caso, deberá aplicarse a los casos concretos. Sin embargo, por ello es necesario establecer principios generales, que, junto con los ya existentes de la tributación, permitan, en forma cierta, guiar la emisión de legislación local, así como ayudar a la resolución de controversias en materia tributaria, que se susciten respecto a estos activos digitales.

Referencias Bibliográficas

- Albán, M. (2003). *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico* (Vols. 44, Serie Magister). Quito: UASB-CEP-Abda Yala.
- CAF-CEPAL. (2020). https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45360/4/OportDigitalizaCOVID-19_es.pdf.
- Catani, Maria Laura (Coord.). (03 de 12 de 2020). *Repositorio Institucional de la UNPL*. Recuperado el 20 de 04 de 2023, de *Activos digitales: Aspectos técnicos, normativos, legales y contables de los bitcoins*: <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/111588>
- Cóccaro, Ana y Rosso, Hernán. (30 de 10 de 2021). <http://sedici.unlp.edu.ar/>. Obtenido de *TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS DIGITALES*: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/132146/Documento_completo.pdf?sequence=1
- Ecuador. (22 de 12 de 2022). *Ley Orgánica para el Desarrollo, Regulación y Control de los Ser-*

- vicios Financieros Tecnológicos. *Segundo suplemento del Registro Oficial No. 215*.
- Ecuador, B. C. (08 de 01 de 2018). <https://www.bce.fin.ec>. Obtenido de Comunicado oficial sobre el uso del bitcoin: <https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1028-comunicado-oficial-sobre-el-uso-del-bitcoin#:~:text=El%20Banco%20Central%20del%20Ecuador,su%20valor%20en%20la%20especulaci%C3%B3n>.
- Ecuador, C. M. (12 de 09 de 2014). Código Orgánico Monetario y Financiero. *Registro Oficial Segundo Suplemento No. 332*.
- Ethereum. (2023). *¿Qué es ethereum?* Recuperado el 26 de 03 de 2023, de <https://ethereum.org/>: <https://ethereum.org/es/what-is-ethereum/>
- Hortalá tVallve, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio. (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Barcelona: Ciss praxis.
- ILADT. (2006). *ILADT.ORG*. Obtenido de <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2006-argentina-tema-ii/>
- Internal Revenue Service, I. (10 de 02 de 2023). *Activos digitales*. Recuperado el 27 de 03 de 2023, de <https://www.irs.gov>: <https://www.irs.gov/es/businesses/small-businesses-self-employed/digital-assets>
- Jiménez, M. (02 de 03 de 2021). Zoom dispara sus ingresos un 326% en 2020 hasta los 2.206 millones debido a la pandemia. *Cinco días/El País.com*. Obtenido de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/03/02/companias/1614684085_070611.html
- La Hora, D. (14 de noviembre de 2022). ¿Cómo un millonario de las criptomonedas perdió toda su fortuna en apenas una semana? *Diario La Hora*. Recuperado el 17 de marzo de 2023, de <https://www.lahora.com.ec/pais/millonario-criptomonedas-perdio-fortuna-apenas-una-semana/>
- OECD. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (Versión preliminar). Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Parliament, E. (20 de 02 de 2023). <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-a-europe-fit-for-the-digital-age/file-crypto-assets-1>. Obtenido de Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on markets in crypto-assets: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-a-europe-fit-for-the-digital-age/file-crypto-assets-1>
- República, L. (04 de 11 de 2022). <https://www.larepublica.co/finanzas>. Recuperado el 26 de 03 de 2023, de Conozca los cinco nft mas caros comercializados hasta el momento: <https://www.larepublica.co/finanzas/criptowallet-conozca-los-cinco-nft-mas-caros-comercializados-hasta-el-momento-3483760>
- Resolución, 06.Q.ICI-004 publicada en el Registro Oficial 348 de 4 de septiembre del 2006 (Superintendencia de Compañías Ecuador 4 de septiembre de 2006).
- Ronco, V., & Callejo, C. (2020). *Criptomonedas para dummies*. Barcelona: Grupo Planeta.
- Sentencia C-264/14, C-264/14 (Tribunal de Justicia de la Unión Europea 22 de 10 de 2015).

25

LA TRIBUTACIÓN EN EL CONTEXTO DE LA GLOBALIZACIÓN Y LA ECONOMÍA DIGITAL

*Autor: Carlos Andrés Coronel Endara
International Fiscal Association, IFA Quito*

Resumen

El presente trabajo pretende evidenciar como la globalización ha confluído en la integración de las economías del mundo, la cual en los últimos años ha intensificado el fenómeno de intercambio de bienes y servicios transfronterizos a través de un modelo automatizado, capaz de conectar de manera fácil e inmediata a consumidores con proveedores, todo gracias al desarrollo de la tecnología y el uso del internet, lo que ha dado lugar a la llamada economía digital. Este análisis, busca identificar los elementos que caracterizan la operación de las empresas de tecnología, que ha generado debido a la ausencia de normas claras, una falta de control en las jurisdicciones donde se sitúan los usuarios y con ello muchas veces una desventaja de los operadores de negocios tradicionales. Así, en este estudio se exponen ideas, de cómo desde la perspectiva fiscal podrían identificarse las nuevas reglas de nexo de la relación jurídico-tributaria, y nuevas reglas de atribución de beneficios a los estados de comercio, que permitan incrementar su recaudación con el aporte de las grandes empresas multinacionales de tecnología que operan a lo largo del mundo. Esto sin duda generará un grado de certidumbre a todos los involucrados en este sistema automatizado de venta en donde proveedores, consumidores e intermediarios podrán desarrollar su actividad bajo un concepto de reglas claras, bajo un elemental concepto de seguridad jurídica.

Palabras Clave: Convenios para Evitar la Doble Imposición y el Fraude Fiscal, Empresas Multinacionales, Establecimiento Permanente, Base Erosion and Profit Shifting, Presencia Económica Significativa, Servicios Digitales Automatizados.

Abstract

This paper aims to show how globalization has converged in the integration of the economies of the world, which has intensified the phenomenon of exchange of goods and cross-border services through an automated model in recent years, enabling the possibility to connect customers with suppliers easily and immediately, due to the development of technology and the use of internet, which has originated the "digital economy". This analysis intends to identify the new nexus between the legal tax relationship and the new rules of attribution of benefits, which are being studied and applied in the world through internal measures of unilateral nature according to the needs of each state; and also multilateral measures that intend to find a consensus of global application to regulate the activity of large technology operators, whose essential characteristic is the absence of physical presence in the jurisdictions of the market, which leads to a lack of clear and specific rules whose gaps not only undermine the tax collection of the states but also generates a lack of legal certainty for all actors operating in an economy in accelerated and sustained growth.

Keywords: Double Taxation Agreements and Tax Fraud Prevention, Multinational Companies, Permanent Establishment, Base Erosion and Profit Shifting, Significant Economic Presence, Automated Digital Services.

Introducción

Tapscott (1996) preveía desde hace décadas atrás el crecimiento de la economía digital, cuando en uno de sus libros¹ explicaba que el internet cambiaría los mercados y las formas de hacer negocios en el mundo, análisis que en la actualidad se puede concluir sin temor a equivocarse, constituye una realidad tangible, que sin duda debe ser aprovechada por los estados para maximizar positivamente sus efectos en los ciudadanos, entre otros la mejora de la recaudación tributaria, de tal forma que se convierta en un instrumento que coadyuve a superar los retos que especialmente enfrentan nuestros países latinoamericanos.

El incremento constante de las operaciones digitales y el uso de la tecnología, representan un cambio estructural profundo en el comportamiento de consumo y bienestar de los ciudadanos, quienes se han visto inmersos en una nueva forma de comunicación para la obtención de bienes y servicios que muchas veces desborda la capacidad de entendimiento debido a la infinidad de posibilidades. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2015) ha catalogado a la economía digital como *“el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) (P. 5).*

Muchos catalogan a este momento de la historia, como la “revolución digital” o inclusive hay quienes la llaman la “cuarta revolución industrial”, que además de ser un medio de comercio, ha dado lugar a la concentración rápida de grandes patrimonios a nivel personal y empresarial. La misma OCDE (2015) ha sido enfática en señalar que “los efectos de la red han dado lugar a la proliferación de modelos

de negocio multilaterales con una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad” (P.6). Si bien la pandemia del COVID-19 aceleró este proceso de digitalización, no se prevé que la economía regrese a métodos tradicionales de venta (Comisión Económica para América Latina - Cepal, 2021) por lo que cada vez más se puede visualizar la constante proliferación de nuevas operadoras digitales en el mercado.

Múltiples realidades se engloban bajo el concepto de la economía digital con características y particularidades propias. Así, los elementos que la caracterizan de manera general son al menos tres: i) La automatización e inversión en infraestructura tecnológica intangible, y el posicionamiento de nuevas actividades laborales calificadas, en donde la capacidad intelectual predomina por sobre la física, ii) existencia dinámica de nuevos desarrollos informáticos de fácil acceso, que de a poco reemplazan a la forma tradicional de comercio con la consecuente reducción de costos asociados inclusive; y iii) uso del internet que cada día incrementa su número de usuarios, lo cual permite acceder y concretar cada vez mayores operaciones bajo esta modalidad.

Respecto al uso del internet debe mencionarse dentro del ámbito local, que el estado ecuatoriano lo ha catalogado como un servicio público, garantizando el acceso de todos los ciudadanos a precios razonables y en casos puntuales inclusive gratuitos².

Haciendo referencia a uno de los modelos más representativos de la economía digital, se encuentran las plataformas de tecnología que a su vez coadyuvan al desarrollo de una de las modalidades más usadas, como es el comercio

¹ Don Tapscott is chairman of the Alliance for Converging Technologies, a research think tank funded by many of the world's leading technology, manufacturing, retail, financial, and government organizations. He is also the president of the New Paradigm Learning Corporation.

² Art. 40 del Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos: El internet será gratuito dentro de las sedes de las Universidades y Escuelas Politécnicas y en los espacios públicos obligatoriedad propia de los GADS.

en línea (E-Commerce³), que si bien ha venido evolucionando desde décadas atrás especialmente en países desarrollados que disponían de un mejor acceso a internet, en Ecuador y América Latina resulta irrefutable su crecimiento exponencial en los últimos años. Entre el año 2019 y el 2020, año en el que se afrontó la Pandemia del COVID-19-19-19⁴, existió un incremento en el comercio electrónico de aproximadamente un treinta y uno por ciento (31 %), para posteriormente en el año 2021 generar un porcentaje de crecimiento aproximado del treinta y siete por ciento (37 %) en comparación con el año anterior, esto ya en la etapa post pandemia⁵.

Países como Brasil y México lideran la región de operaciones de comercio en línea, seguidos por Colombia, Argentina, Chile, Perú y más abajo Ecuador. Para mediados del año 2022 las ventas online del mundo se estiman representaron el 5,5 % del PIB Mundial, teniendo a su vez Latam una participación del 2,3 % del total del e-commerce mundial, en donde Ecuador representó apenas un 2,4 % del total del e-commerce de Latam con una generación aproximada de 2.800 millones de dólares al año 2021.⁶

El Ecuador, pese a no ser un país por naturaleza generador de tecnología, sumado a sus limitaciones económicas, al hecho de mantener una población menor en comparación con el promedio de la región, y un acceso limitado a internet especialmente en las zonas rurales, ha incursionado con cierta rapidez en el uso de las transacciones digitales, situación que se evidencia en

modelos de negocios tradicionales que actualmente complementan su oferta a través de la tecnología, en su mayoría en los sectores masivos como supermercados, medicamentos, servicios financieros, retail de bienes y restaurantes.

No obstante a lo expuesto, en el país también se ha incrementado la presencia y por ende el uso de plataformas internacionales, muchas de ellas no domiciliadas o sin residencia fiscal en Ecuador, por lo que al igual que el resto de países del mundo el estado ecuatoriano no puede dejar de trabajar en medidas para normar (Ukmar, 2002) el abanico de opciones que ofrece la economía digital, generando normas previas, claras y públicas (Bazdresch, 1993)⁷ que permitan a los inversionistas nacionales y extranjeros así como a los consumidores conocer de antemano los derechos y obligaciones a los cuales se encontrarían sujetos (seguridad jurídica⁸), para así crear un ecosistema de negocios basado en la formalidad con regulaciones razonables que sobre todo eviten poner en desventaja a todos aquellos negocios que operan formalmente y que entre otras obligaciones cumplan con el pago de impuestos en los estados de residencia.

Desarrollo

Como se ha señalado en la introducción de este trabajo, el abanico de opciones y oportunidades de servicios que engloba la economía digital es amplio, por lo que este análisis se limita al estudio de las plataformas digitales.

³ Amazon.com/es/learn/what-is-ecommerce "El comercio electrónico o ecommerce es el comercio de bienes y servicios en Internet. Es el bullicioso centro de la ciudad o la tienda física traducida en ceros y unos en la superautopista de Internet. Este año, se calcula que 2.14 mil millones de personas en todo el mundo comprarán bienes y servicios por Internet."

⁴ BBC News La pandemia de COVID-19, es una pandemia derivada de la enfermedad causada por el virus SARS-CoV-2

⁵ Información tomada de Market Watch Inteligencia de Mercado, EF, 2022.

⁶ Ibidem

⁷ "(...) incluye un conjunto bastante extenso de prevenciones constitucionales que tiende a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, éstos no procederán arbitraria ni caprichosamente, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la ley como normas del ejercicio de las facultades de los propios órganos, los cuales necesitan estar creados en un disposición legislativa y sus atribuciones necesitan a su vez estar definidas en textos legales o reglamentarios expuestos (...)"

⁸ Corte Constitucional, sentencia N° 334-15-SEP-CC, CASO N.° 1830-11-EP, 21 de octubre de 2015 (...) Es decir, supone la expectativa razonablemente fundada de los ciudadanos en saber la actuación de los poderes públicos en aplicación de las normas legales que integran el ordenamiento jurídico." Corte Constitucional del Ecuador,

Plataformas digitales y sus implicaciones fiscales

No existe una acepción formal, al menos en la norma positiva ecuatoriana que defina a las plataformas digitales, sin embargo, varios son los conceptos que pueden encontrarse, entre los más sencillos como “aquellas infraestructuras que permiten que, dos o más personas, interactúen y realicen transacciones (clientes o consumidores, proveedores de bienes y servicios, productores, facilitadores, titulares de bienes, anunciantes, etc.), posicionándose como intermediarias o facilitadoras de dichos negocios” (Porporatto, 2021, p. 1)

En cuanto a su utilización y finalidad, existen diversos tipos y usos de plataformas, unas que se encargan de la prestación directa al usuario, y otras que son de orden multilateral, es decir, proveedores y usuarios se ven conectados a través de la plataforma que se vuelve un medio para concretar la transacción, muchas veces haciendo la función de intermediario. Sin duda el éxito de la mayoría de las plataformas –no de todas– depende en gran parte del número de usuarios registrados, siendo importante la inversión que los sujetos realizan en promoción y publicidad para alcanzar dicho objetivo.

Esto a su vez genera un activo adicional, que es la información y contactos que las plataformas poseen, activo que es de gran importancia y valoración, pues de él depende el movimiento, penetración, alcance y efectividad de una determinada plataforma.

Así, la venta de bienes y/o servicios de las plataformas puede ejecutarse bajo la relación: i) Empresa a Consumidor (B2C Business to Consumer), ii) Entre Empresas (B2B Business to Business); y, iii) entre consumidores C2C

(Consumer to Consumer), siendo la primera la que más interesa a las regulaciones fiscales materia de este análisis.

Dentro de las plataformas de servicios digitales se citan a continuación los modelos de operación mayormente conocidos:

- * Publicidad / redes sociales (Ej. LinkedIn / Facebook)
- * Motores de búsqueda (Ej. Google).
- * Comunicación integral (Ej. Microsoft Teams)
- * Plataformas colaborativas (Estévez, 2019)⁹ / participativas (Ej. Uber, Airbnb)
- * Contenido (Ej. YouTube)
- * Servicio de nube (Ej. IBM Cloud)
- * Servicios de pago (Ej. Paypal)
- * Comercio en línea (Ej. Amazon)

Las plataformas digitales se caracterizan por ser proveídas bajo particularidades distintas a las del comercio tradicional, lo que justamente genera el grado de complejidad para su regulación no solo desde la esfera tributaria, sino legal, siendo estas sin ser limitativas las que se enuncian a continuación:

- Los proveedores pueden carecer de un territorio definido (falta de nexo físico con la jurisdicción de comercio, es decir, donde se presta el servicio).
- Es complejo definir su domicilio fiscal, pues muchas veces no tienen activos físicos en territorio y si los tienen son

⁹ “Conforme se ha señalado las aplicaciones o plataformas digitales que se autodefinen como economía colaborativa que prestan diversos servicios, incardinadas en el e-commerce tendrán que tener en cuenta qué tipo de servicios prestan, y si éstos están o no sujetos a una regulación específica”

menores, siendo su activo principal de carácter intangible.

- Su activo principal al ser de orden inmaterial requiere de intervención humana mínima.
- Su generación de valor es a través de la red, proveídas con la utilización de internet.
- Actividades económicas principales ocurren en la nube (super espacio), por lo que es complejo identificar el lugar efectivo de prestación del servicio.
- No tienen mayores gastos operativos, pero sí importantes ganancias.
- Participación de una multilateralidad de agentes de mercado.
- Tienen capacidad de deslocalizar las rentas y el traslado de beneficios a jurisdicciones mayormente beneficiosas (paraísos fiscales o de menor imposición).

De esto se vuelve ineludible revisar los conceptos tradicionales de la tributación, para lo cual será necesario reformar las legislaciones domésticas de los estados, así como los acuerdos bilaterales suscritos (Convenios para Evitar la Doble Imposición - CDI), estableciendo nuevos nexos de conexión para la distribución de potestad tributaria que a su vez permitan la asignación de beneficios tanto en la jurisdicción de residencia como de destino (consumidor). Entre los conceptos que deberían principalmente ser revisados encontrando:

- * Definición del alcance de los servicios digitales.
- * Tributación en residencia de los beneficios empresariales.

* Configuración del establecimiento permanente EP.

* Concepto de entidades separadas para empresas multinacionales

* Localización de la jurisdicción en la que se encuentre el activo (base de datos, marcas, software), e imposición patrimonial, de aplicar:

Ahora bien, el principal problema que se afronta fiscalmente es el lugar de gravabilidad de estas rentas en los casos de existencia de un CDI entre el país usuario y el país prestador del servicio, pues generalmente los CDI no prevén retenciones o gravabilidad en el Estado de donde proviene el pago, al tratarse de beneficios empresariales, a menos que exista un establecimiento permanente de la sociedad receptora del pago en el otro Estado. Dado que estos negocios no suponen la existencia de un establecimiento permanente en el otro Estado, por las características que se refirieron anteriormente, en caso de un CDI el país desde donde se genera el pago se ve en imposibilidad de gravar las rentas que obtienen estas plataformas digitales.

Para efectos de atenuar lo anterior, se dispone de dos medidas concretas a ser tomadas en cuenta por los estados frente este fenómeno:

- i) Aplicar medidas de carácter unilateral, que son aquellas acciones propias de cada uno de los países que son soberanos para definir su política fiscal con base en sus necesidades y objetivos de recaudación, que usualmente constituyen medidas de corto plazo.
- ii) Adoptar medidas de índole multilateral, que se supone son de largo plazo, pues conllevan esfuerzos conjuntos de varios países del mundo y/o región a fin de adoptar políticas uniformes y compartidas.

Medidas multilaterales

Varias han sido las discusiones respecto a normar la economía digital, existiendo dos corrientes definidas que han aportado inmensamente a la discusión: i) una impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE y el G20 (Ministerio de Asuntos Exteriores Unión Europea y Cooperación, 2019)¹⁰ que aún no alcanza acuerdos concretos y definitivos a nivel de un consenso internacional; y otra ii) direccionada por la Organización de las Naciones Unidas ONU.

Respecto al trabajo de la OCDE, conviene recordar que dicho organismo impulsa desde el año 2013 su programa insigne denominado acciones BEPS (OECD, 2013)¹¹, “Base Erosion and Profit Shifting” por su acepción en inglés, iniciativa que tiene la intención de establecer quince (15) Acciones cada una con una problemática distinta, enfocadas en la lucha contra las prácticas elusivas del pago de tributos de las grandes empresas multinacionales, siendo la Acción 1 (OCDE, 2015)¹² la que trata los desafíos fiscales de la economía digital, la cual a su vez se conjuga de cierta manera con la Acción 7 referente a impedir la elusión artificial del establecimiento permanente (EP) que por su profundidad no es materia de este trabajo.

Para la aplicación de las acciones de BEPS, primero se debe entender que la OCDE estableció el denominado Marco Inclusivo MI, que tuvo lugar en el año 2016 (Ecuador no es

parte), que no es más que el “acuerdo marco” que recoge el compromiso de los países que voluntariamente han decidido formar parte de este proyecto, para trabajar en conjunto con la OCDE y los miembros del G20 en el desarrollo y control de las directrices y estándares que permitirán la investigación, implementación y control de dichas acciones.

Asimismo, a fin de implementar las acciones adoptadas, en el año 2017 tuvo lugar la conferencia para firmar el denominado Instrumento Multilateral denominado MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS)¹³ por sus siglas en inglés, cuya finalidad es facilitar la aplicación de las medidas BEPS a fin de modificar sin necesidad de negociaciones bilaterales uno a uno los CDI ya firmados por los estados, pues con dicha adhesión los convenios se verían reformados de manera automática.

La Acción 1 de BEPS, trabaja sobre las nuevas directrices fiscales que permitirían regular la economía digital. Está conformada de dos pilares, por una parte el Pilar 1 que busca establecer las normas de nexo y regular la atribución de potestad tributaria a los países de los usuarios en donde las grandes multinacionales de tecnología prestan sus servicios; por otra parte, y no menos importante el Pilar 2¹⁴, enfocado en limitar el traslado de beneficios a jurisdicciones de menor o nula imposición, y con ello evitar erosionar la base imponible del impuesto a la renta y así equilibrar la recaudación en los países aparentemente perjudicados (garantía de un nivel de

¹⁰ <https://www.exteriores.gob.es/es/PoliticaExterior/Paginas/G20OCDE.aspx> Grupo creado en 1999, está integrado por los países del G-8 (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Reino Unido, Italia, Japón y Rusia) más la Unión Europea, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía. El G-20 agrupa el 90% del PNB mundial, el 80% del comercio global y dos tercios de la población mundial.

¹¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD, 2013, p. 11. Este Plan de Acción se orienta a resolver los problemas de erosión en la base imponible y traslado de beneficios (BEPS). Mientras que las acciones dirigidas a los fenómenos de BEPS reestablecerán la imposición en la fuente y en la residencia en aquellos casos en los que las rentas transfronterizas no sean gravadas o lo sean a muy bajos tipos de gravamen, estas acciones no tienen como objetivo alterar los principios internacionales existentes en relación con la distribución de las potestades de imposición”.

¹² BEPS, Acción 1, informe 2015 La Acción 1 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) aborda los desafíos fiscales de la economía digital.

¹³ “El MLI permite a las jurisdicciones implementar rápidamente las recomendaciones basadas en tratados del paquete BEPS” https://www.ey.com/es_ec/tax/oced-multilateral-instrument-mlt.

¹⁴ Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20, Enfoque de Dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la Digitalización de la Economía, Octubre 2021: “El Segundo Pilar pone un límite a la competencia fiscal en el marco del impuesto sobre sociedades mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBE)”.

tributación mínima). El Pilar 2 si bien puede tener como actores regulados a las grandes empresas digitales capaces de crear estructuras de operación en países de menor o nula imposición, no es exclusivo de la economía digital, por lo que no será materia de estudio de este trabajo, sin embargo, no se puede dejar de mencionar que a la fecha sin duda el avance más concreto que ha tenido la Acción I, tiene relación con este pilar al alcanzarse un consenso para la aplicación del Impuesto Mínimo Global¹⁵ del 15% para las empresas multinacionales.

Así el Pilar I en lenguaje sencillo, se enfoca en lograr que las grandes empresas multinacionales de la tecnología tributen no solo en el estado de residencia, sino en el estado de la fuente donde se encuentran los usuarios, poniendo especial atención a dos factores esenciales que deben concurrir: i) el uso de los activos intangibles que generan valor; y ii) la presencia económica de los consumidores o usuarios en el estado de comercio, sin perjuicio de que el proveedor no mantenga presencia física o la misma sea mínima en dicha jurisdicción de consumo.

Conviene explicar que para la aplicación del Pilar I se ha diseñado una metodología de asignación de ingresos, que permitirán a los países de la jurisdicción del mercado, es decir, a los territorios donde generan los beneficios producto de la prestación del servicio, gravar una porción de los beneficios residuales (no rutinarios) del grupo multinacional (Vadell, 2022)¹⁶ que se conoce como el “Importe A”, siendo necesario también mirar el denominado “Importe B”, especialmente

aplicable a las actividades de distribución que deberán sujetarse a las normas de Precios de Transferencia.

A continuación, se citan los elementos constitutivos de inclusión y los nexos de reparto de las empresas multinacionales alcanzadas por el Pilar I:

- * Quienes mantengan un volumen de ingresos superiores a 20 billones de euros al año, lo que sin duda alcanza a un espacio reducido de empresas.
- * Obtención de una rentabilidad / ganancia antes de impuestos de al menos el 10 %. (montos podrían ser menores dependiendo el tamaño de la EM)
- * Un porcentaje de la ganancia que exceda al 10 % de rentabilidad mencionado anteriormente, será asignado a las jurisdicciones donde se encuentren los consumidores o usuarios finales.
- * Los grupos deberán haber generado al menos un millón de euros de ingresos en las jurisdicciones a las cuales se atribuirá la potestad tributaria.

Por otro lado, como una propuesta distinta a la emitida por la OCDE, que ha sido cuestionada por su demora, falta de acuerdos, alto grado de complejidad en su aplicación y por ser pensada desde una perspectiva de interés de las grandes potencias y no de las necesidades de los países en vías de desarrollo, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia

¹⁵ Reporte OCDE, www.oecd.org/tax/beps/la-ocde,0/12/2021 La OCDE ha publicado las normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional, que asegurará que las EMN estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15 % a partir de 2023. Las normas modelo del Segundo Pilar proporcionan a los gobiernos una plantilla detallada para llevar adelante la transposición de la solución basada en dos pilares, que aborda los desafíos derivados de la digitalización y la globalización de la economía. En octubre de 2021, 137 países y jurisdicciones que integran el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 respaldaron este acuerdo. Las normas delimitan el alcance y establecen el mecanismo de las denominadas reglas GloBE (acrónimo de Global Anti-Base Erosion) de acuerdo con el Segundo Pilar, que adopta un tipo impositivo mínimo mundial para el impuesto de sociedades del 15 %. El impuesto mínimo aplicará a las EMN cuyos ingresos superen los 750 millones de euros y se espera generar una recaudación adicional de 150 000 millones de dólares estadounidenses, en todo el mundo.

¹⁶ “El beneficio residual es igual al beneficio total que se le asigna a las actividades, menos los beneficios rutinarios imputados a las mismas”. Gabriel Alejandro Vadell - Un buen maridaje en la Economía Digital - Parte I, Mayo 2022.

Tributaria, propone una alternativa distinta que es la inclusión del artículo 12B al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, enfocada en buscar una salida simple especialmente atractiva para los estados en vías de desarrollo, pues se debe recordar que la ONU dentro de su modelo de tratado ha sido siempre defensora de repartir potestad tributaria a los estados de la fuente en lugar de las jurisdicciones de residencia.

Dicho artículo 12B a diferencia de la propuesta de la OCDE, no incluye reglas de nexos como umbrales mínimos de sujeción, y más bien se complementa con las medidas unilaterales que puede imponer cada jurisdicción, pues requerirá que los estados parte suscriban sus convenios bajo el Tratado Modelo incluyendo la recomendación prevista en dicho artículo.

Así, la propuesta de la ONU, busca también repartir potestad tributaria en ambas jurisdicciones, esto es en el estado donde reside la compañía que presta los servicios digitales automatizados SDA, pero también el estado parte donde se encuentra el consumidor que realiza el pago en donde se supone que la primera no mantiene presencia o un establecimiento permanente EP, pero se regirá bajo el tratamiento de la legislación interna (reglas de pagos domésticas al exterior) la cual definirá el tipo impositivo.

Respecto a la base de cálculo, la ONU propone que se lo puede realizar en función del ingreso neto o bruto de las empresas. Así, si se calcula sobre el ingreso neto, se aplicará el 30% de la renta calificada anual, aplicando la tasa corporativa del país de la fuente; quedando a su vez la posibilidad de considerar las rentas brutas bajo un tipo impositivo menor del 3 % o 4 %.

Medidas unilaterales

Una vez que se han descrito las alternativas de orden mundial para gravar los servicios derivados de la economía digital, vale la pena dar un recorrido para entender hacia donde caminan los países de la región, incluidos el Ecuador:

La mayoría de los países latinoamericanos han hecho uso de las medidas unilaterales a través de reformas internas a la legislación doméstica, dando en su mayoría prioridad a los impuestos indirectos. El Impuesto al Valor Agregado IVA, ha sido el medio adoptado para gravar los servicios digitales prestados por proveedores no residentes, como es el caso de Perú, Colombia, Chile, Costa Rica, Uruguay, Ecuador, México, siendo claro que esta medida si bien coadyuva a la recaudación fiscal de los estados, no conlleva un grado óptimo de justicia tributaria, pues incrementa el precio de los servicios, gravándose únicamente a una parte de la ecuación esto es al consumidor; dejando de lado a quienes en esencia generan los verdaderos réditos de la transacción que son los grandes operadores de la tecnología.

Ahora bien, pocos han sido los países de la región que han adoptado medidas que en efecto recogen una imposición directa, la gran mayoría bajo modificaciones relativas al impuesto a la renta apoyados en reformas relativas a medidas de retención en la fuente e incorporación de conceptos novedosos como el de la presencia económica significativa PES, y no bajo la creación de un impuesto de naturaleza distinta a la renta con el objetivo exclusivo de gravar a la economía digital como tal, como es el caso de los Impuestos a los Servicios Digitales (DST - Digital Services Tax) que han sido impuestos en países europeos como

¹⁷ Ley 4, 2020, BOE del 16 de octubre de 2020

España que impuso un impuesto digital¹⁷ del 3 % a los servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y la transmisión de datos en línea; o el caso de India, que estableció el denominado “Equalitation Tax” que grava los servicios digitales prestados por no residentes con una tarifa del 2 % desde abril del 2020 fecha de la pandemia del COVID-19 (PWC, 2020).¹⁸

Vale mencionar lo realizado por Colombia en la reforma del año pasado, que incorporó en su legislación el concepto de “Presencia Económica Significativa PES”, que deja de lado a efectos de repartir potestad tributaria al país de la fuente la necesidad de una presencia física de los operadores de comercio con lo cual se modifican las reglas de configuración del establecimiento permanente, entendido tradicionalmente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad¹⁹, pasando a hablarse de un establecimiento permanente digital. La idea del concepto de PES, es fijar un parámetro de configuración de pago de impuestos por parte del operador digital no residente que realiza actividad económica en la jurisdicción del usuario del servicio. Usualmente, se fijan reglas en función del nivel de ventas (ingresos), observando el alcance / penetración del servicio y valor que le otorga el mercado de fuente. Así, Colombia definió que la configuración del PES está dada con base en dos parámetros: i) que el no residente obtenga ingresos brutos de al menos 31.300 UVT en el año inmediato anterior; y ii) que exista interacción con usuarios en Colombia (parámetro fijado por número de usuarios o posibilidad de pago en pesos colombianos).²⁰

Varios países latinoamericanos que forman parte del Marco Inclusivo y que están siendo parte de las discusiones del Pilar I de la OCDE están a la espera de que existan acuerdos concluyentes que les permitan definir el tratamiento de recaudación proveniente de la economía digital.

Otros países como Argentina han adoptado medidas unilaterales generando esfuerzos por establecer gravámenes a los servicios digitales, como es el caso de la ciudad autónoma de Buenos Aires, que incorporaron el impuesto sobre ingresos brutos a la actividad de servicios digitales, aplicable a no residentes fiscales del país a una tasa equivalente al 2 % sobre la base imponible equivalente al valor de los servicios. Dicho tributo será en esencia retenido por las entidades financieras o bajo el esquema de un responsable sustituto. Conviene resaltar el comentario emitido por el titular de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, Cristian Girard quien a efectos de justificar el establecimiento del tributo sostuvo “los servicios digitales brindados por empresas extranjeras significan dar un trato igualitario a las empresas ubicadas en la Argentina que actualmente pagan Ingresos Brutos”. “Hay empresas que prestan servicios digitales que están localizadas en la provincia de Buenos Aires y esas empresas sí están pagando Ingresos Brutos, pero las que los prestan desde el extranjero no. Desde mi punto de vista, eso genera un desincentivo a la producción nacional que es algo con lo que claramente no estamos de acuerdo”²¹.

Paraguay es otro país que vale la pena citar, pues a través de la llamada “Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario” del año 2019²², se gravaron a los servicios

¹⁸ <https://www.pwc.com/mu/en/services/india-desk/india-digital-tax.html>

¹⁹ Apartado 1 del artículo 5 del Modelo Convenio

²⁰ Ley 2277 de 13 de diciembre de 2022. Art 57, Colombia

²¹ Ley 2277 de 13 de diciembre

²² Ley N° 6380 / Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, Paraguay 2019

digitales prestados por no residentes. Así este país genera la curiosidad de delimitar el alcance de los servicios, estableciendo en el Reglamento de manera expresa los nombres de las plataformas alcanzadas tales como HBO, Google, Facebook, Netflix, Uber entre otras, estableciendo una base imponible de forma de cálculo similar a la que el Ecuador mantiene para los dividendos, esto es fraccionar una parte del valor del servicio (30 %) para luego aplicar el tipo impositivo del 15 %, lo que da una tarifa efectiva del 4,5 %. Finalmente merece mencionarse que Uruguay fue uno de los primeros países en gravar con impuesto a la renta a los servicios digitales prestados por no residentes, estableciendo como reglas de nexo a fin de identificar si el servicio es prestado en el país a la dirección IP o la dirección de facturación, bajo una regla de presunción cuando el pago sea a través de medios ubicados en Uruguay (Sánchez y Toledo, 2019)²³.

Medidas adoptadas por el Ecuador y alternativas a analizar

El Ecuador debe definir una posición y una política fiscal para hacer frente a la economía digital. En la actualidad como se ha explicado, el país ha tomado el camino a mi modo de ver más simple de establecer impuestos indirectos a través del cobro del IVA, que si bien genera recaudación no resuelve el problema de fondo, pues la carga del impuesto está siendo focalizada en los consumidores y no en el operador digital que pese a que genera actividad dentro del territorio nacional y por ende riqueza proveniente de usuarios ecuatorianos, no aporta con el pago de impuestos directos debido a su ausencia física en el país. Para el efecto, la norma estableció que están alcanzadas con IVA del 12 % la importación de servicios digitales, describiendo

el alcance de dicho concepto en la norma reglamentaria²⁴. Para tener mayor claridad de las entidades que están alcanzadas con el impuesto, la autoridad de control (SRI) estableció un catastro de operadores digitales, en donde además de identificarlos se los cataloga según su participación y actividad pudiendo ser prestadores directos o comisionistas. Vale mencionar que el IVA puede ser recaudado a través de sujetos pasivos responsables como agentes de retención (entidades financieras y emisoras de tarjetas de crédito) o percepción en operaciones que no intervienen las entidades antes señaladas.

La norma dentro del tratamiento del IVA, ha otorgado la posibilidad de que de manera voluntaria los operadores digitales no residentes se inscriban en el Registro Único de Contribuyentes, siendo la norma expresa en reconocer que dicha inscripción no configura como tal un establecimiento permanente, restando de esta manera la posibilidad de gravar con impuesto a la renta a las operadoras digitales no residentes que operan en el país, pues se limita la posibilidad de avanzar hacia el concepto de configurar un EP digital a través de la evaluación de la presencia económica significativa.

Ahora bien debe mencionarse que lo que genera un problema en la legislación actual, es la posibilidad de gravar con Impuesto a la Renta a los servicios digitales prestados por no residentes fiscales a los usuarios en transacciones B2C, pues en el caso de otras operaciones efectuadas bajo el esquema B2B participan sujetos pasivos catalogados como agentes de retención por lo que los pagos al exterior²⁵, incluidos los servicios digitales, se verían sujetos a una retención en la fuente del 25 % o hasta el 37 % si se tratara

²³ Christian Sánchez y César Toledo, Uría Menéndez, *Tributación de los Ingresos Generados por la Economía Digital. Perspectiva Regional*, Pág.31

²⁴ Art. 140.1 del RLRTI.

²⁵ Salvo las excepciones previstas en el Art 13 de la LRTI.

de jurisdicciones de menor imposición o paraísos fiscales, salvo la existencia de CDI en cuyo caso habrá que estar a lo dispuesto en tal instrumento.

Cabe anotar que en operaciones B2C no se verifica la gravabilidad del Impuesto a la Renta no precisamente por una falta de ley, sino por un aspecto práctico, pues dado que los consumidores pagan generalmente mediante tarjetas de crédito, no están obligados a practicar la retención en la fuente del impuesto, mientras que los pagos de los administradores de las tarjetas de crédito al exterior no admiten retenciones impositivas, lo cual sumado a que la legislación ecuatoriana mantiene el concepto tradicional de EP complica aún más la ecuación.

Como se ha señalado, el Ecuador no forma parte de la OCDE, ni se ha adherido al Marco Inclusivo de la Acción BEPS, por lo que a la fecha parecería lejano que se entre a un régimen descrito en la Acción 1 bajo las condiciones analizadas en el Pilar 1 y 2 inclusive. Resulta complejo concluir la conveniencia de involucrarnos en un mecanismo multilateral como la OCDE, en donde los países más pequeños carecen de incidencia en la toma de decisiones, por lo que de hacerlo se puede ser meros adherentes a las conclusiones que adopten los países con capacidad de decisión. Sin embargo, no es menos cierto, que si bien gran parte de las acciones BEPS que se discuten a nivel de la OCDE posiblemente no son de nuestro interés por la cantidad de problemas a nivel tributario que el Ecuador debe resolver como prioritarios, como el control a la informalidad por citar un ejemplo que tanto daño genera a la recaudación, es una realidad indiscutible que el país debe poner especial atención a la

economía digital y de ello tomar decisiones, pues por una parte genera ingresos derivados de las multinacionales²⁶ que operan en el país; y por otra son usuarios de la economía digital y de las plataformas de tecnología, por lo que no puede dejarse de analizar opciones que permitan su regulación y por ende una recaudación cualquiera fuere el resultado, pues hoy existe una ausencia de recaudo. Como se ha mencionado, existen varias alternativas que no necesariamente deben ser las de tipo multilateral, sino más bien de orden interno.

Por mencionar una opción a analizar, dado que los pagos al exterior están gravados con retención en la fuente, sin que se establezca una no sujeción a los servicios digitales conforme al Art. 13 de la LRTI, podría pensarse como una posible solución que bajo una regulación propia del impuesto a la renta, se disgreguen los pagos con tarjeta de crédito al exterior, que correspondan a plataformas digitales con ciertas condicionantes o limitaciones, a efectos de que se apliquen las retenciones en la fuente del impuesto a la renta, inclusive exonerando una porción del ingreso de la entidad extranjera, o imponiendo un tipo de retención inferior (no igual a la actual que equivale al 25 % o 37 %) pudiendo acoger porcentajes como los que recomienda la ONU.

Otra alternativa podría ser analizar la inclusión del concepto de la Presencia Económica Significativa, como es el caso de Colombia, o simplemente apoyarse en la definición ya existe de servicios digitales para el caso del IVA y fijar un impuesto digital independiente al Impuesto a la Renta que deba ser pagado por los no residentes fiscales, estableciendo también una tarifa razonable

²⁶ <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> "Los países en desarrollo poseen un alto grado de dependencia sobre los ingresos derivados de la renta de sociedades multinacionales en tanto que porcentaje de ingresos tributarios, mientras que su impacto en los países desarrollados en términos absolutos es significativamente superior".

en función del valor del servicio. No está por demás señalar que la tarifa aplicable a los servicios prestados desde el exterior que aplica el Ecuador en la actualidad, y que generalmente solo resulta aplicable en servicios digitales en operaciones B2B, debería ser revisada pues parecería que el 25 % o 37 % resulta excesivo pudiendo encarecer el precio de la operación.

En materia de acuerdos multilaterales el Ecuador, como una medida primaria a analizar sería que en futuras negociaciones de CDIS se incluya una cláusula regulatoria de los servicios digitales bajo el modelo que más convenga a los intereses del país (para lo cual será importante entender en cifras la magnitud de la economía digital y su posible recaudación en Ecuador), siendo posible buscar que el Ecuador como prioridad defienda un modelo que otorgue la posibilidad de gravar las rentas empresariales bajo un esquema de fuente tal como propone la Organización Naciones Unidas sin que esto se entienda por descarte la opción que propone la OCDE que habrá que entender los parámetros bajo los cuales termina de ser regulada.

Respecto a los convenios suscritos el panorama es aún más complejo, pues la gran parte de los CDIS suscritos por el Ecuador son bajo las directrices y conceptos OCDE, donde por lo que recogen el establecimiento permanente y el tratamiento de las rentas empresariales bajo el modelo tradicional previsto en el Art. 7 MCOCDE, por lo que sin duda debe ser un tema a analizarse a fin de entender la conveniencia de buscar negociar con cada uno de los países una cláusula que recoja el fenómeno analizado o en su defecto la conveniencia de subsumirse en las modificaciones automáticas adhiriéndose al Marco Inclusivo y el MLI, situación que generaría una complejidad pues en principio se obligaría a derogar las medidas unilaterales internas adoptadas, sin que exista aún una

claridad meridiana del tipo de medidas que podrían coexistir.

En fin, existe un abanico de posibilidades que el Ecuador debe estudiar con la finalidad de definir el tratamiento tributario derivado de los servicios de la economía digital, situación que no solo permitirá incrementar la recaudación, sino formalizar la operación de estas grandes operadoras en los países de tal forma que se busque generar condiciones de igualdad con los negocios formales que operan en el país bajo las modalidades tradicionales que representa una carga relevante de obligaciones no solo en materia tributaria sino de índole laboral.

Conclusiones

La economía digital, con las distintas formas y usos de operación, en el Ecuador y en el mundo, constituye un fenómeno vigente que avanza de manera vertiginosa generando una nueva realidad de consumo y nuevos modelos de negocio que, desde la perspectiva legal, no solo fiscal, deben ser regulados. Existe una posibilidad cierta, de que los estados, sin que el Ecuador fuere la excepción, incrementen la recaudación tributaria proveniente de la digitalización y automatización de la economía, lo que a su vez permitirá de alguna manera formalizar y dotar de cierto grado de certeza jurídica a todos los actores que se ven involucrados en este tipo de actividad, dotándose así de cierto grado de formalización que permita un equilibrio entre los operadores económicos tradicionales y digitales.

El Ecuador debe definir su política fiscal respecto al tratamiento de los servicios digitales, por lo que debe iniciar la discusión en función de definir alternativas unilaterales internas o de orden multilateral como lo han hecho distintos países de la región. Desde la perspectiva internacional la economía digital y sus efectos fiscales, han sido en extenso

estudiados por organismos de altísimo nivel como es el caso de la OCDE y la ONU, si bien por el momento aún existen soluciones concretas, el Ecuador no puede dejar de analizarlas a fin de que tomar una definición que permita un tratamiento regulado bajo los principios generales de la tributación (Spisso, 2017)²⁷.

Referencias Bibliográficas

- Bazdresch, L. (1993). *Garantías Constitucionales*. Editorial. Trillas.
- Comisión Económica para América Latina (CEPAL). (2021). *Datos y hechos sobre la transformación digital: informe sobre los principales indicadores de adopción de tecnologías digitales en el marco de la Agenda Digital para América Latina y el Caribe*. <https://repository.eclac.org/handle/11362/46766>
- Estévez, J. (2019). *Derecho Digital*. Editorial Thomson Reuters Aranzadi Aranzadi.
- Ministerio de Asuntos Exteriores Unión Europea y Cooperación. (2019). G-20 y OCDE. Ministerio de Asuntos Exteriores Unión Europea y Cooperación <https://www.exteriores.gob.es/es/PoliticaExterior/Paginas/G20OCDE.as>
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (OCDE). (2015). *Proyecto OCDE/ G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>
- Porporatto, P. (24 mayo de 2021). *Nuevas obligaciones para las plataformas digitales: según la OECD y la Unión Europea*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/ciatblog-nuevas-obligaciones-para-las-plataformas-digitales-segun-la-oecd-y-la-union-europea/>
- PWC. (2020). *Digital tax introduced for e-commerce operators*. PWC. <https://www.pwc.com/mu/en/services/india-desk/india-digital-tax.html>
- Sánchez, C. y Toledo, C. (2019). *Tributación de los ingresos generados por la economía digital. Perspectiva regional*. Actualidad Jurídica. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jml=1578956X&AN=142290623&h=7nqVR%2FCQbC1L-SFUiekW%2F6Lw0r8ITHjZZVeKahpj9i4HL%2FiMer9wfou9I8A1BWf%2B1bjtgtpuPV9ztKcSD-8GrsYA%3D%3D&crl=c>
- Spisso, R. (2017). *Derecho Constitucional Tributario*, Tercera Edición; Abeledo Perrot.

²⁷ Spisso Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, "El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación"

Tapscott, D. (1996). *The Digital Economy: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, McGraw-Hill.

Ukmar.V. (2002) *Principios Comunes del Derecho Tributario*. Temis.

Vadell, G. (3 de mayo de 2022). *Un Buen Maridaje en la Economía Digital Centro*. Interamericano de Administraciones. <https://www.ciat.org/un-buen-maridaje-en-la-economia-digital-parte-i/>

26

EL PROCESO TRIBUTARIO, UN VISTAZO DEL DÍA A DÍA JUDICIAL

Autor: Rubén González Boada

Secretario Tribunal Distrital Contencioso Tributario, Quito

Resumen

El presente trabajo, tiene como objeto, dar a conocer algunos de los pormenores que se presentan en el manejo diario de los juicios en la materia Contencioso Tributaria, que provienen del desempeño de las funciones que se desempeñan en el Tribunal de la ciudad de Quito. Mediante el método histórico – comparativo, se pretende dar a conocer al lector, algunos aspectos que se tienen en cuenta al momento de dar el trámite establecido en el Código Orgánico General de Procesos, a los juicios en esta materia, con el objetivo de que, quien lea el presente artículo, llegue a conocer estos aspectos que, normalmente permanecen fuera de la vista de los usuarios del sistema de Justicia, o, que no se los utiliza o toma en cuenta al momento de defender a los contribuyentes o a las respectivas administraciones tributarias en los juicios que se presentan diariamente ante esta Jurisdicción. Así pues, el objetivo del presente trabajo es el de dar a conocer a los lectores, de algunos aspectos que, los trabajadores del Tribunal Contencioso Tributario, vivimos o tomamos nota de su aplicación, así como contar a otros lectores más casuales, aspectos que difieren en comparativa con otras materias del derecho.

Palabras Clave: Código Orgánico General de Procesos; pre procesal; afianzamiento; jurisprudencia.

Abstract

Based on the authors' experience working at the Quito Tax Court, this paper offers practical insights into the unique challenges and procedures involved in tax litigation. By using a historical-comparative approach, the article highlights how the General Organic Code of Procedure is applied in practice. The goal is to provide a more comprehensive understanding of tax disputes for both legal professionals and interested parties.

Keywords: General Organic Code of Proceedings; pre-procedural; strengthening; jurisprudence.

Introducción

El presente trabajo, más que un ensayo, pretende ser una reflexión de las vivencias diarias, en la tarea puertas adentro del Tribunal Contencioso Tributario, y, de los procesos que pasan todos los días, cada uno de ellos con sus singularidades. No se pretende hacer un resumen del procedimiento contencioso tributario que se encuentra plasmado en el Cogep, sino más bien de los asuntos que se presentan en la tramitación de los juicios, algunos quizás no están previstos en la norma, otros, que son asunto de cierto nivel de análisis para la prosecución de la causa, y, que no son tan planos y sencillos como la norma lo planea.

Es de destacar, que el procedimiento Contencioso Tributario, tiene un origen independiente, que proviene del Código Tributario, en el cual, en su debido momento, contenía todo el procedimiento a seguirse, tanto en la fase o sede judicial, como en sede administrativa, en las diferentes administraciones tributarias; este procedimiento, fue derogado con la entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos en el año 2015, lo cual, unió a la materia, con el resto de materias del derecho establecidas en esta norma procesal, respetando en cierto grado, algunas normas especiales para la materia, y, teniendo en cuenta la diferencia que existe en estas, sin embargo, la especialidad de la materia, no se encuentra completamente normada, por lo que se presentan escenarios diversos, a los cuales, los diferentes Tribunales, han debido adaptarse, con ello la actuación de los juicios en su conocimiento y los usuarios del sistema de Justicia en esta materia, a algunas de estos pormenores intentaré referirme en este trabajo.

Desarrollo

En la actualidad, las acciones que se pueden interponer ante el Tribunal contencioso Tributario se encuentran establecidas en los artículos 320, 321 y 322 del Código Orgánico General de Procesos, las cuales pueden ser clasificadas a grandes rasgos como, acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales, lo cual guarda concordancia con lo que dispone el artículo 310; y de entre las acciones especiales se destacan las excepciones a la coactiva, que se encuentran complementadas con los artículos 315 y 316 del mismo cuerpo legal.

De la lectura de los artículos 320 y 321 del Cogep, podemos entender que, la gran mayoría de las acciones que se tramitan en el Tribunal Contencioso Tributario, se las tramita en procedimiento ordinario, por ser juicios de conocimiento; a la vez, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 322 del (Cogep C. O., 2023), las llamadas acciones especiales deben tramitarse en procedimiento sumario, excluyendo a la causal constante en el numeral 10 del artículo 316 de dicho código, cuya tramitación, sea por sí sola, o, al ser alegada en conjunto con otra causal, se la tramitará como procedimiento ordinario¹.

Es también conocido que los juicios contencioso tributarios, normalmente son precedidos de cierta actividad, en una de las administraciones tributarias, y, como fruto de esa actividad, se emiten actos administrativos que serán materia del juicio contencioso; a esta actividad administrativa, comúnmente se la llama fase administrativa, esta no se toma en cuenta como parte del proceso judicial ni tampoco como si fueran actuaciones pre procesales, de acuerdo a lo previsto tanto en el Cogep como en el Código Orgánico de la Función Judicial.

¹ Conforme lo dispone el numeral 1 del artículo 322 del Cogep; lo cual implica que, de interponerse la causal decima del artículo 316, acompañada de cualquier otra causal, esta se tramitará como procedimiento ordinario.

En este sentido de ideas, este trabajo tendrá como orden, a la tramitación que se dan a los procesos ordinarios, aunque, me referiré inicialmente a algo de lo cual, normalmente no se escribe en esta materia.

Lo pre-procesalidad en materia contencioso tributaria

En la materia Tributaria, todos los procedimientos que se actúan, tanto en sede administrativa, como en sede Judicial, tienen un origen común, que es el Código Tributario, lo cual, conforme la evolución normativa, ha ido cambiando, tanto por la aprobación y entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos o Cogep, norma que reformó y derogó las disposiciones existentes en el Código Tributario, y, que actualmente, rige sobre todos los procesos judiciales y materias no penales, por tanto, con excepción de las materias Penal, Constitucional y Electoral; precisando que, en sede administrativa, la actividad se encuentra aún regida por el Código Tributario, Código Orgánico Administrativo, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad), y otros cuerpos de normas.

Es importante referirse al Código Tributario, pues contiene normas tanto sustantivas, como adjetivas, puesto que, a la presente fecha el nombrado cuerpo legal, mantiene normas que regulan al procedimiento administrativo, y, otras disposiciones que aún se encuentran en vigencia, en aspectos procesales (aunque existe la discusión sobre algunas que parecen derogadas tácitamente), como por ejemplo las excepciones a la coactiva².

La doctrina del Derecho Procesal, se refiere a la etapa preprocesal en los juicios como “una etapa preliminar o previa al proceso

propiamente dicho, durante la cual se pueden llevar a cabo algunos de los medios preparatorios o de las providencias precautorias. (Héctor Fix Zamudio, 1991)

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se distinguen dos clases de diligencias pre-procesales; así, en el Cogep, se encuentran previstas las diligencias preparatorias, que se describen de la siguiente manera:

Art. 120.- Aplicación. Todo proceso podrá ser precedido de una diligencia preparatoria, a petición de parte y con la finalidad de:

1. Determinar o completar la legitimación activa o pasiva de las partes en el futuro proceso.
2. Anticipar la práctica de prueba urgente que pudiera perderse.

La o el juzgador que conozca la diligencia preparatoria será también competente para conocer la demanda principal (Cogep C. O., 2023).

De la norma citada, llegará a nuestro conocimiento que se regulan dos tipos de diligencias, mismas que pueden ser utilizadas para los objetivos descritos en ella, es decir, para completar la legitimación activa o pasiva para un procedimiento a futuro, o, anticipar la práctica de prueba urgente, que, pudiera perderse. (Cogep C. O., 2023)

De la práctica tributaria diaria, el uso de estas diligencias es casi nula en los Tribunales Contenciosos, más aún si se considera que, en la materia Tributaria, se entiende que los derechos del contribuyente, pueden defenderse en dos fases, la administrativa (que es ante la misma administración tributaria titular del

² Actualmente en el Código Tributario, también existe la tipificación de las excepciones a la coactiva, que se encuentran en el artículo 212 de la mencionada norma.

tributo), y, la judicial, (que se tramita ante los Tribunales Distritales); también es cierto, que, existirían escenarios en los que una diligencia preparatoria puede ser solicitada como medida para procesos de ejecución.

El Cogep, en la norma citada, describe las diligencias preparatorias, y, propone dos escenarios, como ya se indicó, los cuales se reducen a determinar las legitimaciones, tanto activa como pasiva, o, para obtener prueba que pueda perderse (Cogep C. O., 2023).

En este punto, es preciso recordar que, las administraciones tributarias, se encuentran embestidas y ejercen las facultades establecidas en los artículos 67 y siguientes, (en especial 68, 69 y 71), del Código Tributario; no es menos cierto también que, han llegado a conocimiento de los Jueces del Tribunal, juicios en los que se discute, por ejemplo, la nulidad de procedimiento de ejecución, conforme el numeral 10 del artículo 316 del Cogep, en el tercer caso planteado, refiriéndonos a, la falta de notificación del Título de Crédito, o, alguna acción especial, fundamentada en el art. 322 numeral 2, del mismo Cogep, refiriéndose a la prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas, o, incluso en los mismos juicios de impugnación, cuando se alega la caducidad de la facultad determinadora, del art. 94 del Código Tributario.

Las acciones antes planteadas, en ciertos casos, pueden tener un punto en común, este podrá ser que, el contribuyente, pudo no haberse enterado jamás de los procesos de determinación, y posteriormente los procesos de ejecución en su contra, escenario en el cual, la diligencia preparatoria, del numeral 2 del art. 120 del Cogep, podría ser útil, para

solicitar, vía judicial, una copia del expediente, sea de ejecución coactiva, o sea de determinación, y verificar, si los presupuestos de las normas y figuras antes mencionadas, se cumplen, para posteriormente, iniciar el respectivo juicio.

Cabe destacar que, por mandato del último inciso del mismo art. 120 del Cogep, esta diligencia debe ser solicitada ante el Tribunal Contencioso Tributario, ante el cual, se presentará a futuro la demanda principal.

En cuanto a la primera diligencia pre procesal del artículo 120 del Cogep, es menos recurrible en la materia tributaria, puesto que, la relación jurídica procesal establecida en el artículo 30 del Cogep³, para la materia, debería estar ya determinada durante la actividad realizada en la administración tributaria, y, se actúa en relación a la relación jurídica que está establecida en torno al tributo, que se ha establecido o exige conforme el artículo 15 del Código Tributario⁴, así pues, al tener ya la resolución o acto administrativo a ser sometido a los Jueces, ya se han pre establecido las legitimaciones activa y pasiva.

En líneas anteriores, se había manifestado que, en la normativa ecuatoriana tenemos dos tipos de diligencias pre procesales, las primeras fueron las dispuestas en el artículo 120 del Cogep, y, las segundas se encuentran establecidas en el Código Orgánico de la Función Judicial, las cuales están prescritas en el art. 225 numeral 2, que manda:

Art. 225.- Competencia.- (Sustituido por el num. 18 de la Disposición Segunda del Código Orgánico Integral Penal, R.O. 180-S, 10-II-2014).- Las y los jueces de

³ **Art. 30.- Las partes.** El sujeto procesal que propone la demanda y aquel contra quien se la intenta son partes en el proceso. La primera se denomina actora y la segunda demandada. Las partes pueden ser: 1. Personas naturales. 2. Personas jurídicas. 3. Comunidades, pueblos, nacionalidades o colectivos. 4. La naturaleza (Cogep, 2023).

⁴ **Art. 15.- Concepto.-** Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2023, 20 de junio).

garantías penales, además de las competencias atribuidas en el Código Orgánico Integral Penal, son competentes para:

2. Ordenar y practicar los actos probatorios urgentes que requieran autorización. (Código Orgánico de la Función Judicial, 2023, 29 de marzo)

Del texto de la norma transcrita, toman el nombre con el que se los conoce, actos urgentes; esto también nos lleva a la peculiaridad que, estos actos deben ser conocidos por un Juez Penal, y no ante el Tribunal Contencioso Tributario.

En materia Contencioso Tributaria, la prueba, es vital para poder romper con las presunciones de las que goza el acto administrativo tributario de acuerdo al Art. 82 del Código Tributario, por lo que, también sería útil, este tipo de diligencias, para poder obtener prueba, que posteriormente se presente en los juicios Contencioso Tributarios, y, que, por alguna razón puedan haber sido negados, sea en sede administrativa, o, ante quien posea la mencionada información.

Este tipo de diligencias, suele ser utilizada en otras materias, para la realización de diligencias previas a un juicio, como por ejemplo, peritajes, inspecciones judiciales, diligencias de avalúos, estas, al ser pruebas, ya deben estar realizadas al presentarse la demanda, por lo que su obtención debe ser realizada previamente, en tal virtud, es una diligencia que puede ser utilizadas para todas las materias, aunque sea solo de competencia de Juez penal.

En la práctica diaria, en la materia, tenemos que en todos los juicios tributarios, en los que las partes procesales vean que deben probar sus asertos con un peritaje; los peritajes se presentan adjuntos a la demanda, y, a la contestación a la demanda, conforme lo dispone el artículo 143 numeral 5 del Cogep, como prueba de la respectiva parte procesal.

Sin embargo, el Consejo de la Judicatura, ha emitido un reglamento de peritos, en el cual se establecen dos maneras de designarles, la primera por elección del interesado, y la segunda por sorteo; para el primer caso el artículo 15 dispone:

Artículo 15: Reglas de la designación.- Para la designación de las y los peritos en los procesos no penales, las partes procesales deberán elegir o sugerir a las y los peritos del Registro de Peritos del Consejo de la Judicatura, según lo que establece el Código Orgánico General de Procesos, bajo las siguientes reglas:

a. Cuando las partes tengan acceso al objeto de la pericia, podrán elegir a la o el profesional previa y directamente del Registro de Peritos del Consejo de la Judicatura. (Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial, 2022, 11 de julio)

En esta norma, se ha permitido, lo que se ha venido actuando tradicionalmente en la materia, que es la elaboración por cuenta de cada parte, del informe pericial, a sus costas; en la materia esto se debe a que las administraciones tributarias, suelen mantener peritos entre su personal bajo relación de dependencia, lo cual, ha conllevado a que, muy pocas veces deba sortearse un perito en juicios Tributarios.

Por último, tenemos un caso especial, en la materia.

A inicios del año 2022, se dictó por parte de la Corte Constitucional, la sentencia 8-19-cn/22 (Sentencia Corte Constitucional, 2022), dentro de la consulta remitida por la Dra. Viviana Betancourt Ortiz, Jueza de la Unidad Judicial de Familia, Mujer, Niñez y Adolescencia con sede en la parroquia Mariscal Sucre del Distrito Metropolitano de Quito, en la cual se consultaba a la Corte Constitucional, so-

bre la constitucionalidad del artículo 164 del Código Tributario, en lo referente a la medida precautelatoria, de arraigo o prohibición de ausentarse del país, que, conforme la norma descrita, podía ser emitida por el funcionario ejecutor de la administración tributaria.

Si bien es cierto, esta sentencia ya es conocida, y, ha declarado la inconstitucionalidad de la medida antes dicha, también ha dispuesto una solución, para, que, en el caso de requerir el funcionario ejecutor, actuar esta medida.

En esta sentencia se dice, que, si el ejecutor, también conocido como Juez de coactivas, viera la necesidad del arraigo, debe solicitar esta petición, ante los Jueces del Tribunal Contencioso Tributario, quienes, deberán analizar la obligación en el proceso de cobro frente las medidas reales previas y, así, determinar si es que son o no proporcionales y suficientes para determinar la imposición de una medida de carácter personal.

Ahora bien, a efectos de lo dispuesto por el art. 303 del Cogep, es claro, que, la administración Tributaria, no puede, solicitar la medida de arraigo, dentro de uno de los juicios que se establecen, en los artículos 319, 320, 321 y 322 del Cogep, por lo que, el único camino que se podría actuar sería el de una diligencia pre procesal.

En este caso, sería de considerar que, el funcionario ejecutor, debería solicitar la medida de arraigo, conforme el art. 131 del Cogep, siendo esta una de las denominadas providencias preventivas, por lo que, también se puede decir que es una diligencia pre procesal, que se podría actuar en la materia.

Actualmente, en el Tribunal, se ha registrado solamente un proceso con estas características, que es, el juicio 17510-2023-00001G, proceso que ha sido iniciado por la funcionaria ejecutora del Servicio de Rentas Internas, en el cual se solicita el arraigo o prohibición

de salida del país, contra un contribuyente, por el auto de pago emitido por la misma autoridad el 30 de abril de 2013.

Al no ser un procedimiento contencioso, el Tribunal ha señalado fecha de audiencia, la cual, al momento de escribir este trabajo, aún no ha sido resuelta.

En resumen, las diligencias pre procesales, son factibles y viables para la materia contencioso Tributaria, y estas, pueden ser solicitadas y actuadas tanto por los contribuyentes como por las administraciones tributarias.

Consideraciones sobre el procedimiento contencioso tributario vigente

Sin tener en cuenta la fase administrativa, el procedimiento contencioso tributario, comienza con una demanda, la misma que debe ser interpuesta en la sala de sorteos del Tribunal Contencioso que corresponda, esto debido a que, estos Tribunales tienen jurisdicción distrital, la cual abarca varias provincias, el conocimiento por territorio de cada uno de los Tribunales, se lo puede encontrar conforme las resoluciones del pleno del Consejo de la Judicatura.

El derecho de acción abstracto, subjetivo y público a que se realice un proceso y se dicte una sentencia debe ejercitarse por medio de un instrumento adecuado (Echanda, pág. 383)

Entendiéndose así a la demanda, los abogados deben cumplir con las exigencias del Cogep, para presentar una, ante cualquier órgano jurisdiccional, entre los requisitos para la presentación de la demanda debemos recurrir a lo que nos manda el Código Orgánico General de Procesos, en su artículo 142, esta norma establece claramente los requisitos para la presentación de las mismas, y, para la materia tributaria se debe tener en cuenta los requisitos específicos de la materia, entre los

que se encuentran principalmente los descritos en el art. 308 de dicho cuerpo legal.

Las excepciones a la coactiva

Al momento de publicarse el Cogep, y con su posterior entrada en vigencia el 22 de mayo del 2015, se acogieron muchas de las normas del Código Tributario, como normas procesales; sin embargo, algunas no se tomaron en cuenta.

Entre estas tenemos al artículo 214 del Código Tributario que actualmente nos dispone:

Art. 214.- Oportunidad.- (Reformado por el Art. 103 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021).- Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago.

El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código. (Código Tributario, 2023, 20 de junio)

Este artículo se refiere a la oportunidad de presentación de las excepciones a la coactiva; y como vemos es una norma expresa, en la que se dispone que las excepciones sean presentadas ante el funcionario ejecutor de la administración que ha emitido el auto de pago.

Esta norma siempre tuvo sus lógicas implícitas, las cuales pueden ser que el funcionario ejecutor sea el primero en enterarse de la presentación de las excepciones, lo cual forzaría a tener la precaución del caso de no continuar su tramitación durante la tramitación del Juicio ante el Tribunal, a más de la obligación legal que tiene de remitir el expediente completo a la Judicatura, en conjunto con la demanda planteada, para que se resuelva en la instancia judicial.

Como podrán darse cuenta, esta norma permaneció en el Código Tributario, y, no se trasladó a la norma procesal del Cogep, lo cual ha causado confusión, tanto en usuarios como en Jueces, lo que, sin duda, ha ocasionado resoluciones judiciales diversas.

En el caso de estudio, el problema se presenta cuando se plantea el juicio de excepciones a la coactiva, de manera directa en la sala de sorteos del Tribunal, y, esto causa que, algunos Jueces decidan archivar la causa, por no cumplir con el artículo antes transcrito, entre ellas tenemos los autos de archivo de los juicios 17510-2023-00135, 17510-2023-00164, entre muchas otras.

Esto obviamente ha conllevado a que, se archiven las causas y que el coactivado o excepcionante, quede en la indefensión, más si se tiene en cuenta el término fatal de veinte días para presentar la acción; por existir antinomias, entre la norma prevista en el artículo 214 del Código Tributario y los artículos 316, numeral 5 del artículo 306 del Cogep, a más de que no exista unificación de criterios al respecto, lo cual a futuro podría ser armonizado con una reforma al Cogep, y, la consecuente derogatoria de la normativa remanente en el Código Tributario.

La caución para la suspensión de la ejecución del acto impugnado

En la calificación de la demanda, cuando se tratan de procesos en los cuales la administración persigue el cobro de una obligación el Cogep incluye una norma bastante diferente a todo el resto del sistema jurídico ecuatoriano, esta tiene su origen en el famoso aflanzamiento (el cual al día de hoy es la caución para suspender los efectos del acto administrativo impugnado, Artículo 324 (Cogep C. O., 2023).

Esta figura, fue implantada en el Código Tributario, como el artículo innumerado a continuación del artículo 223⁵; que incluso

obtuvo una sentencia de Constitucionalidad, la cual fue la sentencia N° 030-SCN-CC (Sentencia de Consulta Corte Constitucional, 2010), de 2 de diciembre de 2010.

Alrededor de esta disposición ha habido una evolución normativa, la cual ha ido desde su declaratoria de constitucionalidad, seguida de otra declaratoria de constitucionalidad condicionada⁵; posteriormente a la publicación del Cogep, también ha evolucionado, sin embargo, es inexorable pensar que esta norma, indudablemente, violentaba derechos tanto Constitucionales como procesales, incluyendo el derecho de la inocencia, el derecho a recurrir e incluso el de gratuidad de la Justicia vigente en nuestra Constitución desde el año 2008.

El principio de inocencia manda que, una persona es solamente responsable del acto, cuando la sentencia del Juez (en este caso Tribunal de Jueces) obtiene ejecutoría por ministerio de la ley; el afianzamiento creaba obligatoriamente una especie de “pre-pago” de la obligación tributaria, por lo que esta norma se ha ido modulando, con la entrada en vigencia del Cogep y sus reformas, a tal punto que, actualmente, el hecho de no solicitar la suspensión del acto impugnado, no es causal de archivo del proceso, como solía ser⁷, sino que actualmente es muy opcional, es decir, uno puede o no solicitarla, sin que esto implique en el proceso ningún tipo de castigo, como el archivo de la causa.

En consecuencia, la suspensión del acto impugnado, depende del demandante si desea, le conviene pueda pagar la caución para suspender la ejecución del acto impugnado, o, de no hacerlo, como es lógico, el no suspender la ejecución del acto impugnado, el no

solicitar o el no afianzar, puede implicar que la administración tributaria pueda iniciar sus procesos de cobro, incluso vía coactiva mientras el proceso judicial se esté ventilando.

Esto obviamente deja un pequeño vacío legal de actuación pues haciendo una suposición, la administración puede iniciar procesos coactivos e incluso ejecutar medidas cautelares, entre las cuales están incluidas las retenciones de fondos, y, por otro lado, en los Tribunales Contenciosos Tributarios, se pueden encontrar aún en tramitación el juicio, por lo que se puede llegar a presentar el caso que la sentencia judicial se emita, mucho más tarde que la ejecución del acto por parte de la administración.

En esta línea de ideas, los juzgadores no podrán disponer otra medida que suspenda o retarde la tramitación del juicio, puesto que no se solicitó la suspensión del acto impugnado, al momento de presentar la demanda, y, esto podría culminar en actuaciones de la administración fuera del proceso y la ejecución del acto y cobro de deudas (deudas que no han adquirido firmeza), sin que los Jueces puedan hacer algo más.

Para este objeto, incluso, por el principio dispositivo que se encuentra en el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial (principio que atiende que el Juez solamente puede actuar bajo petición), es también rescatable el hecho que la Justicia Tributaria aún puede llegar a verse como que tiene algún costo, y, aunque la Administración de Justicia no se queda con ningún valor proveniente de ninguna especie de caución; por lo que, la eliminación por completo de esta figura, podría acabar de discutirse en alguna reforma legal.

⁵ El llamado afianzamiento fue introducido al Código Tributario, a continuación del artículo 223, mediante el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, 29 de Diciembre 2007.

⁶ Declarada así mediante Resolución de la Corte Constitucional N° 14, publicada en el Registro Oficial Suplemento 256 de 12 de agosto de 2010.

⁷ Disposición inicialmente emitida por la Corte Constitucional mediante sentencia dentro del caso No. 92-15-IN, de 13 de enero de 2021, que modifica el artículo 324 del Cogep.

La prueba en la materia Contencioso Tributaria

Tanto en el procedimiento ordinario, como en el procedimiento sumario, en audiencia preliminar o en la primera parte de la audiencia única, se analiza la pertinencia, utilidad y conducencia de las pruebas presentadas por las partes en sus actos de proposición, para así poder ser actuadas en la fase procesal o audiencia pertinente.

En este punto se presentan algunos aspectos que pueden revisarse; inicialmente, me quiero referir a las pruebas que ya no se proponen, sea por la vigencia del Cogep, y la oralidad que tiene implícita en la tramitación por mandato legal o, sea, por el diario vivir en la materia, me refiero específicamente a la inspección judicial y a la contable.

Al respecto el diccionario jurídico nos dice “inspección ocular. El examen o reconocimiento que hace el juez por sí mismo, o por peritos, del lugar donde se produjo un hecho, o de la cosa litigiosa o controvertida, para enterarse de su estado y juzgar así con más acierto” (Torres, 1993)

Se refiere a la similitud que existe entre la inspección ocular y la contable, pues, ambas tienen el mismo origen en derecho, y comparten características, sin embargo, la contable es una especialización para la materia tributaria.

Si bien es cierto, estas diligencias, no se han prohibido en absoluto por el Cogep, se puede notar que en los procesos reales, ya no se solicita estas pruebas dentro del proceso, como se solía realizar cuando el procedimiento del Código Tributario se encontraba vigente; teniendo en cuenta el valor probatorio que tienen estas diligencias, las mismas, no pueden ser fácilmente sustituidas por otra prueba, sin embargo se han dejado de utilizar; es de tener en cuenta el valor probatorio que tiene cada

una de ellas, y, lo que se quiera lograr con ellas, valores que definitivamente no se logran con otras pruebas.

Actualmente, los Jueces, se ven obligados a valerse, en el informe pericial, o incluso a lo descrito por las partes en sus actos de proposición, puesto que, de acuerdo con el mandato del Cogep, las pruebas deben ser agregadas a estos actos, por lo que, estas pruebas que requieren de la intermediación del Tribunal de Jueces, ya no se solicitan.

En este sentido, también es menester notar que, los peritajes, como ya se había dicho anteriormente, se presentan adjuntos a los actos de proposición, previamente realizados, tanto por la parte actora como por la administración tributaria, por lo que, muy pocas veces convergen en los puntos que se plantean como objeto de la controversia en la causa, en este sentido, los peritajes normalmente fluyen de manera diferente para cada parte procesales, y en base al interrogatorio formulado por la parte interesada, e incluso, es común observar que las pericias se sustentan en gran medida en el acto impugnado, lo que, claramente limita el ámbito del peritaje y muchas veces excluye a actos antecedentes, y, otras argumentaciones que pueden haber sido introducidas en la demanda, estos hechos indudablemente limitan el alcance y efectividad de los peritajes al momento de resolver.

En este aspecto, a nuestro entender, podría ser regulado para la materia en el trámite establecido en el Cogep, para que, estos peritajes se realicen una vez fijado el objeto de la Litis, y, su desarrollo se realice en el término legal que transcurre entre las audiencias preliminar y de juicio, para el procedimiento ordinario, o, de ser un procedimiento sumario, llevar a una suspensión de la audiencia hasta que se realice el peritaje; modificación que también puede incluir el cumplimiento del reglamento de peritos de la Función Judicial, en

lo referente a la designación del perito, por parte del juez, incluso, podría llegar a presentarse el caso, que el Juez no considere que el asunto pueda merecer un informe pericial, inadmitiendo ese anuncio de prueba, lo cual, incluso conllevaría a un ahorro de recursos de las partes procesales, y de la Función Judicial.

Volviendo a las diligencias presenciales, (refiriéndose a las diligencias e inspecciones), también deberían cumplir con su previa aceptación y que se señale día y hora para la realización, sin embargo de ello, la no solicitud o realización de estas, conlleva a que, los Jueces, estén simplemente a las alegaciones de las partes sobre circunstancias que puedan ser de interés del Juez, y que merezcan ser verificadas de manera personal, incluyendo esto a la verificación de la documentación contable, e incluso su misma existencia; así pues, una sugerencia para que estas se vuelvan a considerar por las partes procesales.

Por otro lado, en la materia tributaria, no se utiliza, al momento de anunciar la prueba, en la audiencia correspondiente, por ninguna partes; los principios de unidad de la prueba y la de la comunidad de la misma; es bien conocido que, de todas las materias del derecho, la materia contencioso tributaria, tiene como característica, la gran cantidad de prueba documental que se actúa en sus audiencias, y, de manera normal, los actos administrativos impugnados, sus antecedentes, y, mucha otra prueba documental que proviene de documentos públicos e incluso de documentación privada que puede haber sido revisada por la administración en sus procesos de determinación.

Aunque el plantear acuerdos probatorios, no es obligación de los Jueces, si es potestad de las partes procesales, analizarlos y proponerlos a los señores Jueces, a fin de acortar la duración de las audiencias; al beneficio del tiempo en la tramitación, también hay que recordar que, los actos administrativos impugnados, y, ocasionalmente sus antecedentes,

pueden ser objeto del control de legalidad previsto en el Cogep, por lo que, llegar a acuerdos probatorios en estos documentos, podría facilitar incluso la actuación de prueba por las partes, puesto que, al ser el objeto principal de la causa, los señores Jueces, siempre van a leerlos, y, bastará solamente alegar sobre los hechos de divergencia en el momento procesal oportuno.

El Cogep, también promueve fuertemente, el uso de medios digitales para toda la tramitación de los procesos, en este sentido y si bien la transición hacia lo digital es un proceso costoso y demorado, puesto que incluye adquisición de gran cantidad de equipo tecnológico tanto de uso como de soporte, y, desarrollo de mucho software, es indudable que la sociedad en general se dirige en este sentido, más aún luego de la pandemia de COVID-19, donde estos procesos se aceleraron, esta transición en la que se encuentra el Consejo de la Judicatura, dando sus pasos, también requiere inversión en seguridad digital.

La seguridad digital se define como la protección del contenido de los dispositivos conectados a Internet de intrusos, que podrían caer en piratería, phishing y más, por lo que es una práctica fundamental de protección de información personal, como los datos privados y datos sensibles. (Latam, 2023)

La seguridad digital no es solamente el antivirus, compartir la clave del wifi, o, el no dejar el bluetooth del celular encendido, a efectos de lo Judicial, la seguridad digital implica los sistemas que manejan los funcionarios todo el tiempo, y, el contenido del mismo, sino también, la seguridad que las partes deben brindar sobre la información que se presenta, sea, sobre los actos de proposición, como de la documentación que adjuntan como prueba, esto en consonancia con la conducencia que debe guardar la prueba, que se encuentra regulada a más de en el Cogep, en el art. 76 numeral 4 de la Constitución, así pues, tanto el sistema

notarial, como las partes procesales, y, todas las administraciones del Estado, deberían gozar de sistemas de seguridad digital, que permitan que, los Jueces tengan absoluta certeza de que los documentos con los cuales se cuenta en audiencia, sean absolutamente seguros, fiables y que cuenten con medidas de seguridad que eviten su manipulación o deterioro; esto incluso podría incluir una estandarización de los sistemas de firmas electrónicas, a nivel Estado; actualmente, los cds o dvds que se ocupan, no gozan de ningún nivel de seguridad digital, protección anti copia, incluso del muy sencillo “cambio de cds”, en el proceso, falencia que siempre ha existido, y, que incluso se dirige a temas de seguridad física de los expedientes.

En cuanto a la actuación de las pruebas, una vez aceptadas en la audiencia preliminar o única en su fase respectiva, los juicios contencioso tributarios, manejan una temática que viene de mano con la complejidad de la materia; el Cogep, dispone que se fije el objeto de la Litis, y eso se realiza de acuerdo a las pretensiones de las partes procesales; sin embargo, y más de acuerdo a la complejidad de la causa, el objeto de la Litis puede ser más limitado que la planificación que tuvieron las partes en sus respectivos actos de proposición, tanto en lo que respecta a sus alegaciones como en lo que respecta a sus pruebas, en este sentido, el Tribunal fija el objeto de la controversia, y, este demanda que, a la velocidad que transcurre la audiencia, las partes hagan una reflexión sobre las pruebas que, inicialmente aportaron al proceso y que, de acuerdo al objeto de la Litis, puedan o no aportar para este, ahorrando así, tiempo para las partes y también ahorrando en análisis de las pruebas actuadas, y que no aporten al proceso, por lo que, parte de esta reflexión, debe darse en el sentido que, si la prueba que se anuncia, aportará al objeto de la controversia, y, de no ser así, las partes están en la libertad de no anunciarlas o renunciar a ellas, tanto en audiencia preliminar o en la de juicio, o en las partes pertinentes de la audiencia única.

Para la materia, si bien es cierto existen pocos abogados o estudios jurídicos que litigan en la materia, esto incluye una ventaja que, las partes ya están acostumbradas a actuar las pruebas de la manera que dispone el Cogep, y, adaptadas a los medios telemáticos que nos obliga la realidad y la última modificación al Cogep, pero siempre es recalable que, las partes procesales deben tener en cuenta el control de legalidad de los Jueces sobre los actos administrativos, y, sobre todo el mandato del numeral I del artículo 196 del Cogep, por lo que, un análisis previo de las partes pertinentes de los documentos a ser proyectadas por las defensas técnicas y leídas o actuadas solamente en su parte pertinente, acortaría, en mucho, el tiempo en audiencia, además, de una correcta planeación de los medios probatorios pertinentes, la inclusión en sus defensas de peritajes pertinentes.

Siempre cabe pensar que, mientras más clara se deje a los Jueces la causa, obtendremos sentencias más claras y en menor tiempo, sentencias que atenderán los problemas reales de la causa y no otros asuntos.

Conclusiones

El proceso para la materia Contencioso Tributaria, contiene diferencias a las demás materias del derecho que se encuentran en el Cogep.

En cuanto a la caución para suspender los efectos del acto impugnado, considera, aquello vulnera los principios de acceso a la justicia, indefensión con el no pago.

Sobre las pruebas, considera que la prueba pericial contable, debe generarse como diligencia previas.

Ante los vacíos normativos procesales, se debe propiciar reformas al Cogep, que aunque han sido suplidas por los jueces, sin embargo se genera más de un criterio.

Referencias Bibliográficas

- Asamblea Nacional del Ecuador: Código Orgánico de la Función Judicial. (2023, 29 de marzo). Quito: Suplemento del Registro Oficial No. 544 ,9 de marzo 2009. www.fielweb.com
- Asamblea Nacional del Ecuador: Código Orgánico General de Procesos. (2023, 4 de mayo), Quito: Suplemento del Registro Oficial No. 506. Obtenido de www.fielweb.com
- Congreso Nacional del Ecuador: Código Tributario. (2023, 20 de junio). Quito: Suplemento del Registro Oficial No. 38, 14 de junio 2005. www.fielweb.com
- Echandia, D. (s.f.). Teoría General del Proceso. Buenos Aires: Editorial Universidad.
- Héctor Fix Zamudio, J. O. (1991). Derecho Procesal. México: Universidad Autónoma De México.
- Latam, W. (29 de 05 de 2023). En que consiste la Seguridad Digital Definición y Ejemplos. <https://www.webdoxclm.com/blog/en-que-consiste-la-seguridad-digital-definicion-y-ejemplos>
- Consejo de la Judicatura. Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial. (2022, 11 de julio). Quito: Suplemento del Registro Oficial No. 102, 11 de Julio 2022. www.fielweb.com
- Sentencia Corte Constitucional, Caso No. 8-19-Cn (Corte Constitucional del Ecuador 27 de enero de 2022).
- Sentencia de Consulta Corte Constitucional, 030-Scn-Cc (Corte Constitucional 2 de diciembre de 2010).
- Torres, G. C. (1993). Diccionario Jurídico Elemental. Heliasta S.L.R.

Conclusiones a las que arriban las ponencias

Gracias a la Corte Nacional de Justicia que ha permitido plasmar esta obra, en especial a su presidente Dr. José Suing Nagua, de parte del editor de esta obra y de todos los ponentes. Se cierra la presente obra con las conclusiones a las que arribaron las ponencias, todas muy interesantes, las que permitirán al lector imbuirse en cada uno de los temas abordados.

PARTE I

La **Justicia Tributaria en el Ecuador**, reconoce que desde su nacimiento los cambios han obedecido al retardo en el despacho y a la falta de especialización de los juzgadores. Lo que se ha revertido, en parte, solo respecto del distrito de Quito por su especialidad, no respecto a los otros cinco tribunales.

Que la implementación del expediente digital, deberá ir de la mano con la capacitación y coordinación de las áreas competentes, así como con el gobierno central, las administraciones tributarias, la academia y los profesionales, para encontrar soluciones en un contexto técnico y didáctico para su eficacia.

Se apela a la presidencia de la Corte Nacional de Justicia, activar su potestad interpretativa y de iniciativa para emitir resoluciones que enmarquen la estructura organizativa de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y Administrativo conforme a la ley, a fin de que tengan voz y facultad de manera plena para acceder a la consulta sobre la aplicación de las normas.

En cuanto al **interés público sobre los tributos frente a la justicia tributaria**, esta es abordada desde la perspectiva del contribuyente y de la administración, en la que se analiza el desafío de la Administración de adecuar el poder tributario a la luz del principio de capacidad contributiva (absoluta y relativa), y los principios constitucionales; pero también se visualiza el deber de salvaguardar el interés general, que se concreta con el poder tributario y la política tributaria, para la redistribución de la riqueza y satisfacer la necesidad ciudadana, por concebirse al ser humano como finalidad y razón de ser del Estado; pero sin dejar de considerar la fortaleza institucional para el ejercicio de sus facultades. Por lo que establece un ideal de justicia, diseñado sobre la base del principio de progresividad, capacidad contributiva y suficiencia recaudadora,

y con ello cristalizar el goce de los derechos fundamentales de los ecuatorianos.

Por su parte, en la misma línea, la administración aduanera, haciendo una distinción entre el derecho aduanero del tributario, aborda la necesidad de una jurisdicción especializada, ante las medidas de defensa comercial, la integración regional, derechos arancelarios, para garantizar la tutela de los derechos, en el ámbito aduanero.

Desde el ámbito de los tributos subnacionales o Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs), se resalta el financiamiento de estos organismos, con rentas estatales, impuestos, tasas y contribuciones especiales, que se constituyen en obras de beneficio a la ciudadanía. Distingue el papel del patrocinio de los titulares de los tributos, ante la justicia tributaria, por ser entes autónomos y personería jurídica, ante lo cual, el Patrocinio del Estado solo se constituye en una gestión de supervisión, pues su no comparecencia no puede afectar al proceso, si se cuenta con la entidad tributaria legalmente representada.

En el presente caso, es claro que las administraciones tributarias, no solo exigen que la justicia tributaria cumpla los principios constitucionales en este ámbito, sino teniendo en cuenta el interés general y la especialidad de los juzgadores.

Desde el punto de vista de los **defensores de los administrados o contribuyentes**, se aborda los principios que rigen a los administradores de justicia y las normas procesales, la vinculación del principio dispositivo y debido proceso, y la motivación como respuesta al problema jurídico a resolver (pretensión y excepciones), con el imperativo que son las partes que delimitan la actividad judicial. Se resalta la problemática que enfrentan los administrados, por la creciente generación de normativa secundaria y la existencia de textos legales indeterminados, que generan variadas interpretaciones.

Se reconoce que la justicia tributaria nació y es especializada, porque se debe poseer conocimiento técnico y jurídico suficientes, para comprender y resolver todas las particularidades de la relación jurídica-tributaria, la que no se limita al control de legalidad de los actos administrativos de las administraciones tributarias, sino al de asegurar el debido proceso, que implica que, a más del conocimiento, el juez tributario debe fundamentalmente, ser congruente con los principios de cumplimiento directo e inmediato y someterse a la jerarquía normativa y reserva de ley.

Se reitera en la existencia de normas legales con textura abierta, que generan conceptos jurídicos indeterminados, sobre los cuales la administración tributaria en ejercicio de sus facultades hace juicios subjetivos, momento en que el juzgador a través de la tutela judicial efectiva y el control de legalidad debe proteger al administrado, como interdicción de la arbitrariedad y restablecer el derecho. Ello en base a la facultad que confiere el Cogep a los jueces tributarios para suplir las omisiones en los puntos de derecho en que incurran las partes, además de recordar, que la falta de argumentación implica vicios motivacionales.

Se reconoce no solo la calidad profesional de las y los jueces de los Tribunales Distritales de lo Tributario y de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, sino que en su actividad abarcan temas de alta especificidad técnica, como valoración aduanera, clasificación arancelaria, privilegios derivados de acuerdos internacionales, la extrafiscalidad y salvaguardas, que son parte del tratamiento de la justicia tributaria. Se reconoce también de los jueces, el apego a las normas y principios constitucionales y parámetros interpretativos vinculantes dictados por la Corte Constitucional, como garantía de preservación de los derechos de los administrados, la seguridad jurídica y la tutela judicial.

Por su parte, **la academia** reconoce que el objetivo de la justicia tributaria no se limita a buscar una decisión justa de los ingresos, sino la manera justa de obtener esos ingresos. Agregan, que la compleja estructura normativa tributaria hace que el contribuyente pierda toda confianza en la recaudación tributaria, ante lo cual, considera que el procedimiento contencioso tributario permite garantizar los derechos de los contribuyentes, por ello reitera, que la relación jurídica tributaria debe tener un equilibrio, pero aquello, indica, está en manos de los jueces, con el control de legalidad, aún sobre aspectos no comprendidos en la controversia.

No menos importante son las conclusiones a las que arriba, **el control social de las decisiones judiciales de instancia y de casación** en materia tributaria, la que claramente define, que el control no puede ser político ni solo interno, pues considera que ninguno de esos asegura independencia de los jueces, por el contrario, en los tiempos actuales se requiere una función judicial que adopte el accountability (responsabilidad) como un modo de vida. Reconociendo que el control social se debe ejercer en doble vía, porque no puede servir solo para exigir a los jueces sentencias de calidad y procesos céleres respetando las garantías fundamentales, sino que el control se debe activar cuando la independencia de los jueces se ponga en riesgo, ante la carencia de recursos, capacitación, el respeto a la especialización sin traslado a otras judicaturas, y preservar la administración de justicia, ante decisiones que garantizan el derecho de las partes. Reitera, que cuando lo señalado ocurra, se hará efectivo el control social a las instituciones.

Con talante normativo encontramos **los precedentes jurisprudenciales en materia contenciosa tributaria** de la Corte Nacional de Justicia y los precedentes de la Corte Constitucional, los cuales contribuyen a la seguridad jurídica, de lo que concluye,

que el precedente de la Corte Constitucional por ser inimpugnables, prevalece sobre el precedente vinculante de la Corte Nacional de Justicia. Aunque se recomienda diálogos entre pares, buscando consolidar los precedentes que garanticen estándares de seguridad jurídica y debido proceso. Ante lo cual, la Sala especializada Tributaria, compromete generar insumos de líneas jurisprudenciales para lograr precedentes obligatorios, cumplido el procedimiento. Lo que será el mejor aporte desde la Corte de casación a los juzgadores de instancia.

En cuanto a los **retos de la justicia tributaria en la fiscalidad internacional**, se lo visualizó en los siguientes ámbitos: en el aspecto normativo, que es asumir la ilustración del positivismo jurídico tributario interno (legal y reglamentario), y de las legislaciones vinculadas a la carga impositiva, a más de identificar las *har law* y *soft law*, de los órganos competentes, nacional, internacional, multilateral, comunitario y sus instituciones u organismos.

De igual manera, entender el alcance a las teorías de la nacionalidad, residencia, o donde se presta el servicio o genera el gasto, como efecto de la teoría de la fuente productora o renta mundial, según el contribuyente y el país de destino de los capitales, verificando si el mismo es de menor imposición o paraíso fiscal. Pero será en lo fáctico que se verifique la doble imposición, según las directrices, reglas y métodos para evitar la doble imposición, sin descuidar las cláusulas anti-abuso de los convenios, según la geografía y arquitectura en cuanto a precios de transferencia, partes relacionadas, comercio electrónico y beneficios empresariales, y aplicación de los métodos comparables o de descarte, según el marco regulatorio; pero asegurando que el tipo de negocio no incurra en el *Treaty Shopping*, que será la que permita sustentar una decisión judicial.

PARTE II

En la parte II de la obra, se aborda los actos administrativo tributario, los reclamos, recursos, firmeza, el silencio administrativo y el recurso de revisión, en los cuales se concluye:

En cuanto **el acto administrativo**, se concluye, que el mismo constituye actividad reglada, produce efectos jurídicos individuales o generales, garantizando su ejecutividad. Que, si bien las tecnologías formulan nuevos retos respecto de los deberes formales y materiales, no obstante, se debe garantizar la confidencialidad de la información de los contribuyentes, lo que constituyen reto para los juzgadores, como contra peso de los poderes estatales o de ratificación de los actos en cuanto a su eficacia y ejecutividad.

Se concluye, que los actos administrativos tienen estrecha relación con la facultad resolutoria, los que son objeto de impugnación ante el órgano jurisdiccional, debiendo caucionar, como fin recaudatorio de la administración tributaria, lo que constituye un obstáculo para acceder a la justicia, por lo que se propone reforma al artículo 324 del Cogep y artículo 83 y 84 del Código Tributario, las que deben guardar armonía con la presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

Sobre el **silencio administrativo**, en base a la normativa tributaria, la consecuencia jurídica es la aceptación tácita de la petición o reclamo, sin que corresponda analizar el fondo de la petición, ni analizar la intención de la administración sobre si aceptar o negar lo solicitado; sino que corresponde verificar: (1) Que quien debía resolver la petición o reclamo sea autoridad competente; (2) Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días; y, (3) Que la petición o reclamo sea posible y no sea contrario a la ley. Por lo que será en proceso de conocimiento-ordinario, se debe declarar la existencia o no del silencio administrativo.

En cuanto a la **firmeza de los actos administrativos y el recurso de revisión** de oficio en la Justicia Tributaria, se precisa que la acción de lesividad en materia tributaria no se encuentra prevista, y así lo ha pronunciado la Corte Nacional de Justicia de Ecuador; pero en relación al recurso de revisión, se admite, que si un acto no se emitió conforme a la ley, corresponde el sacrificio de la estabilidad del acto administrativo y de la seguridad jurídica, en pro de la consecución de la justicia; pero propone el garantismo como el único camino y la clave para la verdadera justicia.

Otro tópico en esta parte de la obra, es aquel que refiere al **principio dispositivo y de oficiosidad**, los cuales se han consagrado como principios rectores del sistema de justicia, pero el primero se debe única y exclusivamente a la actuación de las partes en todo proceso; a diferencia del principio de oficiosidad, en que el juez puede tomar la iniciativa y disponer prueba para mejor resolver conforme el artículo 164 del Cogep, ante lo cual se concluye, que se ahonda la distancia entre principios dispositivos y oficiosidad, a los cuales el juzgador buscara conciliarlos.

No obstante, en cuanto a la **valoración probatoria y el control de legalidad**, se concluye que los jueces en materia tributaria tienen amplias facultades para valorar la prueba, bajo el criterio de la finalidad última del proceso contencioso tributario y descubrir la verdad de los hechos, pero con límites legales y racionales, estando prohibido la valoración de prueba indebidamente actuada o carente de mérito procesal, así como la apreciación reñida con la lógica, lo que puede ser analizada y rectificadas en casación.

Si embargo, **sobre la garantía al debido proceso administrativo y judicial**, basado en el derecho de peticiones, reclamos y recursos, se debe resolver de manera motivada, como uno de los deberes sustanciales, lo que

se debe observar de manera rigurosa, incluyendo los plazos y procedencia de la acción, siguiendo el debido proceso.

En otra ponencia se analiza las **instituciones de la caducidad, preclusión y prescripción** en materia tributaria; si bien tienen en común el transcurso del tiempo, son instituciones con efectos jurídicos diferentes y aprovechan según el caso a la administración o al administrado. En ese caso, prescripción como caducidad son instituciones creadas en garantía de la seguridad jurídica, pues evitan que las relaciones jurídicas se prolonguen de forma indefinida. Distinguir estos conceptos permite el mejor ejercicio de los derechos de los ciudadanos en sus actuaciones ante la administración pública, como ante las autoridades judiciales.

Se presenta también una ponencia, **respecto a la consulta (tributaria y aduanera)**, la misma debe guardar coherencia y uniformidad entre lo absuelto por esta de manera previa y vinculante y alcanza a los pronunciamientos posteriores.

En cuanto a las **excepciones en los procesos coactivos**, en el cual se concluye, que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, el competente para conocer y resolver las acciones de excepción a la coactiva, y su presentación se lo podrá realizar ante el Tribunal Tributario o el funcionario recaudador; en base a resolución dictada por la Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia. En cuanto a la oportunidad en la presentación de la demanda basada en la excepción del artículo 316.10 del Cogep el término será de sesenta días previsto en el artículo 306 numeral 5 del Cogep, mientras si la excepción es de las previstas en los numerales 1 a 9 el término de veinte días. Pero que queda pendiente la discusión sobre el tiempo cuando se presentan varias excepciones incluida la 10.

No obstante, a los tópicos analizados, se tiene las **infracciones tributarias y el derecho sancionador ecuatoriano**, sobre la cual se precisa que la legislación ha adoptado la corriente dualista, puesto que se aplican las normas del derecho penal común para los delitos tributarios y aduaneros, en tanto que ha reservado las normas del Código Tributario para las contravenciones y faltas reglamentarias.

En este punto, el Ab. Martínez J.F., al hacer una abstracción señala que, desde el punto de vista del **derecho tributario formal**, se abordan temas de importancia para la materia. Así una primera ponencia analiza los actos de la administración tributaria, donde el enfoque propuesto resalta los efectos jurídicos en materia impositiva, desatándose que la administración tributaria debe cerciorar el cumplimiento de elementos constitutivos del acto que formen la validez y eficacia del mismo. Complementario a ello, también se analiza la situación jurídica de los reclamos y recursos administrativos, y la caución establecida en el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos para suspender los efectos del acto. Asimismo, frente a la situación que genera la falta de respuesta a las peticiones y reclamos que se presentan en sede administrativa, se analiza la necesaria diferencia entre el silencio administrativo en materia tributaria, y en materia administrativa, instituciones que a la luz del Código Tributario y el Código Orgánico Administrativo, advierte diferencias sustanciales en su aplicación. Como aporte necesario se reflexiona sobre la firmeza de los actos administrativos, y frente a ellos la posibilidad que la administración tributaria puede instaurar recursos de revisión de oficio, cuestionándose si el mismo es contradictorio en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia. Finalmente dentro de este grupo de trabajos, se analiza la consulta tributaria en

materia aduanera, destacándose los efectos de esta, pero sobre todo la necesidad de obtener una respuesta oportuna; vinculándose además al pronunciamiento con su incidencia en el ejercicio de la facultad determinadora, enfatizando en la necesidad de que existe coherencia y uniformidad en las actuaciones del sujeto activo.

Por otro lado, dentro de la **jurisdicción contencioso-tributaria**, se enfoca la garantía del debido proceso en las esferas administrativas y judiciales a cargo de las administraciones y jueces tributarios, siendo necesario considerar los plazos establecidos para el efecto. En esta misma línea se analizan temas relacionados con la valoración de la prueba y el control de legalidad de la actividad administrativa en los procesos contencioso-tributario. Así mismo, como un asunto necesario en el debate jurídico se analiza las excepciones al procedimiento coactivo tributario, planteándose la actual problemática de su presentación y trámite de la misma en sede jurisdiccional.

Cabe destacar, que se incluye la temática relativa a las infracciones tributarias y el derecho sancionador ecuatoriano, siendo necesaria su consideración a la luz de infracciones constantes en cuerpos normativos diferentes al Código Tributario. Por otro lado, cabe destacar un interesante aporte cuando se identifica los presupuestos del hecho económico, realidad económica y capacidad contributiva, donde se realiza un enfoque de los principios y su necesaria relación cuando se establece el hecho imponible. Finalmente, en este parte, vale observar la ponencia que diferencia la caducidad, prescripción y preclusión, en materia impositiva, donde si bien estas instituciones tienen en común el transcurso del tiempo, por sus efectos jurídicos diferentes, aprovechan según el caso a la administración o al administrado.

PARTE III

Esta parte abarca ponencias con perspectiva de lo que será la tributación.

Sobre **realidad económica y capacidad contributiva** se concluye, que la formulación de los tributos debe considerar la capacidad del sujeto pasivo, sin arbitrariedad ni desmedro patrimonial, y que deben ser fijados en justicia y según sus fines. Así mismo, que si bien las formas jurídicas no son determinantes al momento de constar la realidad económica, no se debe desatender los acuerdos entre las partes, por lo que se considera, que no basta con desconocer sin más, a pretexto de aplicar el principio de esencia sobre la forma. Ante lo que se recalca, que en el caso de la esencia económica, se debe partir del análisis de la actividad económica, conocimiento de la industria, comercio o profesión y el efectivo entendimiento de las relaciones entre los intervinientes.

Sobre el reto de la **tributación y los activos digitales**, que destaca los desafíos que ha afrontado la tributación, ante el principio de reserva de ley, el acto jurídico y el hecho económico que debe estar plenamente establecido en la norma jurídica, aunque la misma no puede ser emitida con la celeridad que se desarrolla la tecnología. Sobre lo que concluye, que los activos intangibles, constituyen elementos para obtener réditos económicos e incremento patrimonial, generados a través de cadenas de bloque (blockchain) por seguridad, pero no permite identificar los participantes ni su ubicación.

Concluye también, que las criptomonedas, no son monedas de libre circulación, pero sirven de medio para intercambiar bienes y servicios, con altas variaciones, que pueden ser objeto de ganancias o pérdidas, afectando la utilidad para efecto tributario. Que al ser un fenómeno tecnológico internacional,

no es posible su regulación en el derecho interno, por lo que se recomienda, establecer principios generales con los existentes de la tributación, permitan una legislación interna respecto de estos activos.

En cambio la ponencia sobre la **tributación en el contexto de la globalización y la economía digital**, concluye que la economía digital, con sus distintas formas y usos, constituye un fenómeno que avanza de manera vertiginosa, generando una nueva realidad en el consumo y negocio que deben ser regulado, permitiendo su formalización y dotar de certeza jurídica a los vinculados en este tipo de actividad, para un equilibrio entre operadores económicos tradicionales y digitales, con posibilidad de recaudación tributaria y para definir la política fiscal, como lo han hecho otros países de la región. Puesto que en el ámbito internacional, la economía digital y sus efectos fiscales, han sido estudiados por organismos de altísimo nivel como la OCDE y ONU, de lo que dice Ecuador no puede dejar de analizarlas.

Finalmente, una ponencia que revela el **Proceso tributario, un vistazo del día a día judicial**, que distingue la diferencia con otras materias y reguladas por el mismo cuerpo legal (Cogep). En cuanto a la caución para suspender el acto vulnera los principios de acceso a la justicia e indefensión por el no pago. Que la prueba pericial debe ser como diligencia previa.

Ante valiosos aportes de las ponencias, es evidente, que desde las instituciones públicas, los defensores de los administrados, la academia y el control social y legal, lo preponderante en esta materia es la especialidad de la materia por parte de los juzgadores, lo cual redundará en decisiones judiciales no solo con rigor formal y material, sino con suficiente argumentación fáctica y jurídica que darán luces a los administrados.

Esta obra será el punto de partida para nuevos retos, pero principalmente par como un solo equipo, el Tribunalado Distrital Tributario, comience con propuestas de cambio que busquen fortalecer la especialidad del tribu-

nal y de los juzgadores, a más de que sirva de orientación de la comunidad jurídica y la academia sobre la importancia de la justicia tributaria en los proyectos de desarrollo en los que haya incidencia tributaria.

Conclusiones de la obra en la justicia tributaria

Este proyecto, agradece a los ponentes por haber aceptado ser parte de la indagación entre corrientes doctrinarias y competencias históricas de lo que fue el Tribunal Fiscal en Ecuador; así como percibir el ánimo colectivo de la realidad social e instituciones jurídicas en el marco -sustantivo y procesal- en el ámbito tributario, y por quienes estamos vinculados a la justicia tributaria -partes procesales y juzgadores- lo que seguro les permitió aterrizar con un giro de 360° y observar todos los componentes y actores de la tributación e identificar las barreras y bondades normativas, físicas y tecnológicas, y con ello irradiar su imaginación en la perspectiva de qué se esperarían de la justicia, en particular de la justicia tributaria ecuatoriana, que de seguro les permitió generar propuestas y recomendaciones para optimizar las normas y el servicio de justicia, para quienes el voto de confianza de la sociedad.

Por ello, una forma de rendir homenaje a los motivos que dio nacimiento a esta obra, es plasmar la percepción que tienen los vinculados en las contiendas procesales, y porque no, de quienes damos respuesta a los problemas en materia tributaria entre administrados y administraciones; y de ellos tomar las experiencias y propósitos que permitan visualizar las dimensiones de la Justicia Tributa en las siguientes décadas.

Cabe recordar, que al Tribunal Fiscal precedió un Consejo de Estado que atendía los casos contencioso administrativo y tributario, cuya integración era política, que evidenció lo poco práctico, sin decisión real, falta de oportuno despacho, con poca o nula especialización en la materia (Troya Jarmaillo, 2002), por lo cual se imperiosa la especialización por la materia, lo que implicó que a más del conocimiento general que debe tener todo juez, exige el conocimiento del juzgador en esta materia.

Cabe aquí, la primera reflexión respecto del problema que motiva la Ley de Desarrollo Económico, sobre el tiempo de demora de los juicios tributarios, en este caso, habría que analizar dicha afirmación, porque seguro no se habrá tomado en cuenta que la carga procesal de los tribunales ha sido importante, si a ello se suma, los constantes experimentos de modelos de gestión, que si bien ha bajado la carga procesal, pero ello se ha logrado, gracias al incremento de jueces, que en su momento fuimos 27 hoy estamos 12. Sin embargo, hoy en día, corren murmullos de unificación con el contencioso administrativo, sin quizás sopear, que no se trata de la cantidad de causas, sino de la diversidad o naturaleza y componente de las causas, como por ejemplo, una sola causa puede tener múltiples problemas jurídicos a resolver, como tantas incidencias planteen las partes según el número de glosas impugnadas.

No se puede dejar de mencionar, en nuestros tiempos, una sociedad justa dependerá no solo del nivel cognitivo sino de la denominada economía digital, y con ello generar políticas en la tercera Función del Estado, que delimite los ámbitos de acción y desarrollo, en base a la estructura orgánica-funcional y sistemática, como el principal objetivo para dar respuesta a la sociedad del sector justicia, con adecuación de las normas a la realidad desde su estructura funcional y número de jueces según la especialidad (art. 178 CRE) con cabezas de representación en los Tribunales Distritales (Presidente) que sean facilitadores para trasladar las propuestas de mejoras o interpretaciones normativas, ante antinomias, lagunas o anomias, como manda el Art. 179 de la Constitución. Para que así mismo, desde la Corte Nacional de Justicia, se busque perfeccionar el sistema de precedentes en general y jurisprudenciales obligatorio, conforme el mandato del artículo 184, 185 y 186 de la Constitución; distinguiendo con claridad el fuero de cada juzgador; lo cual permitiría generar reformas con el fin, no solo de mejora de la administración de justicia, sino de una organización institucional que no deje espacio a la interpretación respecto de la jurisdicción y competencia.

Todo ello será posible si se emprende con sostenibilidad y se abordan los elementos dinamizadores del derecho ecuatoriano, desde la investigación académica en la educación superior; que permita propiciar cambios significativos para una transformación social. Si bien en el Ecuador las universidades en los últimos años han impulsado el proceso de investigación, a través de artículos en revistas digitales, pero las mismas no se enmarcan al desarrollo de políticas públicas en los diferentes ámbitos, ni mucho menos en el sector justicia, los cuales servirían para establecer estándares propios como mecanismos de eficacia.

En este punto, atendiendo a los retos de la globalización y a las necesidades institucionales,

si bien el desarrollo tecnológico y de sistemas es producto de los imaginarios cuando se fijan líneas de cambio, pero su utilidad y eficacia, dependerá de quienes generan la necesidad de facilitar los procesos y optimizar los recursos, para solo así, en conjunto y como un solo ente dar respuesta oportuna a las demandas sociales.

En esa línea de ideas, las conclusiones a las que arriban las ponencias serán el insumo para plantearnos metas de buscar mejores derroteros en la Justicia Tributaria y en la Justicia en General. No podemos seguir pensando que somos, como mal llamado sector justicia, por el contrario, somos la tercera Función del Estado, el que por mandato constitucional debe interpretar y aplicar la ley, y es de donde se debe generar las reformas a través de resoluciones con fuerza de ley o del precedente jurisprudencial, hasta que se impulsen las reformas y la ley disponga lo que corresponda, pero ello debe activarse no solo en el espacio de la Corte Nacional, sino dando mayor atención a lo profundo de las consultas elevadas por los jueces de instancia, lo cual revelaría que la máxima autoridad de justicia, cumple con los postulados y mandato constitucional.

Lo señalado, nos lleva a la necesidad de generar programas de capacitación continua en materia tributaria, y a organizar las líneas jurisprudenciales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para con ello impulsar la seguridad jurídica desde el máximo órgano judicial.

Se agradece a todos los participantes por su aporte a esta obra, especialmente al Dr. Carlos María Folco, magistrado argentino, que colaboró con el prólogo de la obra, así como al señor Presidente de la Corte Nacional de Justicia (E).

Dr. Ivan Cevallos Zambrano
Coordinador - Editor

Referencias Bibliográficas

- Mayorga, R. (2019). Universidad siglo XXI. Revista Iberoamericana de Educación, <https://rieoei.org/historico/documentos/rie21a02.htm>.
- Sarabia, A. G. (2016 -13-22). La vinculación universidad-empresa y sus canales de interacción desde la perspectiva de la academia, de la empresa y de las políticas públicas. Ciencia UAT: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S200778582016000100013, pg 4.
- Troya Jarmaillo, J.V. (2002). El Contencioso Tributario en el Ecuador. Quito: Editora Nacional.
- UNESCO. (2019). Migración, desplazamiento y educación: Construyendo puentes, no muros. [file:///C:/Users/usuario/Downloads/migracion,%20desplazamiento%20y%20 educaci%C3%B3n.pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/migracion,%20desplazamiento%20y%20educaci%C3%B3n.pdf): UNESCO París.
- Unzain, N. L. (2018). El método científico aplicado al derecho como ciencia reguladora de la conducta humana. VI Encuentro Latinoamericano de Metodología de las Ciencias Sociales (págs. <http://elmeacs.fahce.unlp.edu.ar/vi-elmeacs/actas/Unzain.pdf>). Cuenca, Ecuador: ELMeCs Innovación y Creación en la investigación Social. EN: Actas. Ensenad.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA



Escanea el código QR
SÍGUENOS
en nuestras redes sociales



ISBN: 978-9942-48-676-9



9 789942 486769