



UNIVERSIDAD DEL AZUAY
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESCUELA DE DERECHO

**Principios constitucionales que limitan la potestad tributaria:
Análisis de constitucionalidad del Anticipo al Impuesto a la
Renta**

**Trabajo de graduación previo a la obtención del título de
Abogada de los Tribunales de la República del Ecuador**

Autora: María Elisa Palacios Aguilar
Director: Dr. Rodrigo Andrés Cordero Moscoso

Cuenca, Ecuador
2012

DEDICATORIA:

A toda mi familia, por su apoyo y amor infinito.

ÍNDICE DE CONTENIDOS.

DEDICATORIA	ii
RESUMEN	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1	3
EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO	3
1.1 Definición.....	3
1.2 Objetivos.....	7
1.3 Facultades de la Administración Tributaria.....	8
1.3.1 Facultad Reglamentaria o de Aplicación de la Ley:	10
1.3.2 Facultad Determinadora de la Obligación Tributaria.....	10
1.3.3 Facultad Recaudatoria de los Tributos.....	14
1.3.4 Facultad Resolutiva.....	16
1.3.5 Facultad Sancionadora.....	18
CAPÍTULO 2	21
LA POTESTAD TRIBUTARIA	21
2.1 Fundamentos.....	21
2.2 Caracteres del Poder Tributario.....	23
2.2.1 Abstracto.....	23
2.2.2 Permanente.....	23
2.2.3 Irrenunciable.....	24
2.2.4 Indelegable.....	24
2.3 El Derecho Constitucional Tributario.....	25
2.4 La Potestad Tributaria dentro de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia.....	26
2.5 Principios Constitucionales que limitan la Potestad Tributaria.....	28
2.5.1 Generalidad.....	29
2.5.2 Progresividad.....	30

2.5.3 Irretroactividad	31
2.5.4 Eficiencia	32
2.5.5 Simplicidad Administrativa	33
2.5.6 Equidad	33
2.5.7 Transparencia.....	35
2.5.8 Suficiencia Recaudatoria	36
2.5.9 La Seguridad Jurídica en materia tributaria.....	37
2.5.9.1 Existencia de la norma jurídica.....	39
2.5.9.1.1 Principio de Reserva de Ley en la creación del tributo.	40
2.5.9.1.2 Principio de Legalidad en la actuación de la Administración Tributaria.....	41
2.5.9.2 La proliferación de las normas tributarias frente a la incertidumbre jurídica.....	42
2.5.9.3 Claridad de las normas tributarias.....	42
2.5.9.4 Establecimiento de plazos para procedimientos tributarios.	43
2.5.10 Capacidad Contributiva.....	43
2.5.10.1 Requisitos	44
2.5.10.1.1 Real	44
2.5.10.1.2 Individual.....	44
2.5.10.1.3 Efectiva.	45
2.5.10.2 La Obligación de Contribuir frente a la Capacidad Económica.....	45
CAPÍTULO 3.....	47
EL IMPUESTO A LA RENTA.....	47
3.1. Objeto del Impuesto.....	47
3.2 Características.....	48
3.2.1 Personal.	48
3.2.2 Subjetivo.....	49
3.2.3 Directo.	49
3.2.4 Periódico.....	49
3.3 El Hecho Generador.....	50

3.3.1 Definición.	50
3.3.2 Hecho Generador como presupuesto legitimador del tributo.	51
3.4 La Base Imponible.	52
3.5 El pago del Impuesto a la Renta.	53
CAPÍTULO 4	56
ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL ANTICIPO AL IMPUESTO A LA RENTA.	56
4.1. El anticipo: naturaleza jurídica del anticipo.	56
4.2. Forma de calcular el anticipo.	57
4.3 El hecho generador en el anticipo.	59
4.4. El anticipo como una ficción legal.	61
4.4.1 Posibilidad constitucional de gravar una riqueza ficticia.	61
4.5 Principios constitucionales que se transgreden con el anticipo.	62
4.5.1 Capacidad Contributiva	62
4.5.1.1 Presunción de continuidad futura de la capacidad contributiva.	62
4.5.1.2 Cálculo del anticipo como indicador de la capacidad contributiva.	65
4.5.2 Igualdad.	66
4.5.3 Razonabilidad.	67
CONCLUSIONES	69
ANEXO 1	75
PROYECTO DE ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ANTICIPO.	75
BIBLIOGRAFÍA	94

RESUMEN.

La presente monografía tiene por objeto hacer un estudio del sistema tributario ecuatoriano en lo que se refiere a sus objetivos, las facultades de la Administración Tributaria, así como los principios constitucionales que van a limitar el ejercicio de la potestad tributaria; lo cual en la actualidad tiene gran importancia pues el Ecuador se consagra como un Estado Constitucional de Derechos y Justicia. A partir de ello, se analizará la estructura del Impuesto a la Renta como uno de los tributos que por excelencia grava la capacidad contributiva, se tratarán aspectos fundamentales como el hecho generador, la base imponible y forma de pago de este tributo para finalmente terminar con el análisis de constitucionalidad de la figura del anticipo al impuesto a la renta, a fin de demostrar si la manera en que ésta figura se encuentra regulada en nuestro ordenamiento, garantiza principios y derechos constitucionales o en su defecto, los vulnera.

ABSTRACT

The goal of the present research is to study the Ecuadorian tributary system in the following aspects: its goals, the powers of the Tributary Administration, and the constitutional principles that limit the tributary authority, which nowadays is of great importance due to the fact that Ecuador is a Constitutional State of Law and Justice. With this in consideration, the structure of Income Tax is analyzed, since it is the tariff that records the contributory capacity. Fundamental aspects such as the operative event, the tax base and the payment method are studied. Finally, the constitutionality of advanced income tax payment was analyzed in order to demonstrate if this regulation guarantees constitutional principles and rights or if it violates them.



Diana Lee Rodas
Translated by,
Diana Lee Rodas

INTRODUCCIÓN.

“Un sistema tributario sólo puede funcionar si es aceptado por la comunidad y, únicamente es aceptado un sistema que se percibe como justo” (Wolfsohn).

Actualmente nuestro texto constitucional consagra al Ecuador como un “Estado Constitucional de Derechos y Justicia”, lo cual ha implicado un cambio en la manera de entender y aplicar la legislación secundaria pues se han delimitado los principios y bases sobre las que tiene que llevarse a cabo la actividad tanto de quienes ejercen el poder como de aquellos que estamos sujetos al mismo, en otras palabras, la normativa secundaria y los actos de los servidores públicos deben necesariamente estar enmarcados a lo establecido en la Constitución, caso contrario, podríamos hablar de una ineficacia de aquellas normas y actos e incluso de una posible acción de inconstitucionalidad.

En este contexto, al estudiar el sistema tributario como un conjunto de normas, potestades y principios cuyo fin consiste principalmente en financiar los gastos públicos a través de imposiciones a los ciudadanos, dicha potestad que al inicio fue ilimitada e incluso abusiva pues el tributo constituía un instrumento de poder y de dominación, se ha venido desarrollando a través del principio de legalidad hasta llegar a contar con un cúmulo de principios que se han consagrado en las Constituciones como la capacidad contributiva, generalidad, igualdad, irretroactividad, transparencia, entre otros, con el fin de limitar el poder tributario y evitar un actuar arbitrario en defensa de los derechos de las personas.

En este ámbito, nuestra Constitución establece principios que deberán observarse para el régimen tributario, algunos de los cuales son nuevos como la suficiencia recaudatoria y que a simple vista provoca dudas sobre su aplicación en menoscabo de otros como la equidad, irretroactividad, generalidad, transparencia y que por lo mismo se hace necesario estudiarlos a todos en conjunto, sin descuidar el análisis de otros principios y derechos constitucionales que poseen estrecha relación con la materia tributaria y que por lo tanto deberán observarse tanto por el órgano legislativo que es el competente para establecer tributos, así como por los órganos que tienen facultades reglamentarias como lo es la Administración Tributaria. Es por ello, que si bien la existencia de los tributos es necesaria para el desarrollo y

subsistencia de todo Estado y el pagar los tributos constituye un deber constitucional de los ciudadanos, se torna necesario analizar los referidos principios y derechos constitucionales en los que se basa – o se debería basar - la potestad tributaria como manifestación del poder público, a fin de definir hasta qué punto ésta se encuentra enmarcada en la Constitución y por ende su actuación es válida y eficaz, y en qué casos se transgreden algunos de ellos.

Dicho esto, a través de la presente monografía se pretende realizar un análisis jurídico de lo que comprende el Sistema Tributario y su finalidad; los tributos y su objeto; considerar la dimensión y ejercicio de la potestad tributaria así como la implicación de los principios constitucionales en el Sistema Tributario dentro de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, precisando la importancia de los ingresos tributarios como financiación del gasto público pero teniendo en cuenta los límites a los que está sujeto el poder tributario.

Al comprender los fundamentos del sistema tributario, se estudiará el Impuesto a la Renta, como el tributo que por antonomasia grava la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, realizando un análisis de sus elementos como el hecho generador y la base imponible, así como la manera en la que el contribuyente deberá pagar dicho tributo hasta culminar con un análisis de la figura del anticipo al Impuesto a la Renta, centrándonos en su naturaleza jurídica, su cálculo según la normativa vigente así como los principios y derechos constitucionales que pueden verse transgredidos con dicho anticipo.

Finalmente, se realizará un proyecto de Inconstitucionalidad del Anticipo, en el cual se plasmará todo lo investigado en la monografía, a fin de demostrar posibles contradicciones e incompatibilidades con la normativa constitucional, dado que la norma suprema establece mecanismos como la Acción de Inconstitucionalidad, que permiten que las normas que no tengan concordancia con ella, puedan ser retiradas del ordenamiento jurídico con el fin último de proteger los derechos consagrados constitucionalmente.

CAPÍTULO 1

EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO.

1.1 Definición.

Para tener un correcto entendimiento de lo que comprende el sistema tributario, es necesario conceptualizar a las palabras que lo integran, así, sistema ha sido definido como un “conjunto de principios, normas o reglas, lógicamente enlazados entre sí, acerca de una ciencia o materia” (CABANELLAS; 2003; 367). Por su parte, el tributo que viene del latín tributum que significa carga continua en dinero o especie, ha sido definido por VILLEGAS como “prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (2001; 67); es por ello que, al tributo podemos considerarlo como aquellas prestaciones coactivas que se imponen por parte del Estado a través de los organismos facultados para ello, con el objetivo de financiar el gasto público u obtener un fin extra fiscal y que son exigibles al verificarse un hecho generador establecido previamente por la ley. En este sentido, podríamos manifestar que el tributo se origina ya que todos los ciudadanos debemos contribuir con el mantenimiento y operación del Estado, a través de imposiciones que permitan hacer frente a las cargas públicas, por lo que será requisito que mediante ley se establezca la obligación de pagar dicha prestación y por otra el derecho del Estado para cobrarla.

Una vez entendidos dichos términos, podemos hablar del Sistema Tributario, el cual ha sido entendido según PATIÑO como “la ordenación relacionada entre las diversas cargas que se imponen a los ciudadanos, las prácticas económicas imperantes y los fines fiscales y extrafiscales de la imposición, y sobre ello, el ejercicio de adecuados controles de su rendimiento y efectividad, para evitar los fenómenos de elusión y evasión” (2003; 16, 17). Por su parte, VILLEGAS ha señalado que “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país, en determinada época” (2001; 513), y que posee características que se refieren a la creación de tributos eficazmente productivos, la existencia de un sistema de imposición flexible para de esta manera no poner trabas a la producción o inversión así como simplicidad en el ámbito administrativo con normas claras y precisas.

De estas definiciones podemos señalar que un sistema tributario será siempre resultado de la organización tanto jurídica, política como económica de un Estado y dependerá de los recursos con que éste cuente, de su sistema económico y de la tendencia política del gobierno, es por ello que se sostiene que se lo deberá estudiar siempre en un periodo determinado recalcando la importancia que tiene la racionalidad en dicho sistema, pues si bien se tienen que cumplir con los objetivos de la política económica y fiscal de un Estado, se debe evitar que el mismo se convierta en un “repertorio de tributos” que surgen de forma improvisada para cubrir las inmensas necesidades estatales.

Respecto al fundamento mismo del sistema tributario, BORJA ha señalado que existen dos factores éticos y jurídicos que permiten su nacimiento y por ende el cobro de los tributos; en primer lugar, el hecho de que se tribute pero a cambio de recibir por parte del Estado beneficios relacionados con la pertenencia a dicha organización y, en segundo lugar, la capacidad económica que basada en principios, permitirá contribuir de una forma justa con el Estado lo cual “hace de la tributación no solamente una obligación jurídica sino también un imperativo moral” (BORJA; 1997; 964). En este tema, otros autores como VILLEGAS han señalado que el sistema tributario y por ende la imposición de tributos tiene un fundamento ético- político existiendo tres teorías.

La primera que hace relación al “precio de cambio” y que se refiere a que el pago de los tributos constituye una compensación por los servicios que el Estado brinda; la segunda “teoría de la prima del seguro” propugnada por Montesquieu, que señala que las personas deben pagar los tributos a cambio de la seguridad que les otorga el Estado y finalmente la “teoría de la distribución de la carga pública” que se basa en la solidaridad social y que señala que el fundamento para el pago de tributos radica en que existe una obligación de sostener a la sociedad según la capacidad de cada individuo. Del examen de estas teorías, podríamos señalar que aquella de la “distribución de la carga pública” se la puede considerar como la más apropiada por cuanto el hecho de vivir en sociedad nos impone ciertos deberes con la finalidad de contribuir con su desarrollo pero siempre en base a la capacidad de los ciudadanos.

No obstante estas consideraciones, no siempre existió un sistema tributario organizado y estructurado como tal, pues en tiempos antiguos no importaba analizar a los tributos dentro de un sistema regido por ciertos principios y con

finalidades específicas, sino que, la clase social dominante utilizó la figura del tributo como una forma más de ejercer el poder, considerado al principio como un mandato divino hasta convertirlo en un instrumento de dominación a través de imposiciones arbitrarias a los gobernados con el único objeto de consolidar su poderío y riqueza. Dicha práctica se extendió por algún tiempo y se podría afirmar que únicamente con el desarrollo del derecho y con las máximas de Adam Smith en la Riqueza de las Naciones (proporcionalidad, certidumbre, comodidad y economía), las ideas de Montesquieu en El Espíritu de las Leyes, y posteriormente con el Estado de Derecho, se hizo posible la legitimación de los tributos a través de la norma, y es ahí, cuando el sistema tributario nace como tal, es decir, como el conjunto de relaciones jurídicas entre contribuyente y fisco -nacimiento, determinación, liquidación y pago del tributo - que se sustenta en leyes tributarias y que permiten cumplir con determinados fines necesarios para el desarrollo y progreso de un Estado, basados siempre en principios que nacen de la Constitución; y es de esta manera, que se llega a justificar la existencia del sistema tributario y la exigibilidad de los tributos, naciendo así principios básicos como el de legalidad, proporcionalidad, equidad, entre otros.

En este contexto, en el Ecuador el sistema tributario nació así mismo como una estructura de poder y subordinación, estableciéndose cargas impositivas excesivas y desproporcionadas a los indígenas así como a mercaderías traídas del exterior, hasta que, con el desarrollo del derecho, se fueron racionalizando y creándose tributos mediante normas basadas en principios establecidos constitucionalmente. Cabe mencionar que en el caso de nuestro país, el sistema tributario ha realizado por un lado una división tripartita de los tributos, clasificándolos en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras sabiendo que en esta categorización son todas especies del género tributo; y por otro según el ámbito en el que se aplican existiendo tributos nacionales, provinciales o municipales. Se presentan dichas divisiones puesto que cada tributo tiene sus características propias y su diferencia radica especialmente en los elementos que constituyen el presupuesto de hecho, así como en la finalidad de cada uno.

En este ámbito, vale hacer mención a dichas categorías, es así que respecto al impuesto, éste ha sido definido como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (VILLEGAS; 2003; 72) , así mismo se ha señalado que “en el impuesto el aspecto

material del elemento objetivo no supone en ningún caso, una actividad de la voluntad administrativa; es un hecho que se realiza con independencia de la voluntad administrativa que, en modo alguno, colabora a la ejecución del hecho imponible..” (COLLADO y LUCHENA; 2007; 156). Como vemos, la prestación que se hace efectiva por medio del impuesto ingresa al fisco sin ningún condicionamiento, sin prestaciones mutuas entre contribuyente y Estado, podríamos entonces sostener que el impuesto se satisface sin relación a un servicio público en particular, ya que, se pagan impuestos para satisfacer gastos generales de la comunidad, existiendo una independencia entre la obligación de pagar dicho impuesto y la actividad que con dicho producto el Estado realiza, es por ello que se ha establecido como característica esencial de los impuestos el hecho de carecer de una contraprestación directa a favor del contribuyente teniendo como ejemplo en nuestra legislación a impuestos reales (IVA), personales (IR), directos, indirectos, etc.

Por otra parte, en las tasas existe una actividad concreta de la Administración y la obligación del contribuyente está relacionada con la misma, es por ello que se sostiene que la tasa es la retribución correspondiente a los servicios públicos o a la “utilización y aprovechamiento del dominio público”. En cuanto al hecho imponible de las tasas, el mismo se puede fundamentar ya sea en el aprovechamiento de bienes de uso público local, en la prestación de un servicio público o en una actividad administrativa que beneficie de forma particular a un sujeto pasivo. Al respecto, COLLADO explica que para que se pueda hablar de tasa, se deberán considerar dos elementos, por un lado, que la solicitud o recepción del servicio, beneficio o actividad sea obligatoria para los administrados y por otro, que ello no pueda ser llevado a cabo por el sector privado. Es por estas consideraciones que se ha llegado a dividir a los tributos en “vinculados” y “no vinculados” encontrándose las tasas en la primera categoría.

Finalmente y respecto a las contribuciones especiales o de mejoras, han sido definidas como “tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del sujeto pasivo, de un beneficio particular o de un aumento, que puede ser real o presuntivo, del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (PATIÑO; 2003; 154).

Del análisis de este concepto, podemos señalar que las contribuciones especiales o de mejoras están relacionadas con la realización de obras públicas que ocasionan

un aumento de valor en bienes de los administrados, “un beneficio especial al contribuyente” que entraña una ventaja económica, sosteniéndose que esta clase de tributos encuentran su justificación en el principio que prohíbe el enriquecimiento sin causa y requiriendo para su existencia la concurrencia de dos situaciones, la primera, que la obra sea de beneficio local y segundo que dicho beneficio no sea excedido por la contribución. De lo señalado, concluimos que lo recaudado por las contribuciones especiales o de mejoras deberá ser exclusivamente destinado al financiamiento de dicha obra o servicio en cuya base se han exigido.

1.2 Objetivos.

En cuanto a la finalidad del sistema tributario, el Estado al ser una organización jurídico – política que ejerce el poder en un territorio determinado y para un grupo de personas llamadas nacionales, dicha organización requiere de recursos para satisfacer las necesidades de su población y cumplir de esta manera con los objetivos establecidos en la Constitución y en el resto de normativa, es por ello que desde tiempos antiguos y para satisfacer los referidos requerimientos, los gobernantes se idearon la imposición de tributos a sus súbditos.

En este sentido los tributos, al constituir una prestación pecuniaria y al ser de carácter contributivo, constituyen actualmente una de las más importantes fuentes de obtención de ingresos para un Estado, es decir, que han venido a ocupar gran parte del presupuesto que se tiene y que sirve para cubrir los gastos públicos en él establecidos. Respecto a este tema, GIANNINI señala que el tributo tiene tres características esenciales “a. son debidos a un ente público. b. tienen su fundamento en el poder de imperium del Estado. c. Son establecidos con la finalidad de procurar los medios para cubrir las necesidades financieras del mismo” (COLLADO Y LUCHENA; 2007; 152)

A más de esta finalidad contributiva o fiscal, el sistema tributario ha sido utilizado con un fin extrafiscal es decir, que prescindiendo del interés recaudatorio, lo que busca es utilizar al tributo para provocar efectos de índole económica o social, estableciéndolo como un instrumento de política económica a través de la imposición de tributos a actividades que se buscan erradicar o, contrariamente, estableciendo exenciones o beneficios fiscales a actividades y productos cuyo consumo se quiere favorecer, esto lo corrobora COLLADO cuando señala “...estamos asistiendo a un cambio en la concepción del tributo, de manera que

éste no va orientado únicamente a la consecución de ingresos como función financiera única, sino que el tributo puede estar, y de hecho así es, orientado al servicio de la justicia...se elabora así una teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo” (2007; 154). Así también, VILLEGAS ha indicado que cuando se trata de fines extrafiscales, el tributo se convierte en una “herramienta de intervencionismo” en el sentido de que a través de medidas tributarias el Estado puede orientar e intervenir de forma activa en la economía nacional, y es precisamente por el poder de tal herramienta que el sistema tributario ha ido adquiriendo importancia a través del tiempo.

En este sentido, la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 300 respecto al régimen tributario señala que “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.” Como vemos, se trata de finalidades extrafiscales que tienen, en este caso, una tendencia específica pues lo que se busca es que a través de la política tributaria se incentiven ciertas actividades como la producción de ciertos bienes, fomentar el cuidado al medio ambiente, entre otras. Así mismo, el Código Tributario en su artículo 6 trata sobre la finalidad de los tributos estableciendo en primer lugar que son medios para recaudar ingresos públicos y en segundo lugar como instrumentos de política económica que permitan fomentar la inversión, la reinversión, el ahorro, producción nacional y la redistribución de la renta. Cabe anotar entonces que el sistema tributario a más de cumplir con los propósitos fiscales al repartir la carga del gasto público entre los miembros de la sociedad, y de los fines extrafiscales antes señalados, será también un instrumento de justicia social puesto que uno de sus objetivos señalados constitucionalmente se refieren a la distribución y redistribución de la riqueza.

1.3 Facultades de la Administración Tributaria.

Empecemos manifestando que el Sistema Tributario para poder alcanzar sus finalidades y la realización práctica de la recaudación de los tributos, requiere de una organización específica que se refiere a la Administración Tributaria, entendida como el conjunto de órganos encargados de la gestión de los tributos en sus distintos niveles a través de potestades administrativas a ella concedidas. En este sentido, el Código Tributario establece que “La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la

ejercerá a través de los organismos que la ley establezca y en el ámbito provincial o municipal, dicha dirección corresponderá al prefecto o alcalde según sea el caso”.

De lo expuesto y siendo la Administración Tributaria parte de la Administración Pública, su labor está sujeta a varios principios establecidos en la Constitución como es el de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, planificación, transparencia entre otros, y es por ello que sus entes y personas que actúen bajo esta potestad tendrán únicamente las atribuciones y competencias expresamente establecidas tanto en la Constitución como en las leyes.

La referida Administración Tributaria, para el desarrollo de su labor, establecerá una relación jurídica con los particulares - ya que no sólo los contribuyentes que son aquellos obligados al pago del tributo pueden mantener una relación con la Administración - relación con carácter instrumental pues permite el cumplimiento de los fines recaudatorios y extrafiscales requiriendo para ello contar con ciertas facultades, por lo que, la ley, en el Código Tributario ha señalado las atribuciones, es decir, las prerrogativas que le asisten, las mismas que al ser actividades regladas deben sujetarse a lo dispuesto en dicha normativa. Esto quiere decir, que todos los organismos o entes encargados de la gestión de los tributos deberán tener fijadas sus atribuciones mediante ley evitando un actuar discrecional.

Por el motivo antes expuesto, podemos manifestar que la gestión tributaria comprendiendo en ella todas las facultades como son la reglamentaria, la determinadora de la obligación tributaria, la de resolución de reclamos y recursos de los sujetos pasivos y la sancionadora se manifestarán en actos administrativos que crean efectos jurídicos, y en resoluciones que no son absolutas sino que por el contrario, están sujetas a control, por lo que, si no hay una facultad previamente establecida en la ley y regulada por ella, la Administración Tributaria no podrá actuar válidamente. El Código Tributario en el artículo 67 establece “Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”

A continuación, se hará una breve referencia de cada una de ellas:

1.3.1 Facultad Reglamentaria o de Aplicación de la Ley:

Para que la Administración Tributaria pueda desarrollar su labor, es decir, para que el nexo jurídico entre contribuyente y fisco pueda materializarse, es necesario que la Administración Tributaria desarrolle la normativa vigente, por lo que deberá dictar reglamentos y resoluciones que permitan la aplicación concreta de la ley tributaria, precisando el alcance de la misma. PATIÑO ha definido a esta facultad señalando que “es la potestad de la administración pública para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regula situaciones objetivas e impersonales” (2003; 108), de esta manera, en la esfera tributaria, las normas reglamentarias adquieren importancia siempre que desarrollen las leyes de forma oportuna permitiendo una aplicación efectiva de la normativa, requiriendo además ser permanentemente actualizadas.

Respecto a esta facultad, nuestra normativa señala expresamente que sólo el Presidente de la República tiene la atribución para dictar reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias, mientras que el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana podrán dictar circulares o disposiciones generales para la aplicación de las referidas leyes. No obstante esta facultad, el artículo 7 inciso segundo del Código Tributario es claro al manifestar que “Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella”, lo cual se relaciona con el inciso a continuación que prohíbe la suspensión de aplicación de leyes, su reforma o interpretación en base al ejercicio de la facultad reglamentaria, esto en base al principio de legalidad o de reserva de ley que rige en materia impositiva y que será objeto de estudio más adelante.

1.3.2 Facultad Determinadora de la Obligación Tributaria.

La determinación tributaria ha sido definida como “el acto jurídico de la Administración en el cual ésta vuelca su pretensión ante quienes reúnen el carácter de contribuyentes¹ o responsables², para obtener el pago de la obligación tributaria

¹ **Art. 25.- Contribuyente.-** Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. (Código Tributario)

² **Art. 26.- Responsable.-** Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. (Código Tributario)

sustantiva” (GARCIA y ZICCARDI; 2003; 225). Del análisis de este concepto, podemos señalar que únicamente se refiere a uno de los sistemas de determinación que es el realizado por el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, pero lo aceptamos pues en este acápite nos estamos refiriendo a las facultades que la ley confiere a la Administración Tributaria.

En efecto, la facultad determinadora en la que se da el “amoldamiento al caso concreto del mandato jurídico” (VILLEGAS; 2003; 333) tiene como objetivos en primer lugar establecer la existencia del hecho generador, posteriormente y una vez que se haya determinado que existe el presupuesto originador del tributo la Administración deberá identificar quién es el obligado a cumplir con dicha prestación ya tenga el carácter de contribuyente o responsable, conocido como sujeto pasivo, luego deberá fijar la base imponible y finalmente establecer la cuantía del tributo que será la cantidad que el sujeto pasivo deberá pagar.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación realizada por la Administración Tributaria se ha discutido su carácter declarativo o constitutivo en el sentido de si la obligación tributaria nace cuando se verifica el presupuesto de hecho previamente fijado por la ley, o si por el contrario, el nacimiento de dicha obligación ocurre el momento de practicarse la determinación, es decir, con el acto administrativo por el que la Administración Tributaria desarrolla su facultad determinadora. Frente a estas dos teorías, sostenemos que el acto de determinación no crea la obligación del sujeto pasivo ni el derecho para percibir el tributo pues aquello surgió cuando se verificó el hecho previsto en la ley y esto lo corrobora el artículo 18 del Código Tributario, de cuyo análisis podemos concluir que en nuestro sistema nos regimos por la primera teoría, es decir, la determinación tiene una naturaleza declarativa pues “la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo” y será exigible en la fecha que para el efecto señale la ley y en caso de no haberla, desde que venza el plazo fijado para la presentación de la declaración cuando la tenga que realizar el sujeto pasivo y desde el día siguiente al de su notificación cuando la liquidación corresponda a la Administración Tributaria.

Es interesante la perspectiva de VILLEGAS cuando menciona respecto a este tema que si bien la determinación tiene un carácter declarativo, el momento en que se

verifica el hecho previsto en la ley, nace una obligación tributaria “potencial” ya que ésta se convertirá en líquida y real con la determinación ya sea que realice el sujeto pasivo o activo de la relación tributaria y sólo en ese momento tendremos un “importe tributario concreto” ya que pueden darse varias situaciones en las que si bien nació la obligación tributaria aquélla no puede ser particularizada pues la persona puede estar inmersa en exenciones previstas en la ley o pudo haber operado uno de los modos de extinguir la obligación tributaria y por ello sostiene que la determinación es una fase ineludible para la culminación de la relación jurídica tributaria.

Al sostener que el ejercicio de la facultad determinadora no constituye en esencia el nacimiento de la obligación tributaria, diferenciamos por un lado la naturaleza del acto legislativo que crea el tributo respecto del acto administrativo de determinación que efectúa la administración tributaria tendiente a declarar y precisar el monto de la obligación; y por otro, nos alejamos de la discrecionalidad en el actuar de la Administración Tributaria, rigiéndonos por un sistema apegado al principio de legalidad y por otro lado, y según lo establece BOCCHIARDO, es de relevancia jurídica el nacimiento de la obligación tributaria, entendiendo como tal cuando se verifica el hecho imponible descrito en la ley, ya que por un lado determina qué ley es la que se debe aplicar pues la obligación pudo haberse originado con una ley que no es aquella que se encuentra vigente al momento de la determinación; en segundo lugar, para fijar la base imponible y la cuantía del tributo y en tercer lugar para el establecimiento de infracciones tributarias, sin olvidar que permitirá con mayor precisión determinar los términos de caducidad de la facultad determinadora así como los de prescripción de la obligación.

Así también, en cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación se ha argumentado a favor de su carácter administrativo o jurisdiccional. Uno de los mayores defensores del carácter jurisdiccional de la determinación es Jarach para quien, el acto de determinación efectuado por la Administración Tributaria constituye un acto jurisdiccional al sostener por un lado que existe controversia entre las partes lo cual permite al contribuyente objetar dichos actos y por otro, sostiene que la Administración Tributaria al resolver sobre la determinación, lo hace desde una posición superior que se asemeja a un juez teniendo la obligación de apegar su conducta a la ley y no sólo conducir el proceso hacia sus intereses, declarando así un derecho ya sea para el contribuyente o para la Administración.

La doctrina que sostiene lo contrario, es decir, que el acto de determinación posee un carácter administrativo, se basa en que no existe una verdadera imparcialidad del juzgador en un proceso determinativo de la obligación tributaria, ya que, si bien la Administración Tributaria debe actuar conforme la ley, ésta no es un órgano independiente de las partes en controversia, no constituye en esencia un órgano jurisdiccional, entendida la jurisdicción según el Código Orgánico de la Función Judicial como “la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, potestad que corresponde a las juezas y jueces establecidos por la Constitución y las leyes, y que se ejerce según las reglas de la competencia.”

De lo expuesto, podemos concluir que el acto de determinación tributaria tiene un carácter administrativo por varios aspectos, en primer lugar, por lo mencionado en líneas anteriores respecto a la falta de jurisdicción de la Administración Tributaria al momento de realizar una determinación y esto lo corrobora el libro III del Código Tributario cuando señala que “la jurisdicción contencioso tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades, o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”

En segundo lugar, porque el acto de determinación al ser emitido por la Administración Pública, constituye un acto administrativo que responde a la actividad de la Administración Tributaria cuando ésta se encuentra en ejercicio de sus funciones, acto que está sujeto al control de legalidad por parte, en nuestro caso, del Tribunal Distrital de lo Fiscal con el fin de proteger a los contribuyentes o terceros afectados por las actuaciones de la Administración para que sus derechos sean respetados cumpliendo con la responsabilidad que debe ser inherente a la actividad de la Administración Pública y finalmente se hace necesaria la existencia de un órgano jurisdiccional, es decir, de la Jurisdicción Contencioso Tributaria por el principio del “doble conforme” y que lo establece la Constitución en el artículo 173 al señalar 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.” permitiendo de esta manera que se cumplan con los principios de la Administración de Justicia como son la independencia, la unidad jurisdiccional, imparcialidad, entre otros.

Partiendo de los presupuestos anteriores, la facultad determinadora es una de las fundamentales pues además incluye las atribuciones para que la Administración Tributaria pueda verificar o inspeccionar las declaraciones realizadas por los contribuyentes con la posibilidad de enmendarlas o completarlas, cuando no se haya cumplido con las normas, reglamentos o instrucciones tributarias previstas para cada caso o, en su defecto, existan errores de cálculo, es por ello que se han establecido en nuestra normativa distintas formas de determinación a fin de que se adopten las medidas necesarias para que en caso de que se verifique el hecho generador y el contribuyente no haya presentado su declaración o no haya realizado el pago, la Administración pueda iniciar la composición del tributo, esto debido a que la facultad de determinación y verificación, no se puede ejercer en abstracto, pues la Administración Tributaria podrá desplegar sus acciones frente a una situación jurídica – tributaria en concreto. Ésta atribución se hace cada vez más frecuente sobre todo en impuestos en donde es el contribuyente quien tiene que autodeterminar y liquidar el monto de la obligación, como ocurre por ejemplo con el impuesto a la renta.

En cuanto a las formas de determinación, nuestra legislación ha establecido tres sistemas:

- Determinación que efectúa el sujeto pasivo: que es aquella en la cual es el contribuyente quien elabora su declaración cuando se configure el hecho generador bajo los requisitos que establece la norma.
- Determinación efectuada por la Administración Tributaria: cuando es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria quien debe establecer la obligación tributaria de forma directa – cuando cuenta con la información ya sea teniendo como base la declaración del contribuyente, sus registros contables así como del cruce de información que obtenga – o de forma presuntiva en los casos en que la anterior no sea posible.
- Determinación Mixta: que se refiere al conjunto de actos realizados por la Administración tributaria pero en base a la información solicitada al contribuyente.

1.3.3 Facultad Recaudatoria de los Tributos.

Si sostenemos que el objetivo de la política tributaria es obtener ingresos que permitan satisfacer las necesidades del conglomerado es necesario que una vez que se haya determinado la obligación, la Administración Tributaria como sujeto

activo o “ente público acreedor del tributo”, posea una atribución que le permita percibir dichos tributos, es decir, obtener el objeto mismo de la relación tributaria que consiste en una obligación de dar, de entregar la prestación económica que exige la ley al deudor. En este sentido, podemos manifestar que la facultad recaudatoria permite hacer efectiva la obligación, entendida en forma general como un vínculo jurídico mediante el cual una persona determinada se obliga con otra para dar, hacer o no hacer algo; al ser entonces la obligación tributaria un nexo que relaciona a dichos sujetos, va a originar derechos y responsabilidades para los mismos, y por estar respaldada por la ley tiene una nota coercitiva, es decir, que en caso de incumplimiento va a ser posible obligar coactivamente al deudor para que cumpla con la prestación a la cual se obligó.

En este contexto, la obligación tributaria ha sido definida como “el vínculo jurídico ex lege que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una prestación a título de tributo (acreedor) y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria (deudor)” (GARCIA y BOCCHIARDO; 2003; 127); esto quiere decir que la obligación tiene su fundamento en un mandato legal y solo a través de ley podrá originarse. De esta manera, en materia tributaria, una vez que se materializa la obligación convirtiéndose en determinada y concreta, y que nos encontramos con un vínculo jurídico que ata a los sujetos de la relación tributaria, el Código Tributario en el artículo 71 brinda a la Administración Tributaria la facultad para que exija dicha prestación a través de una serie de procedimientos señalando que “La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo”, así también, la normativa tributaria regula lo relativo a las formas de extinguir la obligación tributaria como son el pago – que es la forma normal en la que se extingue la deuda tributaria -, la compensación, la confusión, remisión y la prescripción, así como, la forma coactiva de obtener el pago en caso de que el obligado no lo haya realizado en el término y condiciones señaladas por la ley.

Cabe anotar que PATIÑO sostiene - y con acierto - que esta atribución es la “culminación del proceso” ya que por un lado el Estado adquiere recursos, se cumplen los fines de la política tributaria y finalmente el tributo es cobrado bajo la forma establecida por la ley, lo cual es de trascendental importancia ya que se fijan los procedimientos y circunstancias bajo las cuales se van a percibir dichos ingresos, para que de esta manera las personas sepan con exactitud la forma en que deben cumplir con sus obligaciones y por otra parte, hace posible que la

Administración Tributaria apegue su actuación a la normativa evitando discrecionalidad en el cobro ya que ésta al desplegar su actividad de recaudación de los tributos, si bien debe tener en cuenta el interés público y social de su gestión, es decir, el obtener la mayor cantidad de ingresos para cubrir el gasto público, no por ello, deberá despreocuparse del interés individual de cada contribuyente para lo cual deberá regirse por principios establecidos en la normativa, de forma que su actividad pueda ser desarrollada de forma eficiente, justa y objetiva.

Finalmente, en esta facultad recaudatoria de tributos la Administración Tributaria por cuestiones de una correcta administración podrá como en efecto ocurre en nuestro sistema, encomendar esta atribución, es decir, la percepción del tributo a otros entes ajenos como son las entidades bancarias; así como deberá tener en cuenta algunos factores que influyen en dicha actividad como es el establecer el grado de incumplimiento o mora tributaria en la población detectando las posibles causas, la existencia de procedimientos simplificados para la recaudación de tributos, así como, fomentar una cultura tributaria en el sentido de que quienes tributan sientan realmente que se están cumpliendo los objetivos de la política fiscal sin llegar a una confiscación de su patrimonio.

1.3.4 Facultad Resolutiva.

La facultad resolutiva se encuentra consagrada en el artículo 69 del Código Tributario que señala “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”.

Partiendo de este presupuesto, podemos señalar que esta atribución tiene íntima vinculación con el derecho de petición entendido como un mecanismo o medio idóneo para efectivizar otros derechos, y que se encuentra consagrado constitucionalmente en el artículo 66 numeral 23, que señala “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...”, lo cual se relaciona con el artículo 115 del Código Tributario que establece la posibilidad de que los contribuyentes y en general quien se crea afectado por un acto

determinativo de una obligación, pueda presentar un reclamo o recurso ante la Administración Tributaria.

Respecto a esto, vemos que por un lado existe el derecho a ser escuchado y atendido frente a los actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos de los contribuyentes y del que se sienta perjudicado y, por otro existe el derecho de petición pues señala la prerrogativa de dirigir quejas y peticiones a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas, es por ello, que la Administración Tributaria está obligada a recibir toda petición o reclamo y resolverlos de forma oportuna, pertinente y conforme al ordenamiento jurídico.

La abstención del pronunciamiento correspondiente por parte de la Administración Tributaria, cuando se le ha formulado una petición o reclamo, implicaría la violación de un deber de acción e iría en contra del precepto constitucional antes nombrado. Esta violación acarrea responsabilidad por cuanto en nuestra Carta Magna se establece que toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública y los funcionarios públicos estarán obligados a reparar las violaciones a derechos de particulares por sus omisiones en el desempeño de sus cargos. Debemos destacar entonces que la Administración Tributaria en cuanto a su facultad de resolución, está llamada a resolver sobre las reclamaciones y recursos de índole administrativo por medio de los cuales los contribuyentes y afectados pueden impugnar los actos administrativos.

Cabe anotar que, en los reclamos administrativos se da como se conoce la autotutela, en la que es la propia Administración la que resolverá sobre los reclamos planteados por los contribuyentes mediante un procedimiento administrativo que se refiere “al conjunto de potestades de la Administración Tributaria para ejercer las funciones propias de la actividad financiera y a los mecanismos a través de los cuales se asegura a los particulares la facultad para deducir acciones que se orienten a la anulación o corrección del acto administrativo” (PATIÑO; 2003; 199). El procedimiento administrativo se produce por la intervención de los contribuyentes en defensa de sus derechos que han sido violados, y a través de él se permite que obtengan un resultado y satisfacción de sus pretensiones en sede administrativa, sin la necesidad de recurrir a la función judicial, dando a la Administración la oportunidad de la revocación, modificación o sustitución del acto ilegítimo o el reconocimiento del derecho violado.

La facultad resolutoria que le asiste a la Administración Tributaria es de gran importancia, por cuanto, toda resolución que se tome deberá estar debidamente motivada, es decir, se deberán expresar los antecedentes de hecho de toda decisión que se tome y la pertinencia a las normas jurídicas relativas al caso, caso contrario, y al no ser discrecional la actividad que realiza la Administración Tributaria, dichos actos carecerían de validez siendo por tanto nulos. Al respecto, la Constitución en su artículo 76 numeral 7 literal l) establece que “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 consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

La mencionada facultad resolutoria, está acorde con lo establecido en el artículo 81 del Código Tributario y en el artículo 103 del mismo cuerpo legal al señalar dentro de los deberes de la Administración Tributaria el recibir toda petición o reclamo de contribuyentes, responsables o terceros y dar el trámite correspondiente, así como, el expedir resoluciones motivadas respecto a peticiones, reclamos o consultas de los sujetos pasivos. De lo expuesto, vemos que es de trascendental importancia que en el ejercicio de la facultad resolutoria, la Administración Tributaria realice una fundamentación fáctica y jurídica que permitan sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada caso contrario, dicha declaración será el punto de partida para el juzgamiento de la referida legitimidad.

1.3.5 Facultad Sancionadora.

Si analizamos al Sistema Tributario como un conjunto de relaciones que nacen entre el sujeto activo de los tributos y los contribuyentes, relación a través de la cual los ciudadanos se obligan a cumplir con prestaciones determinadas cuando se verifica un hecho generador, vemos que este sistema ampara una gran variedad de circunstancias como lo es la creación de tributos, el contenido de las relaciones que originan, su modificación, su determinación, los órganos encargados de su vigilancia, así como las infracciones que se dan cuando los contribuyentes atentan contra lo establecido en el ordenamiento jurídico a cuya consecuencia existe una sanción.

En este contexto, la Administración Tributaria requiere contar con atribuciones legales que le permitan sancionar a quienes cometan una infracción tributaria, entendida según VILLEGAS como “la violación a las normas jurídicas tributarias que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales”(2003; 377); así también el artículo 314 del Código Tributario la define 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.”, es por ello que el referido cuerpo legal, se refiere a la facultad sancionadora y clasifica las infracciones tributarias en faltas reglamentarias, contravenciones y delitos.

Cabe entonces que realicemos una breve explicación de cada una de ellas. En primer lugar, las faltas reglamentarias son aquellas violaciones a reglamentos, disposiciones administrativas o normas secundarias de obligatoriedad general que no están tipificadas como delitos o contravenciones. Por su parte, las contravenciones según el Código Tributario 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 mismo, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos”. En cambio, los delitos serán aquellas conductas que posean los elementos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad descritas como tales en el Código Tributario y otras leyes tributarias.

En cuanto a las clases de infracciones es importante tener en cuenta que para que se configuren los delitos tributarios, se requerirá la existencia de dolo, es decir, estaremos frente a lo que se ha considerado el derecho penal tributario por cuanto serán aplicables los principios comunes del derecho penal y por tanto se deberá hacer un análisis minucioso de los elementos que configuran el delito y únicamente cuando se de la constatación positiva de los mismos se podrá sostener que existe un delito tributario y su autor podrá ser castigado con la pena asignada al mismo; mientras que en las contravenciones basta la transgresión de la norma para que se imponga una sanción.

Se ha sostenido que el fundamento para que la Administración Tributaria posea esta facultad sancionadora radica en que, una vez analizados los fines del sistema tributario y al ser la Administración Tributaria el órgano encargado de la gestión de los tributos, dicha actividad debe contemplar todas las aéreas para culminar con la

recaudación de los tributos por lo que, en caso de que exista una violación de normas tributarias que impida percibir tales tributos, la Administración como uno de sus deberes sustanciales deberá investigar dichas conductas y en caso de que se constaten los elementos constitutivos de la infracción tributaria, proceder a sancionar al responsable.

Esta facultad es lógicamente conferida a la Administración pues además si analizamos el bien jurídico protegido en las infracciones tributarias, no únicamente es, como algunos lo sostienen, el patrimonio del Estado como “un sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público” (FERNANDEZ y BACIGALUPO; 2001; 54), sino que se protege más allá de la simple recaudación, es decir, el bien jurídico protegido es la función que en la sociedad desempeñan los tributos pues las infracciones tributarias no sólo significan una disminución en el patrimonio del Estado, sino que afecta la política económica del país a más de que como lo señala FERNANDEZ en su obra, el patrimonio del Estado solo puede ser digno de protección a través del establecimiento de infracciones tributarias en la medida en que represente los intereses colectivos que son reconocidos en la Constitución.

Finalmente, es importante destacar que no debe olvidarse que la labor de la Administración Tributaria respecto a esta facultad, deberá estar encaminada a realizar acciones para evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales muchas veces ocasionadas entre otras por “el desmedido crecimiento de la presión tributaria, a la complejidad y multiplicidad del fenómeno tributario” (VILLEGAS; 2001; 427 – 428), estableciendo mecanismos preventivos eficaces y promoviendo un sistema tributario justo, no arbitrario, para que sea aceptado y respetado por la comunidad.

CAPÍTULO 2.

LA POTESTAD TRIBUTARIA.

2.1 Fundamentos.

Iniciaremos nuestro análisis señalando que el término “potestad” ha sido definido como “el conjunto de poderes y facultades del Estado a través de los cuales se ejerce la soberanía territorial y personal, lo que hace posible el imperio de la Ley” (PATIÑO y POZO; 2009; 394). Una vez esclarecido dicho concepto, podemos manifestar que en materia tributaria, lo que prevaleció en tiempos antiguos fue la existencia de relaciones de poder entre vencedores y vencidos siendo los primeros los que establecían tributos a su discreción y en este contexto la potestad tributaria era entendida como un conjunto de atribuciones arbitrarias. Posteriormente, surgieron los parlamentos quienes conocían las peticiones que hacían los súbditos al monarca y luego, con la división de poderes y el constitucionalismo aparecen las asambleas legislativas con el objeto de establecer, modificar, derogar los tributos y entonces se da el cambio de “relaciones de poder” a “relaciones jurídicas” apareciendo el poder tributario entendido como “la potestad de instituir tributos” (GARCIA y SPISSO; 2003; 1) fundamentado tanto en principios formales como materiales.

Al respecto, VILLEGAS ha mencionado que “la potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente los tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (2001; 186), existiendo en la potestad tributaria una “capacidad potencial” para que el Estado obtenga los ingresos a través del pago de tributos. De lo citado, podemos señalar que se ha discutido acerca de lo que realmente comprende la potestad tributaria, si por un lado implica únicamente aquella facultad concedida de forma expresa al órgano legislativo para crear, modificar o suprimir los tributos mediante ley, conforme lo señala el artículo 120 numeral 7 de la Constitución de la República del Ecuador; si por el contrario comprende también la potestad normativa que posee la Administración Tributaria a través de su facultad reglamentaria o si finalmente alcanza el ámbito de actividades tanto administrativas como jurisdiccionales cuando de revisar la legalidad y oportunidad de un acto administrativo de carácter tributario se trata.

Es importante mencionar que se ha señalado que el poder tributario comprende además el ejercicio de varias atribuciones como "... la potestad normativa necesaria para la creación del tributo y la configuración de sus elementos esenciales... así como la aplicación práctica del mismo, a través de la liquidación, inspección y recaudación, por la Administración Tributaria competente mediante actos administrativos singulares..." (MONTROYA y COLLADO; 2007; 106). Partiendo de estos presupuestos y del análisis de nuestra normativa, podemos afirmar que en nuestro caso, la potestad tributaria se refiere a la prerrogativa para que sea únicamente el órgano legislativo el competente para dictar normas jurídicas que creen, modifiquen o extingan los tributos – sin perjuicio de las atribuciones que se confieren a los entes del régimen seccional autónomo -, siendo el ejercicio de la facultad reglamentaria una potestad normativa de carácter secundario.

En este sentido se ha señalado que "la potestad tributaria – como toda potestad – constituye un conjunto de facultades de actuación que el ordenamiento jurídico otorga al Estado y a la Administración, y que les habilitan para obrar, confiriéndoles al efecto poderes jurídicos" (BENALCÁZAR; 2010; 1). Respecto al fundamento de la potestad tributaria se ha sostenido que desde sus principios se ha basado en el ejercicio de la soberanía entendida en su concepto originario como aquel poder del Estado para auto determinarse y autodefinirse dentro de su territorio y respecto a sus nacionales; es así como aparece la prerrogativa del Estado para crear tributos pero siempre basados en principios formales y materiales como lo es la reserva de ley, el principio de legalidad, y demás establecidos en la Constitución.

No obstante, autores como SPISSO señalan que no es compatible el concepto de "poder o potestad tributaria" inclinándose más bien por "función tributaria" ya que sostienen que no se trata de una relación de poder, sino de sometimiento a la norma en donde existe igualdad entre las partes; pese a esto, pensamos que en el aspecto tributario también se da un ejercicio de poder, es decir que el Estado despliega su actividad a través de la imposición de tributos por lo que si bien no se puede hablar estrictamente de "relaciones de poder" si existe una relación jurídica en la que el Estado a través de su poder de imperio – el cual obviamente está limitado por principios constitucionales y legales – establece el pago de tributos siendo la propia ley la que se encargue de limitar sus atribuciones y de establecer mecanismos en caso de que los obligados al pago sientan que sus derechos han sido transgredidos.

Concluiremos señalando que la potestad tributaria, al ser una manifestación del poder de imperio del Estado, encuentra su fundamento con la aparición del Estado de Derecho cuando se da el sometimiento del poder a la ley y posteriormente con el desarrollo del Estado Constitucional por lo que actualmente nos encontramos con una potestad normada que encuentra sus límites en la Constitución pues a través de esta norma suprema se conceden las atribuciones para que la Asamblea Nacional posea la facultad para crear, modificar y suprimir tributos de forma privativa y según principios en ella establecidos, lo cual se relaciona con lo establecido en el artículo 3 del Código Tributario y que debería ser vinculante para que los legisladores al momento de expedir una ley, realicen previamente un análisis de si dicha norma se encuentra acorde con los referidos principios y garantiza los derechos de las personas.

2.2 Caracteres del Poder Tributario.

2.2.1 Abstracto.

Respecto a esta característica, VILLEGAS ha señalado que la potestad tributaria debe analizarse desde un punto de vista abstracto; por un lado, por su nota de supremacía cuando el Estado ejerce dicho poder al establecer sus tributos y por otro, como sujeción de quienes conforman el Estado y están obligados al pago. Debemos destacar que existen autores como ALESSI que consideran que puede hablarse de un “poder tributario concreto” para los casos en que la potestad se ejercita en un sujeto determinado, es decir, cuando la Administración Tributaria al constatar el hecho generador, despliega su actividad en un caso específico. Pese a esta consideración, podemos señalar que si definimos a la potestad tributaria como aquella atribución del Estado para establecer tributos a través del órgano legislativo y mediante una norma jurídica, no podemos negar su carácter esencialmente abstracto pues es una realidad sin que para ello, tenga que darse una aplicación de tal poder a un determinado sujeto; es decir, podemos constatar el poder de imperio del Estado para instituir tributos sin depender que dicha potestad sea o no materialmente aplicada través de los organismos facultados para ello.

2.2.2 Permanente.

Si sostenemos que la potestad tributaria es una ramificación del poder de imperio de un Estado, podemos manifestar que la misma subsistirá mientras subsista el Estado. Esta característica es un complemento de la anterior por cuanto podrá

sucedir que dicha potestad no llegue a aplicarse efectivamente y no obstante existirá como tal. Es entonces importante diferenciar dos aspectos “mientras que la potestad tributaria es permanente, la potestad de cobrar un tributo puede extinguirse por el transcurso del tiempo” (SPISSO y GARCÍA; 2003; 6). Esta característica se ha fortalecido sobre todo por el papel que en la actualidad ocupan los ingresos tributarios en la economía de un Estado, por lo que, será necesario que el poder tributario sea permanente y tenga un ejercicio efectivo en la medida de poder alcanzar los fines del sistema tributario.

2.2.3 Irrenunciable.

Esta característica se refiere a que el Estado no puede renunciar a su potestad para instituir tributos, ésta le pertenecerá siempre, independientemente de que quiera o no ejercerla. En este aspecto, es importante recalcar que nuestro ordenamiento jurídico ha establecido exenciones, entendidas según el artículo 31 del Código Tributario como “la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”; del análisis de esta disposición, vemos que en estos casos, el Estado se abstiene de ejercer dicha potestad en casos determinados pero sin que aquello implique una renuncia. Además es importante sostener que si analizamos a la renuncia como “la dejación voluntaria de algo...” (CABANELLAS; 2005; 348) no cabe que el Estado renuncie a la potestad tributaria puesto que por un lado, no existiría otro Ente que pueda hacerse cargo de la misma y por otro, ya que esto significaría una violación a normas constitucionales y legales que expresamente atribuyen dicha potestad al órgano legislativo de un Estado.

2.2.4 Indelegable.

Delegar implica ceder o transferir facultades de forma transitoria; al respecto, y de lo analizado respecto a la potestad tributaria, podemos manifestar que si la Constitución atribuye la facultad para crear, modificar o extinguir tributos a la Asamblea Nacional mediante ley, jamás se podría pensar en que exista un delegación de tal potestad a otro ente ya que se estaría contraviniendo una norma constitucional expresa rompiendo con el concepto de seguridad jurídica que debe prevalecer en un Estado Constitucional.

2.3 El Derecho Constitucional Tributario.

Iniciaremos señalando que al ser el Derecho Constitucional una rama de las ciencias jurídicas que tiene por objeto estudiar las normas fundamentales que rigen a un Estado en cuanto a su organización y regulación del poder, estableciendo derechos, deberes y garantías para los ciudadanos; no cabe duda de que, el derecho tributario al formar parte del derecho público tiene una fuerte influencia del Derecho Constitucional pues una de sus fuentes principales es la Constitución. Es en este contexto que nace el Derecho Constitucional Tributario, con el objetivo de instituir normas que regulen y limiten el ejercicio de la potestad tributaria pues “las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo el de propiedad...” (VILLEGAS; 2001; 188).

Respecto a la definición del Derecho Constitucional Tributario, VILLEGAS ha señalado que “el Derecho Constitucional Tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existen...” (2001; 185). También se ha señalado que es “el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto éste último conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales, representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario.” (GARCÍA; 219)

Es importante destacar que respecto a esta denominación, han existido críticas por parte de algunos autores quienes señalan que el Derecho Tributario tiene autonomía y que por lo tanto no es parte del Derecho Constitucional, pese a ello otros autores han propugnado lo contrario señalando que el Derecho Tributario es parte del Constitucional diferenciándose únicamente por su objeto. De estas consideraciones, vemos que si bien el derecho tributario es una rama autónoma, con un objeto de estudio propio, no por ello podemos negar su fuerte relación con el derecho constitucional, sobre todo si analizamos desde la óptica de “la unidad fundamental del Derecho”, sabiendo que cada una de sus ramas tienen

especificidades pero al final forman parte de la misma construcción jurídica integrando de forma ordenada y lógica el ordenamiento jurídico de un Estado.

Partiendo de estos presupuestos, podemos concluir expresando la importancia de que el Derecho Tributario se fundamente en el Constitucional para de esta manera cumplir a cabalidad con los principios y garantías establecidos en la norma suprema logrando un sistema tributario racional pues es una rama en que “la relación autoridad – libertad se presenta más problemática y conflictual” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 75).

2.4 La Potestad Tributaria dentro de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia.

Haciendo una breve referencia a la historia, podemos señalar que han existido varios modelos de Estado, así encontramos en primer lugar al “Estado Totalitario” en donde el poder estaba concentrado en manos de una sola persona – monarca, rey – el cual no se sometía a control alguno careciendo los súbditos o vasallos de derechos y sin que existan procedimientos para la creación de normas jurídicas que rijan la vida de un Estado. Posteriormente, surge el “Estado de Derecho” en el cual se da un sometimiento del poder a la ley, nace entonces un positivismo jurídico con supremacía de la ley y se habla ya de la división de poderes, surgiendo derechos y garantías para las personas; a continuación aparece el “Estado Social de Derecho” en el que se empieza a hablar del papel protagónico del Estado para satisfacer las necesidades de la colectividad, aparece entonces la responsabilidad del Estado en la prestación de servicios públicos, así como su intervención activa en la economía, se empieza a hablar de los derechos colectivos, entre otros.

Finalmente y dentro del referido proceso evolutivo, podemos señalar que en nuestro caso con la actual Constitución se determinan las cualidades del Estado Ecuatoriano definiéndole en su artículo 1 de la siguiente manera “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático...”. De la simple lectura de dicho precepto, podemos señalar que se trata de un cambio trascendental en la forma de entender y aplicar la Constitución; es así que dentro de los considerandos del Informe de la Mesa 3 de la Asamblea Constituyente de fecha 3 de julio de 2008, quienes apoyaron dicha denominación alegaron que se buscaba consolidar el principio de la supremacía constitucional frente al principio de supremacía de la ley; adicionalmente se quería promover la justicia constitucional a

través de la Corte Constitucional como un medio efectivo para exigir responsabilidad en el poder público concluyendo que el Estado Constitucional de Derechos y Justicia iba a ser una herramienta para la cabal protección de los derechos los cuales constituirían el eje transversal del sistema jurídico ecuatoriano.

Al respecto, la Corte Constitucional para el periodo de transición en la sentencia No. 00110PJOCC de jurisprudencia vinculante publicada en el RO 351 del 29 de diciembre de 2010 señala que dicha denominación constituye “un principio constitucional esencial sobre el cual se levanta la organización política y jurídica del Estado” y hace referencia a tres efectos principales del Estado Constitucional de Derechos; el primero que se refiere al reconocimiento de la Constitución como norma suprema vinculante, el segundo que es trascendental y que hace relación al papel de los jueces quienes dejan de ser simples aplicadores de la ley para convertirse en jueces garantistas de los derechos consagrados constitucionalmente y finalmente la existencia de garantías jurisdiccionales cuya finalidad radica en la protección eficaz e inmediata de los derechos.

En este contexto, ÁVILA SANTAMARÍA manifiesta que en el Estado Constitucional “la constitución determina el contenido de la ley, el acceso y el ejercicio de la autoridad y la estructura de poder” (2008; 22); como vemos, con la nueva e importante caracterización que del Estado se da en nuestra Constitución, cambian las condiciones de validez y eficacia de las normas, pues ya no basta que sean creadas bajo el procedimiento prescrito sino que en su contenido deberán tender a la protección de los derechos así como tener concordancia e incluir los principios establecidos constitucionalmente, sin dejar de señalar que las normas constitucionales serán de inmediata y directa aplicación por cualquier autoridad o juez y esto tiene estrecha relación al señalar al Ecuador como un Estado de derechos y justicia por la importancia que se da a la Corte Constitucional como máximo órgano de control, interpretación y administración de justicia constitucional. Así también, el hecho de que se defina al Ecuador como un Estado de Derechos, implica un cambio en la manera de entender la parte dogmática de la Constitución pues adquiere gran importancia ya que los derechos de las personas se convierten en límites para el ejercicio del poder, se da lo que se conoce como la “centralidad de los derechos” en donde “el fin del Estado es el reconocimiento, promoción, garantía de los derechos constitucionalmente establecidos” (ÁVILA; 2008; 36).

Una vez que hemos analizado de forma breve lo que comprende el Estado Constitucional de Derechos, podemos señalar que respecto a la potestad tributaria ésta podrá desarrollarse de forma válida y eficaz siempre que esté acorde con la Constitución, de forma que garantice los derechos de los contribuyentes. Cabe recalcar también la importancia que tendrá el control de constitucionalidad en el ejercicio de la potestad tributaria por cuanto se deberán observar siempre los derechos establecidos constitucionalmente así como la concordancia de la normativa secundaria con los principios constitucionales establecidos no sólo en la parte que respecta específicamente al régimen tributario sino aquellos que rigen a la Administración Pública, es decir, tanto el órgano legislativo como la administración tributaria al ejercer su facultad reglamentaria, deberán desarrollar sus funciones dentro del marco constitucional establecido para lograr tanto la validez formal como material de las normas tributarias.

Esto lo corrobora el artículo 84 de la Constitución al señalar que “La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentaran contra los derechos que reconoce la Constitución.”

2.5. Principios Constitucionales que limitan la Potestad Tributaria.

Iniciaremos este tema señalando que los principios han sido definidos como “normas téticas, que establecen un mandato de maximización normalmente constan en el plano constitucional y tienen una estructura carente de hipótesis y de obligación concreta” (ÁVILA; 2009; 781). Así también autores como PATIÑO y POZO han argumentado que los principios en materia tributaria constituyen “fundamentos jurídicos que establecen los presupuestos que regulan la actividad tributaria del Estado y las relaciones jurídicas que se originan entre la administración y los sujetos pasivos.” (2009; 400); como vemos, los principios son preceptos o criterios generales que por un lado vinculan a los legisladores y demás autoridades que ejercen una potestad normativa permitiendo la validez material o

sustancial de dichas normas y por otro, tendrán la función de orientar la actuación del poder público en general.

Al respecto, tanto la Constitución³ como el Código Tributario⁴ han establecido principios que van a regir en materia tributaria pero cabe señalar que éstos no son los únicos que se deberán mirar al ejercer la potestad tributaria pues, acorde con lo señalado anteriormente, existen principios trascendentales que se refieren al ejercicio de la Administración Pública los cuales deberán ser observados pues “los valores y principios constitucionales en materia tributaria no pueden examinarse sino en conexión con el resto de los valores y principios derivados de todo el entramado constitucional...” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 76) es por ello, que a continuación haremos un análisis de dichos principios constitucionales aclarando que no se referirán exclusivamente a aquellos establecidos dentro del capítulo del régimen tributario sino a aquellos relacionados y que deben también aplicarse a dicha materia.

2.5.1 Generalidad.

Este principio tiene relación con el “carácter extensivo de la tributación” que tiene que ver con las personas a quienes va destinado el pago de impuestos y se refiere a que todo aquel que se encuentre inmerso en el hecho previsto por la ley para que nazca de la obligación tributaria, tiene el deber jurídico de tributar sin consideración a sus condiciones o calidades personales, es decir, hace relación a que las leyes tributarias deben ser impersonales. Al respecto, PATIÑO LEDESMA sostiene que “la generalidad determina que, cualquier persona cuya situación coincida con los elementos contenidos en el hecho generador señalado en la norma, debe ser sujeto pasivo del impuesto.” (2003; 21). Es necesario señalar que este principio ha estado íntimamente ligado con el principio de capacidad contributiva, es por ello que se concluye que los tributos van a ser exigidos a todos aquellos que demuestren la capacidad económica descrita en los hechos generadores de cada tributo, lo cual permite lograr un sistema tributario justo.

³ Art. 300 El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

⁴ Art. 5 El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Sin embargo, existen excepciones al principio de generalidad conocidas como “exenciones o exoneraciones tributarias” y que según el artículo 31 del Código Tributario se refieren a “la exclusión o dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”. Al respecto, cabe mencionar que estas exenciones deberán estar expresamente señaladas en la ley sujetándose a requisitos específicos, pues no podrán basarse en privilegios infundados que den lugar a una condición de discriminación sino que, para que puedan aceptarse, deberán fundamentarse en la promoción y vigencia de fines económicos o sociales establecidos en la Constitución o en razones de técnica tributaria, poseyendo entonces las exenciones un carácter excepcional ya que esta facultad para eximir de la carga tributaria “no es omnímoda, pues debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia.” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 96). De esta manera, en nuestro ordenamiento jurídico se establecen exenciones, desde la Constitución que señala entre otros derechos de los adultos mayores y discapacitados el ser sujetos de exenciones tributarias hasta el Código Tributario y demás leyes tributarias que establece exenciones a diferentes sujetos y bajo ciertas especificidades.

2.5.2 Progresividad.

Se ha dicho que progresividad es “aquella cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja” (COLLADO; 2007; 49). El principio de progresividad posee íntima vinculación con lo que se ha denominado justicia tributaria en base a la cual, los ciudadanos se verán obligados a tributar en relación a su capacidad de pago y al sacrificio que significan los tributos, con lo cual se cumple el objeto del régimen tributario señalado en nuestra Constitución y que se refiere a la redistribución de la riqueza. De esta manera, en la configuración de los tributos, “la fracción del impuesto a pagarse aumenta a medida que aumenta el ingreso” (PATIÑO; 2003; 21) constituyéndose este principio en un medidor de justicia indispensable dentro un sistema tributario pues no basta verificar si la persona demuestra capacidad contributiva para tributar sino que es fundamental según este principio establecer la medida o tarifa en que dicho sujeto contribuirá, a lo cual se ha llamado la “determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria”.

No obstante, hay autores como HAYEK quienes han criticado la aplicación de este principio en el régimen tributario pues indican que “la progresividad permite a una mayoría votar una escala impositiva que no la afecta y que desvía la carga tributaria hacia la minoría. Esto tendría como consecuencia someter a la minoría a una forma de expropiación impositiva” (BARA y DÍAZ; 2004; 68) y señalan que para evitar dicha situación, se debe aplicar el principio de proporcionalidad para que de esta manera sean todos los ciudadanos quienes contribuyan en medida de su condición, a la financiación de los gastos públicos. En efecto, en base al principio de proporcionalidad, los tributos deben ser establecidos en forma acorde con los objetivos establecidos en la política fiscal de un Estado, de esta manera, los tributos deberán ser “razonables en las causas de su establecimiento o alteración; y justificados en atención a los hechos gravados...” (CEA; 2003; 471) Esto quiere decir que los tributos serán proporcionales y lógicos al hecho generador previsto en cada uno, así, si un tributo tiene como hecho generador la renta global, si ésta en efecto aumenta, así también deberá aumentar la cuantía del mismo evitando que el tributo se convierta en un gravamen excesivo.

2.5.3 Irretroactividad.

Empecemos señalando que el tiempo es un factor fundamental a la hora de hablar sobre la eficacia de las normas jurídicas. De hecho, una norma rige desde el momento en que entra en vigencia hasta que la misma se deroga y dentro del territorio dentro del cual el Estado tiene competencia legislativa. Es por ello que el artículo 11 del Código Tributario señala que “las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por periodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicaran desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de periodos menores.”

Como vemos, en materia tributaria y por mandato constitucional, rige el principio de la irretroactividad de las leyes, que se refiere a que la ley debe ser anterior al tributo, lo cual es fundamental para garantizar la certeza y seguridad jurídica en el régimen tributario ya que los contribuyentes requieren conocer la normativa a la

cual están sujetas sus relaciones jurídicas para de esta manera contribuir a la sustentación del Estado. Por general, no existe dificultades cuando la misma ley expresa la fecha en la que entrará en vigencia, más bien, aparecen conflictos cuando la relación jurídica tributaria nace cuando está vigente determinada ley y sus efectos se producen con la vigencia de otra norma; en estos casos es de gran importancia que recordemos que la obligación tributaria nace cuando se verifica el hecho previsto por la norma, pues de ello dependerá la ley aplicable; a más de que si revisamos el artículo 3 del Código Tributario se prohíbe que se dicten leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Así también es importante recalcar que en materia tributaria, se dan casos de excepción a la irretroactividad de las leyes cuando se trata por ejemplo de normas que suprimen infracciones o establecen penas más benignas o términos de prescripción más breves.

2.5.4 Eficiencia.

El término eficiencia tiene un contenido económico y se ha relacionado con la productividad y mayor rendimiento en cualquier actividad. El diccionario de la Real Academia Española, ha definido a la eficiencia como “la capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado”. En este sentido, podemos manifestar que este principio, reconocido constitucionalmente, es fundamental en la Administración Pública ya que a través de la eficiencia se va a poder alcanzar los objetivos trazados, de hecho, nuestra Constitución en los derechos de libertad señala que se garantizará a las personas el derecho a acceder a bienes y servicios públicos y privados con eficiencia; y en el artículo 227 se establece que “la administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia ...”.

Es importante tener en cuenta que en materia tributaria la eficiencia no debe entenderse como la posibilidad de maximizar los ingresos tributarios sino más bien como la utilización correcta y racional por parte de la Administración Tributaria de los recursos que posee para desarrollar su gestión y de esta manera cumplir sus objetivos. La eficiencia entonces comprenderá tanto el tema de la gestión para la recaudación de tributos empleando correctas tareas de control para evitar en lo posible el fenómeno de la evasión así como una actividad administrativa productiva en la que se utilicen la menor cantidad de recursos sin afectar los objetivos planteados sabiendo que en el ejercicio de sus funciones deberá tener en cuenta el

entorno en el que viven los contribuyentes y las relaciones económicas imperantes en la actualidad, de manera que “la función fiscal minimice las intervenciones tributarias en la esfera privada, evite el dirigismo fiscal y las distorsiones a la competencia..” (BARA y DÍAZ; 2004; 71).

2.5.5 Simplicidad Administrativa

Si bien la gestión de la Administración tributaria es compleja por los distintos tipos de tributos que existen así como la manera de determinar y liquidarlos, el principio de simplicidad administrativa es fundamental en ella pues de su efectiva aplicación dependerá que los contribuyentes comprendan sus obligaciones tributarias y puedan cumplirlas cabalmente. La simplicidad administrativa se refiere a que se debe fomentar un sistema tributario sencillo, de forma que, como lo afirma BARA, se reduzcan los costos operativos tanto para los contribuyentes como para el fisco pues cuando existen sistemas tributarios complejos, con normas que sean susceptibles de varias interpretaciones o arbitrarias, se favorece el fraude fiscal. Según este principio entonces se debe tender a la “comodidad del contribuyente” de modo que al pagar tributos se le brinden todas las facilidades pues como ADAM SMITH planteó en su principio de “certeza” el contribuyente debe conocer el monto del impuesto a pagarse, el cual debe ser fijo, la fecha en que debe realizar el pago, la forma y el lugar descartando toda imprecisión en la estructura del tributo. Finalmente y en cuanto a la Administración Tributaria este principio se refiere tal y como señala STIGLITZ a que “debe ser fácil y relativamente económico administrar los impuestos”.

2.5.6 Equidad.

Siendo la equidad un principio que debe estar presente en todo ordenamiento jurídico, no se lo puede dejar entonces de analizar dentro del ámbito tributario. Equidad, viene del latín *equitas* – igualdad, por lo que los tomaremos como sinónimos para nuestro estudio.

La equidad en materia tributaria ha sido analizada desde dos puntos de vista, la equidad horizontal y la vertical. La equidad horizontal se refiere al tratamiento que se debe dar a los sujeto pasivos que se encuentren en idénticas condiciones o situaciones económicas y la vertical a la manera en que se debe tratar a quienes se encuentran en condiciones diferentes; como vemos, en los impuestos en los que se

grave la manifestación de capacidad contributiva como en el impuesto a la renta aquélla será la base sobre la cual se medirá la equidad. Respecto a dicha capacidad, han existido varias posiciones por cuanto no se ha llegado a determinar con exactitud qué no más comprende la misma o qué criterios deben utilizarse para definirla, no obstante, en nuestro ordenamiento jurídico se ha descrito por ejemplo qué se considera renta a efecto de esclarecer dicho concepto y por consiguiente hacer más fácil su determinación. En cambio, en otros impuestos que no gravan capacidad económica, sino como en el Impuesto al valor agregado cualquier transferencia de dominio o importación de bienes muebles, servicios y derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, se deberá analizar la equidad en el sentido de que a iguales transferencias corresponderá igual monto a pagar.

Centrándonos en la equidad horizontal, este principio tal y como indica BARA tiene su fundamento en normas superiores, en nuestro caso en la Constitución y Tratados Internacionales que garantizan a las personas el derecho a la igualdad formal y material, sin embargo, y dado que el principio de igualdad debe en materia tributaria analizarse en cada caso concreto y teniendo en cuenta la progresividad y capacidad contributiva, habrán ocasiones en que nos encontremos con tratos discriminatorios a ciertos sectores de la población, los cuales se aceptan por estar fundados en razones socio económicas y de política fiscal y además establecidos legalmente, o, justamente en la diferente capacidad contributiva pues ésta “es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales” (COLLADO; 2007; 46). Respecto a la equidad vertical, se sostiene que “los montos tributarios deben adecuarse a las distintas situaciones económicas en que se encuentran las personas” (BARA y DÍAZ; 2004; 59).

Resumiendo lo mencionado, el Tribunal Constitucional Español en la sentencia 76/1990 del 26 de abril menciona aspectos importantes a la hora de analizar la igualdad en el sistema tributario señalando en primer lugar que “no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción” pues para ello la desigualdad debe carecer de una justificación razonable; en segundo lugar expresa que para que consideremos constitucional a una diferenciación, “la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados gravosos o desmedidos”. (COLLADO; 2007; 46). Concluyendo entonces, podemos señalar que el principio de equidad o igualdad no se aplica de forma absoluta o como expresa VILLEGAS no se trata de una igualdad matemática lo cual significaría una situación

de injusticia manifiesta, sino que frente a situaciones iguales, se debe dar un tratamiento tributario similar, aceptándose la existencia de distinciones impositivas cuando éstas se apoyen en razones lógicas y no arbitrarias.

2.5.7 Transparencia.

La transparencia ha sido también reconocida como un principio que rige a la Administración Pública y que debe estar presente en el régimen tributario. Analizando este principio, se refiere al conocimiento preciso que debe existir en la relación entre la Administración Tributaria y los particulares respecto a la obligación tributaria, procedimientos realizados, etc. VILLEGAS señala respecto a la transparencia en las normas tributarias que es necesario que éstas “se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes...” (2003; 525).

Como vemos, la transparencia está fuertemente relacionada con el principio de publicidad de las normas, pues la ciudadanía requiere ser informada por todos los medios posibles de las variaciones que se dan en materia impositiva, evitando un incumplimiento involuntario ocasionado por el desconocimiento. La transparencia ha estado además vinculada con la Seguridad Jurídica y al respecto, en el Boletín No. 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, se ha expresado que dicho principio se plasma entre otros aspectos en “la supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal, en la certeza del derecho, en la consentimiento de la formación de la ley, la interdicción de la arbitrariedad...”.

Respecto a este tema, me parece importante destacar que un sistema tributario transparente requiere además que todos los ciudadanos sepan con exactitud los montos recaudados y el destino que se ha dado a los mismos, a más de que en procesos iniciados por la Administración tendientes a la verificación de la composición de tributos los contribuyentes tienen el derecho a conocer en forma clara y evidente cuáles son los procedimientos que realizan los funcionarios respectivos, para de esta manera garantizar también el derecho a la defensa de los contribuyentes. Finalmente, cabe señalar que el principio de transparencia hace relación también al derecho de la ciudadanía para enterarse, conocer y debatir los proyectos que en materia tributaria se piensan realizar, ya que no es aceptable que

materias que afectan directamente el peculio de las personas no sean socializadas sino directamente promulgadas.

2.5.8 Suficiencia Recaudatoria.

Al tratar el tema de las facultades de la Administración Tributaria, hicimos relación a la atribución para recaudar los tributos para de esta manera cumplir con los fines fiscales y extra fiscales del Estado. En este contexto, en la actual Constitución se establece que el régimen tributario se regirá por el principio de suficiencia recaudatoria, principio que no se establecía en la anterior Constitución y que tendremos que analizarlo obligatoriamente con el principio de no confiscación que si bien no se encuentra en el catálogo de principios establecidos en el artículo 300, lo encontramos establecido en la Carta Magna y relacionado con el derecho a la propiedad.

Así pues, iniciaré señalado que por esencia la finalidad de la tributación es financiar el gasto público, en tal sentido a través de la suficiencia recaudatoria se podrá hacer frente a las actividades que debe sufragar el Estado, es por ello que, a mayores gastos se requerirá mayor ingresos tributarios. BARA sostiene que “el monto de impuestos suficiente depende del nivel de gastos públicos deseable” (2004; 84) y en ello radica la importancia pues se debería considerar de forma conjunta los gastos presupuestarios y la política impositiva para que de esta manera exista una relación coherente y razonable entre ellos. Además, se ha sostenido que en base a este principio se va a permitir analizar la efectividad de cada tributo en cuanto a permitir una adecuada recaudación.

Si bien el principio de suficiencia recaudatoria es importante por las razones antes mencionadas; no obstante, debe ser cuidadosamente analizada por cuanto existe el riesgo de que por querer obtener mayores ingresos tributarios, la imposición se vuelva cada vez más gravosa para los ciudadanos obstaculizando el crecimiento económico de un Estado y ocasionando una “opresión tributaria” definida como “la excesiva carga impositiva que soporta la población por el número de tributos o por el valor que debe pagar, en relación con sus ingresos” (PATIÑO y POZO; 2009; 354). Es por ello, que se deberá evitar disminuir la capacidad productiva del sector privado, así como, se deberá cuidar que a pretexto de la suficiencia recaudatoria no se vulneren otros derechos como por ejemplo el derecho a la propiedad privada,

reconocido y garantizado constitucionalmente en el artículo 312 y que tiene relación con el artículo 323 que prohíbe toda forma de confiscación.

Al respecto, la doctrina ha analizado como uno de los principios fundamentales que deben regir en un sistema tributario al de “no confiscación” entendiéndose al mismo como el hecho de que “las contribuciones que exige el Estado no deben absorber todo o parte sustancial de la renta o de la propiedad de los individuos, causándoles agravio” (PATIÑO y POZO; 2009; 401). En tal sentido y respetando el derecho a la propiedad, cuando se establezcan impuestos y dada la finalidad de ahorro e inversión establecidas constitucionalmente dentro del régimen tributario, un tributo tendrá un carácter confiscatorio en la medida en que la tasa sea irrazonable excediendo la capacidad contributiva del contribuyente, es por ello que el ejercicio de la potestad tributaria no puede convertirse en un instrumento que atente a la economía y productividad, y, por ende, no se pueden establecer tributos que superen los límites que pueden soportar los ciudadanos extrayendo una parte sustancial de su propiedad.

Por otra parte, al principio de no confiscación se le ha entendido como un límite explícito para la aplicación de la progresividad es por ello que se señala que la imposición tributaria debe ser racional de lo que se desprende tal y como manifiesta COLLADO que la prohibición de confiscatoriedad puede ser vulnerada “por un determinado tributo que establezca un gravamen desproporcionado; o por diversas figuras tributarias que recaigan sobre una misma magnitud económica ocasionando sobreimposición; o por el sistema tributario en su conjunto, cuando los destinatarios de los tributos se vean obligados a erosionar su patrimonio para hacer frente al pago de los mismos” (2007; 52).

2.5.9 La Seguridad Jurídica en materia tributaria.

Anteriormente, y desde una óptica puramente positivista, se creía que la seguridad jurídica era una idea inherente al concepto de Estado, entendiéndolo a éste como un sistema que impone conductas a sus súbditos haciéndolas valer incluso coactivamente; sin embargo, esa concepción ha sido desvanecida por cuanto la seguridad jurídica va más allá del análisis positivista y legalista, llegando en la actualidad a requerirse, tal y como señala GARCÍA, la existencia de un “Estado éticamente aceptable”. Se sostiene entonces que la seguridad jurídica no sólo va a estar relacionada con el aspecto formal en cuanto se refiere a la formación de

normas sino también en el contenido por cuanto éste deberá estar conforme con el valor justicia y principios establecidos constitucionalmente, de forma que “el deber ser jurídico” deberá también relacionarse con el deber ser en el contenido valorativo de las normas.

Respecto a lo que se ha entendido por Seguridad Jurídica se ha dicho que es “la seguridad de quien conoce o puede conocer lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno” (GORDON; 2005; 1). Así también, BORJA en la Enciclopedia de la Política, ha definido a la seguridad jurídica como “la certidumbre que las personas tienen sobre los alcances y límites de la autoridad pública”. En este sentido, se habla de algunas condiciones indispensables para promover la seguridad jurídica en un Estado empezando por la certeza en la aplicación de las normas, en primer lugar de la Constitución y luego de la normativa secundaria por parte del poder público y de todos los ciudadanos, la irretroactividad de las normas, la eliminación de la arbitrariedad, entre otros.

Una vez que hemos analizado lo que comprende la seguridad jurídica, es conveniente hacer alusión a la manera en que se encuentra regulada en nuestro ordenamiento jurídico, de este modo en la Constitución se expresa que “el Derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”. Como vemos, la seguridad jurídica a más de constituir un principio y característica del Estado de Derecho, es un derecho de los ciudadanos, perfectamente exigible ante las autoridades pues se encuentra dentro del capítulo de los “derechos de protección” en nuestra Carta Magna y por tanto, al establecerse dentro de los principios de aplicación de los derechos 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”, cuando se vea vulnerada dicha seguridad jurídica, se podrá exigir su cabal cumplimiento.

Esta positivización de la seguridad jurídica como “derecho constitucional” implica entonces un cambio fundamental pues por un lado la norma indica su alcance, qué es lo que comprende la misma, y por otro, se hace posible garantizar la eficacia en su aplicación. En este sentido, GARCÍA NOVOA señala que la seguridad jurídica

opera como un “límite de límites” en el sentido de que “por un lado, es un límite que va a recaer sobre la norma que haya de regular cualquier institución jurídica... pero al mismo tiempo será también el contenido de un derecho del ciudadano.” (2000; 42).

De ello se desprende entonces la naturaleza finalista o de resultado de este derecho, pues su objeto si bien constituyen las propias normas jurídicas, además estará constituido por todos los medios tendientes a lograr la certeza respecto a la aplicación de las normas de forma racional, de modo que dicho contenido estará compuesto por varios principios desarrollados también constitucionalmente.

Es por ello que en materia tributaria surge la seguridad jurídica con la “constitucionalización del tributo” mediante el cual se establecen límites a la actividad financiera y por ende tributaria del Estado, es entonces que a través de la seguridad jurídica se permitirá que el contribuyente pueda prever el tratamiento tributario que se dará como consecuencia de sus actos u omisiones relacionados con sus deberes formales. En este sentido, cabe abordar las formas por las que se puede violar la seguridad jurídica en el área tributaria, empezando por actos administrativos que apliquen normas consideradas “inseguras” entendiendo por ellas a normas oscuras, expedidas por autoridad incompetente o en cuya formación no se ha seguido con el debido procedimiento, etc.

La seguridad jurídica es además, lo que podrá fomentar un desarrollo de la cultura tributaria ya que al existir confianza por parte de los contribuyentes respecto al marco jurídico en el que se basa el régimen tributario, y al saber previamente sus derechos y deberes, así como los procedimientos, reclamaciones y sanciones, se protege de la arbitrariedad en que podría incurrir la Administración Tributaria.

2.5.9.1 Existencia de la norma jurídica.

Si entendemos al Derecho Tributario como “el conjunto de leyes que establecen una relación jurídica, entre el Estado y los particulares, mediante la cual se obliga a éstos, a cumplir las prestaciones determinadas como hecho imponible, en cada norma” (PATIÑO y POZO; 2009; 122) podemos señalar que la existencia previa de normas jurídicas que establezcan conductas – imposición de tributos - cuyo cumplimiento es obligatorio para los ciudadanos, es una garantía básica de la seguridad jurídica.

Es por este motivo que se ha dado la positivización del régimen tributario de manera que existan normas expedidas por el órgano legislativo que cumplan en cuanto a su forma con el procedimiento establecido constitucional y legalmente, y, en su contenido con los principios constitucionales analizados. Sin la existencia de normas jurídicas tributarias mal se podría hablar de un Estado Democrático y Constitucional, pues justamente el órgano legislativo – Asamblea Nacional – cuyos miembros son elegidos por la ciudadanía y por ende se entiende que son los representantes legítimos de la población de un Estado, serán los llamados a expedir las normas tendientes a la creación, modificación o derogación de tributos.

De esta manera, y en nuestro caso, las normas tributarias tienen su sustento en la Constitución y están reguladas en varios cuerpos legales como en el Código Tributario que contiene aspectos generales de la relación jurídica tributaria, ámbito de aplicación de la ley, vigencia de la ley, etc.; y otros cuerpos normativos que tienen por objeto regular los impuestos vigentes en el Ecuador y demás situaciones relacionadas con el cumplimiento de deberes al Fisco como por ejemplo contamos la Ley de Régimen Tributario Interno, el reglamento a dicha ley, entre otras.

2.5.9.1.1 Principio de Reserva de Ley en la creación del tributo.

El principio de reserva de ley y consecuentemente el de legalidad, constituyen el fundamento de la relación jurídica tributaria y por ende se les mira como la columna vertebral de la actuación administrativa en esta materia. La reserva de ley en materia tributaria está garantizada constitucionalmente en el artículo 301 que establece que “Sólo por iniciativa de la función ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.”

Esto se relaciona con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Código Tributario que preceptúan que únicamente mediante ley se pueden establecer, modificar o extinguir tributos, así como designar los sujetos de la relación tributaria, el hecho imponible, la cuantía y forma de establecerla, exenciones y deducciones, lo cual a su vez tiene concordancia con el artículo 132 de la Constitución respecto a las materias en que se requiere la expedición de una ley, entre las que se encuentran las que establecen tributos.

Como vemos, es de gran importancia el principio de reserva de ley ya que evita cualquier discrecionalidad en la imposición de tributos; sin embargo, cabe señalar que este principio trae consigo otros aspectos de igual importancia, pues no sólo implica que los impuestos deben crearse mediante ley sino que, en su formación, deben seguir con el procedimiento propio establecido en la normativa correspondiente. De esta manera, se cumple con el principio de legalidad es por ello que, para la creación de un impuesto se deberá cumplir con el procedimiento y trámite legislativo – cumplir con los requisitos para la presentación, existencia de debates, socialización a la ciudadanía – para que luego de ello pueda entrar en vigencia de forma legal pero sobre todo legítima. En este sentido, es importante destacar la opinión de GARCÍA NOVOA cuando manifiesta que las normas tributarias deben ser “producto de una actividad legislativa racional y acorde con la realidad de los hechos que se pretenden regular” (2000; 76).

El principio de la reserva legal tiene su fundamento en la protección que se debe dar a los contribuyentes en cuanto a su derecho a la propiedad pues, al estar garantizado constitucionalmente, en materia tributaria sólo puede ser limitado y con ello extraerse parte de la riqueza de los ciudadanos por una ley que en su formación haya seguido con lo establecido en la normativa y siguiendo los parámetros constitucionales para la expedición de leyes. Como corolario de la reserva de ley, se sostiene que “la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal, condicionado a su vez por la Constitución.

El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente...” (BOCCHIARDO y GARCÍA; 2003; 128) de forma que no habrá tributo sin una ley previa que lo establezca – “*nullum tributum sine lege*”.

2.5.9.1.2 Principio de Legalidad en la actuación de la Administración Tributaria.

A la legalidad se le ha definido como la “calidad, atributo o condición para que una conducta o acto jurídico sea válido por provenir de una ley” (PATIÑO y POZO; 2009; 260). El principio de legalidad, uno de los logros más significativos del Estado democrático, no sólo se refiere en materia tributaria a la formación de los tributos – reserva legal -, sino que comprende también la actuación de los funcionarios públicos, es así que la Administración Tributaria como parte de la Administración

Pública está subordinada al derecho, y por tanto, deberá existir un total respeto a los derechos y principios fundamentales y solo se podrán ejercer las atribuciones previstas en la Constitución y en las leyes para evitar la arbitrariedad y lograr una mayor responsabilidad de la Administración en pro de los particulares brindándoles certeza. En este sentido, el Código Tributario en el artículo 10 señala que “el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada...”, al respecto, VILLEGAS señala que la ley será la base sobre la cual se ejerza la potestad tributaria.

2.5.9.2 La proliferación de las normas tributarias frente a la incertidumbre jurídica.

Un aspecto que sin lugar a dudas menoscaba la seguridad jurídica en materia tributaria es la producción excesiva de normas tributarias, sean leyes o reglamentos, pues no hacen más que confundir a los destinatarios de éstas, provocando un desconocimiento o desconcierto en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto además tiene relación con el carácter de permanencia que deben tener las normas, lo cual permite a su vez lograr la previsibilidad por parte de los ciudadanos, es decir, aquella posibilidad de prever y calcular las obligaciones tributarias lo cual se ve afectado si las leyes o reglamentos cambien constantemente y vienen unas tras de otras, sin ninguna técnica legislativa al momento de expedirlas.

Cabe mencionar que esto no quiere decir que las normas no deban actualizarse, o que no deban responder a los momentos y necesidades actuales, sino que, se debe evitar la incertidumbre de los contribuyentes respecto a la producción irrazonable de normas tributarias que regulan su relación con el fisco.

2.5.9.3 Claridad de las normas tributarias.

Al sostener que las normas tributarias establecen un presupuesto de hecho el cual una vez verificado impone la obligación del particular de contribuir económicamente con el Estado, dicho presupuesto o hecho generador debe estar lo suficientemente claro pues de ello depende el nacimiento de la obligación tributaria y el derecho para exigir la misma por parte del Fisco. Es por ello que la claridad en la norma es una expresión o nota característica de la seguridad jurídica en materia tributaria; GARCÍA NOVOA ha señalado que las normas tributarias no deben ser “opacas”, es

decir, se refiere a que los elementos que componen la norma, así como las consecuencias jurídicas de ellas deben ser lo suficientemente claros y lógicos para los destinatarios de forma que éstos puedan saber el sentido de la norma y aplicarla correctamente.

2.5.9.4 Establecimiento de plazos para procedimientos tributarios.

Una manifestación básica de la seguridad jurídica es el establecimiento de plazos pues esto permitirá que la actividad de la Administración Tributaria se desarrolle en un espacio de tiempo determinado evitando de esta manera que dicha actividad se prolongue indefinidamente. Es por ello que, en nuestro caso, la ley ha establecido plazos y términos, así por ejemplo tenemos plazos para la prescripción de la acción de cobro y para la caducidad de la facultad determinadora.

Como vemos, los procedimientos ejercidos por la Administración Tributaria tendientes a la recaudación, determinación o resolución de reclamaciones deben necesariamente estar regidos a plazos o términos claramente establecidos en la norma, caso contrario, el particular o contribuyente va a encontrarse en una situación de incertidumbre respecto al momento en que podrá ejercer su derecho a reclamar contra la legitimidad y oportunidad de un acto de gestión tributaria y por otro lado, permitirán lograr la eficiencia en la labor de la Administración.

2.5.10 Capacidad Contributiva

Si bien el principio de capacidad contributiva o capacidad económica, no se encuentra establecido en forma taxativa en el artículo 300 de la Constitución referente a los principios que regirán en materia tributaria, podemos manifestar que es uno de los principios reconocidos universalmente dentro del ámbito tributario.

De hecho, en la “Declaración de los Derechos de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” de 1789, en el artículo XIII se estableció que “Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades”. Por otra parte, y si hablamos constitucionalmente, este principio se deriva de la caracterización que del Ecuador se hace como un “Estado de Justicia” ya que tiene íntima vinculación con los criterios que permiten identificar la justicia tributaria así como con el principio de igualdad.

En relación con la capacidad contributiva, se ha sostenido que se puede hacer referencia a dos significados, el primero que hace relación al fundamento mismo de contribuir a la financiación de gastos públicos y en base al cual únicamente deben contribuir quienes realicen actos, o pongan en manifiesto hechos que realmente demuestren capacidad económica; y el segundo que respecta a “la medida, razón o proporción de cada contribución, es decir, se debe de acuerdo con la capacidad que se tiene...” (COLLADO; 2007; 39). Tratando de brindar una definición de lo que podemos entender como capacidad contributiva, llamada también capacidad tributaria se ha señalado que “constituye un criterio material de la justicia tributaria, lo que significa que un tributo es justo si se adecua a la capacidad económica de la persona que ha de pagarlo” (PATIÑO y POZO; 2009; 71). Cabe también señalar que el principio de capacidad contributiva, tal y como explica TELLERMAN, no es únicamente un parámetro de validez de las normas que establecen tributos sino también viene a ser una especie de elemento para interpretar las normas tributarias.

2.5.10.1 Requisitos.

2.5.10.1.1 Real

Se refiere a que la riqueza debe existir en cada sujeto que debe satisfacer el tributo, eliminando la posibilidad de manifestaciones ficticias de riqueza y en ello radica la importancia de que “no se seleccionen como hechos imponible o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva” (VILLEGAS; 2001; 199).

2.5.10.1.2 Individual.

Como lo sostiene SÁINZ DE BUJANDA, citado por VILLEGAS, la capacidad contributiva “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto” (2001; 199). Como vemos, se requiere que esa manifestación de capacidad contributiva sea personal, es decir, que el sujeto obligado al pago posea o este incurso, de forma individual, en los hechos que indiquen dicha capacidad.

2.5.10.1.3 Efectiva.

Se refiere tal y como señala MOSCHETTI citado en el Boletín No. 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, que la capacidad contributiva debe ser efectiva, en el sentido de que la medida máxima del tributo “no puede fijarse en un nivel superior a la capacidad mostrada por el acto o el hecho asumido como presupuesto”. Como vemos, la capacidad contributiva deberá analizarse de forma racional y tomando en cuenta la idoneidad del sujeto para contribuir.

2.5.10.2 La Obligación de Contribuir frente a la Capacidad Económica.

Respecto a este tema, se sostiene que la obligación de contribuir – como un deber establecido constitucionalmente para los ciudadanos – tendrá necesariamente que estar ligada al concepto de la capacidad económica y en esto radica la importancia de este principio ya que por un lado, va a constituirse en un límite material para que el legislador al momento de crear un tributo, y por ende el hecho generador, lo establezca atendiendo a circunstancias que efectivamente sean manifestaciones directas o indirectas de capacidad económica.

Al respecto, COLLADO señala como índices directos de capacidad económica o contributiva la obtención de renta, la titularidad de patrimonio y como indirectos el consumo de bienes, circulación de riqueza. Así también, este principio va a operar en un plano posterior al de creación misma del tributo, pues cuando se busque aplicar el gravamen o carga, se deberá verificar, ya en el caso concreto, la evidencia de la capacidad contributiva que ha sido establecida de forma previa y abstracta en la ley.

De esta manera, la capacidad contributiva viene a ser “un principio legitimador del establecimiento de los tributos” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 108) en el sentido de que en materia impositiva se van a tomar hechos que se configuran como hecho generador siempre que sean indicadores de capacidad contributiva, así como, la base imponible deberá también estar estructurada dentro de parámetros racionales que tengan conexión con una valoración del elemento riqueza, es por ello que será fundamental que se diferencie la capacidad económica bruta del contribuyente de aquella capacidad de contribuir, cuestión que se hace posible, según GARCÍA BELSUNCE citado por VILLEGAS, estableciendo “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las

erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización” (2001; 199).

CAPÍTULO 3

EL IMPUESTO A LA RENTA.

3.1. Objeto del Impuesto.

El impuesto a la renta es una especie de tributo que grava la renta como manifestación de capacidad contributiva. En este sentido, la Ley de Régimen Tributario Interno, en el Título Primero que se refiere al Impuesto a la Renta, establece como objeto de este impuesto, “a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras...”. Es pues necesario conocer lo que comprende la renta, la misma que ha sido definida de varias maneras; por un lado se ha sostenido que es el “poder económico total de que dispone una unidad para demandar bienes y servicios, con independencia de que se ejerza tal capacidad o no.” (FERNÁNDEZ Y DÍAZ; 2004; 113).

Por otra parte, el Diccionario de la Lengua Española la ha definido como “utilidad o beneficio que rinde anualmente algo; ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”; PATIÑO y POZO la han definido como “el valor que perciben las personas, sociedades o gobiernos en un periodo de tiempo, derivados del trabajo individual o la propiedad de los factores de producción...” (2009; 430). Respecto a este tema, VILLEGAS ha diferenciado dos teorías para explicar el concepto renta, por un lado la teoría de la “renta- producto” que la ha definido como “el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo” (2001; 533) y la teoría de la “renta-incremento patrimonial” para la cual “se considerará renta todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo...” (2001; 534).

En lo que concierne a nuestra normativa, la Ley de Régimen Tributario Interno considera como renta “1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.”

Es necesario entonces señalar que la referida ley en el artículo 8 realiza una enumeración de lo que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana, comprendiendo entre otros los que perciben los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios realizados en territorio ecuatoriano; los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales o sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador o de organismos del sector público ecuatoriano; las utilidades que provengan de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país; beneficios o regalías de cualquier naturaleza incluidas las relacionadas con propiedad intelectual; utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país; ingresos provenientes de exportaciones; intereses y rendimientos financieros, ingresos por loterías, rifas; ingresos que provengan de herencias, legados, donaciones, etc.

Como vemos, en nuestra legislación, se establece el impuesto a la renta tomando en cuenta la totalidad de ingresos sean ordinarios o extraordinarios que perciban los sujetos pasivos por actividades realizadas en el Ecuador dejando claro que la normativa establece exenciones así como deducciones para el Impuesto a la Renta.

3.2 Características.

3.2.1 Personal.

COLLADO y LUCHENA señalan que "...serán impuestos personales aquellos que no pueden ser concebidos sin referencia a una persona determinada..." (2007; 157). SAINZ DE BUJANDA citado por QUERALT indica que "...impuestos personales son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada..." (QUERALT; 2005; 83).

Dicho esto, el impuesto a la renta es personal por cuanto se va a individualizar al sujeto pasivo obligado y éste necesariamente tendrá que realizar una actividad o entablar una relación con la administración a través de los deberes que le son impuestos como son las declaraciones, inscribirse en los registros pertinentes, entre otros. Así también, se sostiene que es personal por ser un impuesto que está íntimamente relacionado con la capacidad contributiva del sujeto pasivo; es por ello

que el Estado a través de la administración tributaria ha establecido un monto fijo no gravable conocido como “fracción básica” y que permite al contribuyente cubrir sus necesidades que se consideran vitales garantizando el bienestar de la sociedad así como la determinación de deducciones para los sujetos pasivos de modo que el monto a pagar esté acorde a la capacidad económica de los mismos.

3.2.2 Subjetivo.

Se dice que el impuesto a la renta es subjetivo pues para liquidarlo se mira la situación particular del contribuyente, es decir, se da una identificación plena de la persona cuya actividad ha encuadrado en lo tipificado como hecho generador teniendo en cuenta las circunstancias personales que le rodean. Así también, es subjetivo ya que lo que interesa es en cuánto han aumentado los ingresos o renta del particular en el periodo y no tanto el producto de ello, es decir, no se fija tanto en el origen como en el resultado de la renta.

3.2.3 Directo.

La clasificación entre impuestos directos e indirectos ha ocasionado algunos criterios, por un lado el que tiene que ver con las manifestaciones de capacidad contributiva que se quiera gravar, “...si es una capacidad económica directa puesta de manifiesto a través de la obtención de renta o de la posesión de un patrimonio, o por el contrario es un índice indirecto de capacidad económica que evidencia de una manera indirecta que el sujeto pasivo ostenta una aptitud económica para soportar el gravamen tributario...” (COLLADO y LUCHENA; 2007; 158); y por otro lado, un criterio que habla de “métodos impositivos directos o indirectos” según la posibilidad o no de traslación de la carga tributaria. En lo que tiene que ver con el impuesto a la renta, se sostiene que es una especie de tributo directo ya que “se impone en una relación inmediata y perceptible entre el sujeto y la fuente del gravamen...” (PATIÑO y POZO; 2009; 212). De esta manera, el impuesto a la renta siempre va a gravar manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva por lo que va a estar vinculado a los ingresos de los sujetos pasivos.

3.2.4 Periódico.

Esta característica está dada por el aspecto temporal en el que se cumple o verifica el hecho generador, y se definen como periódicos pues son aquellos impuestos

“...cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo...” (QUERALT; 2005; 84). El Impuesto a la Renta es periódico por cuanto las circunstancias fácticas que dan lugar al hecho generador se producen en distintos momentos a lo largo del año, es por ello que se lo debe declarar y pagar de forma anual tomando en cuenta la sucesión de hechos acontecidos, tal y como señala VILLEGAS, en el impuesto a la renta “...el hecho imponible se está realizando durante todo el periodo, ya que las ganancias comprendidas son generalmente periódicas...”(2001; 279).

3.3 El Hecho Generador.

3.3.1 Definición.

El hecho generador llamado también “presupuesto de hecho” o “hecho imponible”, ha sido definido por el artículo 16 del Código Tributario como el “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. Para PATIÑO, el hecho generador es “el fundamento constitutivo de la obligación, cuya realización está unida a su nacimiento” (2003; 47). En cuanto a los elementos del hecho generador, SAINZ DE BUJANDA establece en primer lugar uno subjetivo que corresponde a la relación entre el sujeto pasivo del tributo y el hecho o razón que lo motiva a ello, por su parte QUERALT ha señalado que se refiere “...al sujeto que debe resultar gravado una vez se ha realizado dicho hecho.” (2005, 253), mientras que autores como BOCCHIARDO lo han llamado elemento personal estableciendo dos corrientes que lo definen; la primera que se refiere a la definición de los sujetos activos y pasivos y la segunda que hace relación al “destinatario legal tributario”.

En lo que hace relación al elemento objetivo, éste se refiere a los hechos o situaciones consideradas por el legislador para configurar cada tributo y que se lo puede analizar desde cuatro perspectivas; una material que se refiere “...a la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce.” (VILLEGAS; 2001; 274); espacial que hace alusión al lugar donde debe considerarse acaecido el hecho generador; temporal que tiene que ver con el momento en que se lo entiende realizado dada la importancia que tiene para la aplicación de la ley tributaria, y, cuantitativa que tiene relación con el monto que se debe pagar al configurarse el tributo o “importe tributario” que son los ingresos que el fisco tiene el derecho de percibirlos, en este sentido QUERALT ha señalado que

“El aspecto cuantitativo del elemento objetivo expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad.” (2005; 254).

En lo que respecta a las consecuencias que da lugar el hecho generador, PATIÑO sostiene en primer lugar que va a describir los hechos, circunstancias o situaciones que podrán hacer surgir la obligación tributaria; en segundo lugar, permitirá establecer el objeto mismo de la relación jurídica tributaria, es decir, la prestación la cual está obligada a satisfacer el sujeto pasivo del tributo; en tercer lugar, hará posible identificar la capacidad económica del contribuyente y finalmente, se podrá identificar la causa de la obligación tributaria entendida como “la circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el verificarse que de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria” (PATIÑO 2003; 48). En este contexto, COLLADO señala que el hecho generador permite configurar cada tributo exteriorizando el principio de capacidad contributiva o económica.

Así también, en relación a la calificación del hecho generador, el Código Tributario ha señalado dos criterios; el primero cuando se refiera a actos jurídicos en cuyo caso se lo deberá calificar “atendiendo exclusivamente a la calidad y virtudes propias del hecho humano lícito que crea, modifica o extingue derechos en la forma y condiciones que para cada caso establece la Ley” (PATIÑO y POZO; 2009; 68) y, en segundo lugar cuando se refiera a conceptos económicos se tomará en cuenta las relaciones económicas que en realidad existan con independencia de las formas jurídicas utilizadas, a lo que se ha venido a llamar el principio de la realidad económica y que tiende a fijar la atención en los sucesos ocurridos realmente y que se relacionan con las situaciones establecidas como hechos generadores de los tributos dejando a un lado, de ser el caso, las formas jurídicas utilizadas que en ocasiones vienen a distorsionar la realidad.

3.3.2 Hecho Generador como presupuesto legitimador del tributo.

Se ha sostenido y con acierto, que el hecho generador constituye el eje sobre el cual se va a desarrollar la relación jurídica tributaria por cuanto una vez que se verifica el mismo, nace la obligación tributaria; es por ello que se sostiene que el hecho imponible “...es la circunstancia fáctica, el hecho efectivamente ocurrido o acaecido en determinado tiempo y lugar, que da nacimiento a la obligación tributaria.” (BOCCHIARDO y GARCIA; 2003; 160).

Esto quiere decir que se configurará el tributo siempre que aparezca el hecho generador, y como aquel se encuentra contenido en una norma jurídica, se deberán verificar todos sus elementos que permitan que el tributo surja de forma legítima. Al respecto, VILLEGAS ha manifestado que el hecho generador trae consigo una “hipótesis legal” condicionante y cuyo acaecimiento ocasiona el nacimiento de una potencial obligación por parte del contribuyente.

Así, “el hecho imponible será el presupuesto normativo concebido abstractamente cuya realización será el indicativo de la existencia de capacidad económica precisa para dar lugar a la imposición” (COLLADO y LUCHENA; 2007; 185). En el caso del impuesto a la renta, el hecho generador, según consta en el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, comprende la “renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.” Como vemos, en este caso el presupuesto que origina el tributo es el concepto renta, es decir, aquellas situaciones objetivas descritas en el artículo 2 de la referida norma y que una vez producida generan la obligación del sujeto pasivo de pagar cierta cantidad de dinero y el derecho del Estado a través de la Administración Tributaria para recaudarlo.

3.4 La Base Imponible.

Se ha sostenido que la base o monto imponible “está constituida por una expresión cuantificada en cifras o magnitud económica, sobre las que se aplicarán las tarifas señaladas en la ley para hacer posible la gradación y materialización o existencia real del tributo” (PATIÑO; 2003; 50). FERNÁNDEZ ha señalado al respecto que “la base del impuesto, está constituido por la fracción del poder económico total disponible para un uso discrecional, es decir, el que puede utilizarse para fines distintos que la cobertura de necesidades vitales de la unidad del contribuyente y su núcleo familiar”. (FERNÁNDEZ y DIAZ; 2004; 114).

Esto quiere decir, que para establecer la base imponible se deberá analizar el monto de renta o ingresos que una persona o una sociedad requiere para cubrir sus gastos de subsistencia tomando en cuenta también la parte de ingresos que en realidad no implican una riqueza o ganancia, sino que sirven para recuperar los costos necesarios para lograr la misma. Es por ello que la ley establece una fracción básica entendida como aquel valor que sirve de referencia y límite a partir del cual se van a establecer las tarifas o gravamen de un tributo.

En lo que respecta al Impuesto a la renta, en el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece que "...la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos." Y en el caso de los ingresos del trabajo en relación de dependencia, está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario menos el valor que corresponde a los aportes personales al IESS excepto cuando éstos sean pagados por el empleador. Así también, en el artículo 46 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno se señala que para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, los contribuyentes realizarán la denominada "conciliación tributaria" y que se refiere a las modificaciones que sufre ya sea la utilidad o pérdida líquida del ejercicio.

En este sentido, una vez que se obtiene la utilidad bruta, se resta la participación laboral en las utilidades de las empresas que corresponden a los trabajadores según el Código del Trabajo; se resta el valor total de ingresos exentos o no gravados; se suman los gastos no deducibles; se suma el ajuste a los gastos incurridos para generación de ingresos exentos; se suma el porcentaje de participación laboral en utilidades de las empresas que se atribuyen a ingresos exentos; se restan amortizaciones de pérdidas y otras deducciones; se suma el valor del ajuste practicado por el principio de plena competencia; se resta el incremento neto de empleos, el pago a trabajadores discapacitados y los gastos personales en el caso de personas naturales. El resultado es lo que denominamos "utilidad gravable" y se puede aplicar la tarifa del 25% en el caso de sociedades y para personas naturales los porcentajes según la tabla establecida al efecto.

3.5 El pago del Impuesto a la Renta.

Una vez que ha nacido la obligación tributaria y se encuentra cuantificado el importe que deberá pagar el contribuyente, es decir, cuando se cuenta con el monto real, debe producirse lo que PATIÑO llama el "efecto liberatorio del vínculo jurídico con el sujeto activo" a través del pago de los tributos. En el caso del impuesto a la renta, por ser un impuesto cuya liquidación y pago se lo realiza de forma anual, se han establecido mecanismos como las retenciones en la fuente y los anticipos que permiten que el Estado en forma permanente perciba ingresos, para de esta manera cumplir con las finalidades del régimen tributario.

Una vez mencionado aquello, podemos manifestar que en el impuesto a la renta el contribuyente tiene por un lado la obligación de pagar el anticipo del impuesto determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones en la fuente, según lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento; y por otro tenemos a las retenciones en la fuente en el caso del trabajo en relación de dependencia, rendimiento financieros; en cuyo caso el monto retenido constituye crédito tributario para el contribuyente que podrá compensarlo en su declaración anual. Vale recalcar que en las retenciones en la fuente, son agentes de retención "...aquellas personas que por su cargo o función pública o privada están en una situación tal, que les permite por disposición normativa constituirse liquidadores y recaudadores de los tributos de los contribuyentes...Su responsabilidad abarca también la obligación de declarar y depositar mensualmente los valores retenidos... (PATIÑO; 2003; 98).

Respecto al tiempo y modo de pago, sabiendo que el ejercicio impositivo para el impuesto analizado es anual y corre desde el 1 de enero al 31 de diciembre; las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales deberán presentar su declaración anualmente (para personas jurídicas inicia el plazo el 1 de febrero del año siguiente al que corresponda la declaración y vence en abril según el noveno dígito de del Registro Único de Contribuyentes y para personas naturales y sucesiones indivisas vence en marzo según el noveno dígito de la cédula o RUC); los anticipos de las personas naturales o jurídicas obligadas o no a llevar contabilidad deberán declararse y pagarse en los meses de julio y septiembre y las retenciones deberán ser declaradas y pagadas por el agente de retención mensualmente. En el caso de que en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporte un impuesto a la renta superior a lo que canceló por retenciones y anticipo, deberá cancelar dicha diferencia.

Así mismo, en el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, si no existiese impuesto a la renta causado o si éste es inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar un reclamo por pago indebido o solicitud de pago en exceso y en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, podrán presentar los referidos reclamos, por el total de retenciones que se les ha efectuado, si no causaren impuesto a la renta o si el impuesto causado es inferior al anticipo, o, por las retenciones que les han sido efectuadas en la parte en que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta. En el caso de que el impuesto causado sea mayor al anticipo pagado, únicamente se

podrá disponer la devolución de este anticipo tal y como señala el literal i), numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno "...por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo...Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior."

Finalmente, la mencionada Ley establece ciertas especificaciones para el cálculo del anticipo en base al ramo económico a los que se dediquen los sujetos pasivos, así como, la exoneración del pago del anticipo para ciertos contribuyentes dependiendo de la actividad económica que realicen.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL ANTICIPO AL IMPUESTO A LA RENTA.

4.1. El anticipo: naturaleza jurídica del anticipo.

Iniciaremos este acápite recordando que el Estado para hacer frente a las necesidades de la colectividad requiere de ingresos, constituyendo los ingresos tributarios una de las principales fuentes que se toman en cuenta para dicho fin. En este contexto, el Estado requiere de forma constante y permanente percibir dichos montos, en otras palabras, requiere tener liquidez para cumplir con los fines propuestos y es por este motivo que aparecen los anticipos con la presunción de que el impuesto a pagar en el año siguiente, será equivalente o superior al impuesto causado en el periodo precedente.

Nuestra normativa tributaria reconoce la figura del anticipo en lo que respecta al pago del Impuesto a la Renta. En efecto, la Ley de Régimen Tributario Interno, en el numeral 2 del artículo 41, establece que “las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente...”. Vale entonces analizar lo que se entiende por anticipo para posteriormente analizar su naturaleza jurídica, en el sentido de si constituye como su nombre lo indica, una forma anticipada de pagar el impuesto a la renta o si por el contrario aparece más bien en nuestra normativa como un impuesto disfrazado, o “impuesto mínimo”.

Respecto a su definición, la palabra anticipo ha sido conceptualizada como “acción o efecto de cumplir o realizar un pago parcial a cuenta de una obligación mayor. En materia tributaria valor o dinero que se entregan parcialmente y antes del vencimiento de una obligación.” (PATIÑO y POZO; 2009; 46). TELERMAN y GARCÍA entienden por anticipo o ingresos a cuenta “el pago realizado antes del acaecimiento del hecho generador que constituye el hecho futuro e incierto del cual depende la fuerza jurídica de la obligación... son cuotas de un presunto impuesto...” (2003; 183).

VILLEGAS ha mencionado que el anticipo se presenta "...como una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplir antes de que se perfeccione el hecho imponible, o bien, aún perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para el pago del impuesto anual." (2001; 300). Sin embargo, señala que si bien el anticipo es una obligación independiente en razón de que posee sus propias fechas para liquidarlo así como ante su incumplimiento la administración tributaria puede iniciar las acciones correspondientes para determinarlo con los correspondientes intereses, multas y recargos; no es una obligación absolutamente independiente por cuanto para el autor "debe mantener sujeción a un determinado impuesto". (2001; 300).

Frente a estas posiciones, podemos señalar que el anticipo no puede constituir un impuesto mínimo sino debe tener una naturaleza provisional, su cálculo si al final se constata que es superior a la renta efectivamente percibida, no puede convertirse en pago definitivo del impuesto a la renta sino que su aparente independencia desaparece cuando llega el momento de liquidar el impuesto. VILLEGAS va mas allá cuando menciona que incluso el anticipo sólo puede ser exigido hasta que culmina el plazo para presentar la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que se refiere por cuanto su individualidad ya no es tal en ese momento y únicamente se podrá exigir la totalidad de la obligación principal, lo cual es apoyado por TELERMAN y GARCÍA al señalar que "las facultades del fisco para exigir anticipos caducan al vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada del contribuyente... porque en ese momento cesa la función de los anticipos... por ausencia del presupuesto de exigibilidad." (2003; 184).

4.2. Forma de calcular el anticipo.

En el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el artículo 76 del Reglamento a la referida ley, en cuanto a la forma de calcular el anticipo se hace una diferenciación. En primer lugar, se señala que las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos deberán cancelar por concepto de anticipo una suma equivalente al cincuenta por ciento del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos retenciones en la fuente que les practicaron en el mismo; en segundo lugar, para personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad así

como sociedades, constituirá el cálculo del anticipo la suma de: 0.2% del patrimonio total; 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta; 0,4% del activo total y el 0,4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

El valor que los contribuyentes deberán pagar por el anticipo, a lo cual se denomina "anticipo calculado o pagado", para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, es el valor determinado en la declaración del impuesto a la renta, y para los obligados a llevar contabilidad el valor equivalente al anticipo determinado menos las retenciones de impuesto a la renta realizadas durante el año anterior al pago del anticipo; dicho valor en los dos casos deberá ser cancelado en dos cuotas iguales en julio y septiembre según lo establecido en el reglamento.

En el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, podrán realizar el respectivo reclamo de pago indebido o pago en exceso si no presenta impuesto a la renta causado o si el impuesto causado fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, o en su caso, utilizarlo como crédito tributario para ejercicios posteriores hasta dentro de tres años; mientras que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad podrán realizar dichos reclamos por el total de las retenciones que superen el saldo pendiente del anticipo pagado, si no causaren impuesto a la renta o si el causado fuese inferior al anticipo o, por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, esto según lo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Esto es de trascendental importancia por cuanto en el reglamento a dicha Ley, expresamente en el artículo 79 se indica a manera de ejemplos que en los casos en que el impuesto a la renta causado sea menor al anticipo pagado, dicho anticipo que fue calculado en el ejercicio fiscal anterior se convierte en pago definitivo del impuesto a la renta y será el monto sobre el cual se realizará la liquidación del Impuesto a la Renta y únicamente en los casos en que exista un saldo a favor del contribuyente, porque el impuesto a la renta causado es menor al anticipo - convirtiéndose el anticipo calculado en pago definitivo - y el monto de retenciones superan al impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar la devolución por pago en exceso o pago indebido de la diferencia que resulta de restar del anticipo calculado las cuotas ya devengadas del anticipo y las retenciones, o en su defecto utilizarla como crédito tributario. Finalmente, y como corolario el artículo 80 del

Reglamento a la ley de Régimen Tributario Interno establece que “el anticipo pagado originará crédito tributario únicamente en la parte que no exceda al impuesto a la renta causado”.

Como vemos, si el contribuyente obtuvo una renta inferior al anticipo que en el ejercicio económico anterior lo calculó de acuerdo a lo establecido en la normativa, ese anticipo que se supone debería estar directamente relacionado con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en la realidad no lo está por cuanto el contribuyente tendrá que tomar como renta una cantidad mayor – la determinada en el anticipo – para hacer la liquidación y pago de su impuesto a la renta, y que no coincidirá con la renta o ingresos efectivamente percibidos. No se cumple entonces lo que sostiene la doctrina al señalar que “el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración... de donde se desprende que los anticipos ni revisten el carácter de pago, sino de ingresos que deben imputarse a cuenta del impuesto que pueda corresponder, conforme a su determinación definitiva y anual.” (VILLEGAS; 300; 2001).

4.3 El hecho generador en el anticipo.

Partiendo del hecho que estamos hablando del impuesto a la renta cuyo hecho generador es la obtención de ingresos ya sean ordinarios o extraordinarios según lo establecido en la normativa, y aceptando la existencia del anticipo por temas de liquidez del erario público; cuestión interesante resulta analizar el hecho generador en la figura del anticipo.

En primer lugar, si se lo toma como un instrumento que permite pagar de forma adelantada el impuesto a la renta por las razones antes dadas, su cálculo debería reflejar en la realidad la capacidad contributiva del sujeto pasivo, de forma que el monto a pagar no resulte excesivo sino que tenga relación con esa manifestación directa de la capacidad contributiva sabiendo que al momento de su cálculo no nace en teoría la obligación por cuanto no se da el acaecimiento del hecho generador, ya que se deben calcular los valores correspondientes al anticipo antes de que el contribuyente haya obtenido efectivamente dichos ingresos.

En nuestro caso, tal y como lo regula la Ley de Régimen Tributario Interno, al ser un pago por adelantado del impuesto a la renta, la forma en la que se calcula el anticipo debería por consiguiente demostrar real capacidad contributiva, más, en el

caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el cálculo se lo hace tomando en cuenta cuestiones que en realidad se alejan de la característica del impuesto a la renta de ser un impuesto directo, pues no son manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva las que se toman en cuenta, sino más bien, cuestiones como los activos o el total del patrimonio, lo cual desfigura la estructura misma del impuesto a la renta apareciendo más bien como un impuesto al patrimonio.

En segundo lugar, si se lo toma como un impuesto mínimo y siguiendo el principio mundialmente reconocido cual es el de la legalidad tributaria y reserva de ley en el sentido de que únicamente mediante ley se pueden instaurar tributos así como sus elementos como son el hecho generador, la cuantía, los sujetos, entre otros. Entonces, el anticipo considerado como “impuesto mínimo” debería necesariamente tener establecido mediante ley un hecho generador y de la revisión realizada no existe en la Ley de Régimen Tributario Interno tal cuestión, por ende, no se configura o no nace la obligación del contribuyente si no existen legalmente las situaciones fácticas cuyo acaecimiento da lugar al nacimiento de la obligación tributaria tal y como señala el artículo 18 del Código Tributario cuando señala que “la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.

La consecuencia es que en el anticipo no se verifica el hecho generador pues en realidad no existen ingresos, o renta realizada o verificada, como menciona JARACH citado por VILLEGAS “Es esencial que los enriquecimientos sean efectivamente realizados para constituir ganancias imponibles...” y si, aún con estas consideraciones se exige su pago, dichos ingresos al fisco constituirán a la postre un enriquecimiento sin causa justa o legítima, más aún en los casos en los que el anticipo es mayor al impuesto causado y se constituye en pago definitivo al impuesto a la renta, recordando que un principio general es el que nadie puede enriquecerse sin causa o justificación.

Finalmente, cabe señalar que en este tema, ni siquiera la figura del “solve et repete” actúa de forma completa por cuanto, se puede “solicitar” la devolución del anticipo cada trienio y en caso de que no se autorice la devolución, se constituirá en pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

4.4. El anticipo como una ficción legal.

4.4.1 Posibilidad constitucional de gravar una riqueza ficticia.

Una vez que hemos mencionado que el Ecuador actualmente se consagra como un Estado Constitucional de Derechos y Justicia y, analizadas ya sus consecuencias en el modo de entender y aplicar el contenido dogmático de la Constitución, es necesario recalcar nuevamente el papel fundamental que tiene la protección de los derechos y garantías en ella consagrados como es el derecho a la propiedad.

Empecemos manifestando que ficción “término que procede del latín *fictus* (“fingido”, “inventado”) se aplica a la simulación de la realidad, para presentar un mundo imaginario, ideal o ficticio. Una suposición que surge de una norma legal para dar a hechos, cosas o personas una calidad que no le es propia y de ella obtener una consecuencia cierta.” (PATIÑO Y POZO; 2009; 170). En este contexto, y si en efecto existe en el régimen tributario una figura legal (como el anticipo) que ocasione por su cálculo una ficción legal (anticipo calculado que se convierte en ciertos casos en pago definitivo) su aplicación desconocerá por consiguiente derechos constitucionalmente establecidos, “al asumir como imponible una capacidad pretérita, sin indagar siquiera sobre su permanencia al momento de ser dictada” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 107).

Desde esta óptica, y al tratar de gravar una riqueza ficticia como sucede en el caso del anticipo ya que, en los casos en los que el anticipo se convierte en pago definitivo del impuesto a la renta por ser superior al impuesto efectivamente causado, aquélla diferencia entre el anticipo calculado y la renta efectivamente causada se convierte en una riqueza ficticia, en una cantidad que jamás se obtuvo en la realidad y sin embargo sobre la cual se tiene que tributar lo cual afecta de forma decisiva la economía de los contribuyentes y se ve afectado su derecho a la propiedad, por cuanto va a tener que despojarse de forma injustificada de un monto de dinero que no constituye ingreso o renta convirtiéndose en una expropiación del patrimonio de los sujetos pasivos. Al respecto, se ha pronunciado QUERALT al señalar que “Lo que en ningún caso resultará admisible..es la inexistencia de la capacidad económica en un tributo; es decir, que se graven rentas o riquezas aparentes o inexistentes” (2005; 17).

4.5 Principios constitucionales que se transgreden con el anticipo.

4.5.1 Capacidad Contributiva

4.5.1.1 Presunción de continuidad futura de la capacidad contributiva.

El anticipo surge o tiene su razón de ser porque el Estado presume que existirá una continuidad en la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En este ámbito y sabiendo que “no cabe admitir la posibilidad de que exista un tributo que no responda a una evidencia de esa capacidad.” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 106) podemos establecer que en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y sociedades, los parámetros bajo los cuales se calcula el anticipo no suponen una presunción de continuidad de la capacidad contributiva y más bien atentan contra los requisitos de que la capacidad contributiva entendida como esa “aptitud para pagar impuestos y principio legitimador de los tributos” sea real y efectiva.

Así también, el hecho de que en nuestra legislación no se permita demostrar la no existencia del hecho generador, y por tanto se tome al anticipo pagado como pago definitivo, permitiéndose la devolución del anticipo únicamente cada trienio y por razones de fuerza mayor o caso fortuito, demuestra que se está estableciendo una presunción de derecho – que no admite prueba en contrario – respecto al anticipo.

Es necesario entonces analizar lo que se entiende por presunción; la Enciclopedia Jurídica OMEBA establece que “las presunciones se aplican, especialmente, a los hechos jurídicos y convierten en Derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad ocurren”. La razón de ser de las presunciones radica en el hecho de que la posibilidad de prueba en contra se reduce, dependiendo de la categoría que trate, y por tanto, quien invoca la norma que consagra una determinada presunción no está en la obligación de probarla, mientras que sobre quien recae dicha presunción tiene la facultad – si es de aquellas que admite prueba en contrario - de probar la causa que destruye a la presunción.

Por otra parte, a las presunciones se las ha clasificado en judiciales que son aquellas que establece el juez, y las legales que son aquellas determinadas por la ley. A su vez, éstas últimas se dividen en presunciones iuris tantum y en

presunciones iure et de iure; las primeras que son aquellas que admiten prueba en contrario. En el caso de las presunciones iure et de iure, "...lo que se impide es atacar el razonamiento o demostrar la inexistencia del hecho presumido" (ENCICLOPEDIA OMEBA; 2008; 53)

Al respecto, en el artículo 32 del Código Civil, norma supletoria en materia tributaria, se establece que "se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias".

Como vemos, en las presunciones de pleno derecho – iure et de iure - se elimina prácticamente la actividad probatoria, en la medida en que lo afirmado por esa presunción resulte irrefutable..." (BOCHIARDO y GARCÍA, 2003, 238); mientras que las presunciones iuris tantum permiten al contribuyente atacar dicha presunción demostrando la constatación o inexistencia del hecho base, fundamento para la presunción.

Por otra parte, ZICCARDI y GARCÍA han definido a la presunción como "...un proceso lógico conforme al cual, existiendo un hecho base conocido y probado, se concluye una afirmación de otro hecho, llamado hecho "presumido" o "inferido", sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos." (2003; 236). En el área tributaria según lo establecen BOCCHIARDO y GARCÍA, "las presunciones son utilizadas frecuentemente y se las justifica por razones de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos." (2003, 237). Dichos autores aceptan el uso de presunciones cuando se trata de desplegar la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria, específicamente cuando de fiscalizar se trata, es decir, que las presunciones permiten que se tenga por acontecido el hecho generador, que da lugar, a la obligación tributaria, en este caso al anticipo.

Una vez que tenemos una idea clara de las presunciones, podemos indicar que tratándose por ejemplo de la figura del anticipo cuyo cálculo se realiza y se paga

antes que nazca en teoría la obligación tributaria por cuanto no acontece aún el hecho generador, la manera en la que se calcula y por ende el resultado de dicho cálculo no puede constituirse en una presunción que no admita prueba en contrario pues se estaría dejando en total indefensión al contribuyente, se estaría vulnerando la seguridad jurídica así como principios y derechos constitucionales pues “En estos casos, el uso de la presunción constituye un real cercenamiento a la defensa del contribuyente... por lo que debería ser usado en forma restrictiva por la Administración” (BOCHIARDO y GARCÍA; 2003; 238).

En el caso del anticipo, al tratarse de un pago anticipado del impuesto a la renta, su cálculo se lo debe hacer en base de antecedentes conocidos en este caso de la renta obtenida en el ejercicio anterior, sin embargo, no se podría considerar como una presunción de derecho, como en efecto se desprende de nuestra legislación, ya que si bien se parte de circunstancias conocidas, éstas no son certeras ni precisas pues pueden diferir de lo realmente ocurrido más aún cuando se sostiene que el cálculo del anticipo deja de tener vigencia el momento en que el contribuyente demuestra que lo pagado como anticipo no tiene un sustento jurídico debido a la inexistencia del hecho generador; por tanto es válido en procura de los derechos y principios constitucionales de los contribuyentes, que se admita prueba en contrario.

Es por ello, que dado el análisis de nuestra normativa, al cálculo del anticipo se lo considera como una presunción de pleno derecho puesto que no cabe la devolución del anticipo pagado sino cada trienio o por razones de fuerza mayor o caso fortuito, a más de que el anticipo pagado si es menor a la renta efectivamente causada deviene en pago definitivo, sin la posibilidad para que el contribuyente puede demostrar lo contrario; es evidente entonces que con esto se está consagrando una presunción de derecho, que afecta a los contribuyentes pues en casos en que no se verifique el hecho generador que sería el hecho base para la presunción, el contribuyente se ve despojado de su derecho a probar aquello y pedir que se le restituya el pago del anticipo al impuesto a la renta pues en efecto aquella renta jamás se generó, vulnerando el derecho constitucional a la defensa ya que en estos casos, lo que se presume es la continuidad de la capacidad contributiva, hecho base que depende de varios factores dinámicos, y por lo tanto no es una situación comparable con otras presunciones iure et de iure que establece nuestra normativa como es la presunción de conocimiento de la ley, por ende, se debería admitir la prueba en contrario caso contrario se estaría transgrediendo el literal h), numeral 7,

artículo 76 de la Constitución que establece como garantía del derecho a la defensa el “Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes, presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra”

No se debe olvidar que el actual Estado de Derechos y Justicia, obliga a que en primer lugar se aplique la Constitución por ser ésta de inmediata y directa aplicación aún a falta de normativa secundaria por lo tanto si constitucionalmente tengo el derecho a la defensa que incluye el presentar pruebas, las presunciones de derecho caen en el plano de la inconstitucionalidad por cuanto coartan el derecho antes mencionado, ocasionando indefensión al impedirse demostrar la inexistencia de capacidad contributiva que dio lugar al cálculo del anticipo y que se convirtió por ello en un impuesto mínimo.

Adicional a ello, vemos que la forma de cálculo del anticipo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no suponen hechos acreditados que prueben la capacidad contributiva, no existe el “hecho base” necesario en toda presunción (que de cierta forma puede existir en el cálculo para los no obligados a llevar contabilidad), es decir, no existen hechos ciertos que demuestren esa continuidad. Finalmente, tal y como señala TELERMAN y GARCÍA, en el anticipo “...dada esa base sólo presumida, la posibilidad de demostración de la inexistencia de tal continuidad – bien por resultar inexistente el hecho imponible, o por presentar en definitiva una conformación distinta a la provisionalmente estimada – es condición de validez de esas obligaciones.” (2003; 107). El anticipo entonces no puede implicar una certeza, y si se considera una presunción ésta debe admitir prueba en contrario, es decir, debe existir la posibilidad de demostrar su inexistencia al momento de liquidar el tributo.

4.5.1.2 Cálculo del anticipo como indicador de la capacidad contributiva.

Si bien la capacidad contributiva no constituye en sí misma un principio constitucional, sin embargo es el basamento sobre el cual se asienta el régimen tributario y el que hace posible el análisis de principios como la igualdad o equidad y no confiscatoriedad. Es así, que del estudio del cálculo del anticipo se sostiene que resulta evidente la falta de una relación lógica con la capacidad contributiva del sujeto, es más, desborda a la misma lo cual resulta en una afectación al derecho de propiedad y por consiguiente una expropiación del patrimonio del contribuyente

pues la capacidad contributiva debe medirse bajo parámetros objetivos constituyéndose en un límite para el ejercicio de la potestad tributaria y en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los parámetros adoptados como base para el cálculo del anticipo no guardan una relación razonable con el hecho generador del impuesto a la renta y es por ello que se sostiene que "...si el anticipo se funda en una presunción de capacidad contributiva o hecho imponible futuro, sus parámetros de medición deben ser una anticipación fraccionada del hecho imponible en formación..." (TELERMAN y GARCIA; 2003; 107).

Como consecuencia de la falta de constatación concreta de capacidad contributiva cuando se calcula el anticipo (sobre todo en el caso de aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad) se está dando una confiscación vía tributos, lo cual está expresamente prohibido en el artículo 323 de nuestra Constitución; respecto a este tema, COLLADO ha manifestado que "el principio de capacidad económica se vulnera cuando se somete a gravamen una renta, no ya potencial o virtual, sino inexistente o ficticia" (2007; 40).

4.5.2 Igualdad.

Partiendo del hecho que estamos tratando el anticipo del impuesto a la renta, especie de tributo que grava la capacidad contributiva de los sujetos, sostenemos que dicha figura violenta el principio constitucional de la equidad o igualdad horizontal; en primer lugar porque tal y como señalan JIMÉNEZ y COLLADO "...lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados." (2007; 199).

De esta manera, en la figura del anticipo encontramos un trato diferenciado e injustificado entre los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad (los cuales calculan el anticipo basándose en el 50% del Impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones) y las sociedades y contribuyentes obligados a llevar contabilidad (quienes calculan el anticipo en base a los parámetros de activos, patrimonio, costos y gastos, ingresos, sin considerar las retenciones), por lo tanto no existe una equidad tributaria en el sentido de que la diferenciación de llevar o no contabilidad en nada tiene que ver con la manifestación de capacidad contributiva que es lo que grava el impuesto a la renta, lo cual convierte en inconstitucional a dicho tratamiento por cuanto el artículo 66

numeral 4 de la Constitución establece el derecho a la igualdad y a la no discriminación.

En segundo lugar, dentro de los sujetos obligados a llevar contabilidad existe una discriminación a los contribuyentes que requieren para su actividad productiva una mayor cantidad de activos por cuanto el cálculo del anticipo se lo hace en base a porcentajes de activos y patrimonio a más de ingresos y costos o gastos en relación a otros contribuyentes que posiblemente no requieren la misma cantidad de activos pero que sin embargo pueden obtener una mayor renta que los anteriores, contrariando nuevamente el principio tributario de la equidad y el derecho constitucional a la igualdad, pues "...sólo existe agravio a la garantía constitucional de la igualdad cuando las discriminaciones legales carecen de tal base razonable y aparecen establecidas en injusto detrimento de contribuyentes o grupo de contribuyentes." (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 114).

Por lo mencionado, con la figura del anticipo se atenta contra el derecho constitucional a la igualdad pues en este caso nos encontraríamos ante contribuyentes cuya capacidad contributiva es análoga pero se les da un tratamiento diferente, sin que exista para las referidas diferenciaciones un motivo o justificación lógica o razonable, reconociendo que la igualdad "...constituye el valor sustancial de todo ordenamiento jurídico. Implica que una ley debe ser universal, general y abstracta y proscribe toda forma discriminatoria... así como en la creación, definición y aplicación de las normas que componen el ordenamiento jurídico" (PATIÑO y POZO; 2009; 205).

4.5.3 Razonabilidad.

Es necesario recalcar que si bien la razonabilidad no se la tiene expresamente establecida como un principio constitucional dentro del régimen tributario, no obstante, es una consecuencia de la equidad y del respeto al derecho a la propiedad y se la mira como contrapartida a la confiscatoriedad del tributo, y junto con otros principios integran la "Justicia Tributaria". En este sentido, TELERMAN y GARCÍA han establecido dos exigencias para lograr la racionalidad en el régimen impositivo, la primera que tiene que ver con la existencia de una relación efectiva entre la prestación y el hecho generador; y la segunda, que las hipótesis de imposición sean coherentes y lógicas con el presupuesto de hecho.

Así mismo, se ha distinguido a la razonabilidad ponderativa que se refiere a la proporcionalidad que debe existir entre las motivaciones y las leyes producto del quehacer legislativo; y a la razonabilidad selectiva que tiene profunda relación con el principio de igualdad en el sentido de analizar si en las leyes existe un vínculo razonable entre “medio elegido y fin propuesto”.

Es así, que existe una exigencia de que las leyes sea razonables es decir, que exista una relación coherente entre el presupuesto de hecho, la forma de establecerlo y el monto a pagar teniendo en cuenta las circunstancias y motivos que dieron lugar al tributo estableciendo que “es necesaria la relación causal objetiva entre el fin perseguido por la norma o acto, y el medio elegido para lograrlo.” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 100). Una vez establecido esto, podemos mencionar que los anticipos surgen o deberían originarse “...en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponderables...” (BOCCHIARDO y GARCÍA; 2003; 183).

La razonabilidad se funda sobre el hecho de que los tributos jamás deben constituir un despojo desmedido e irracional de la riqueza de los contribuyentes, en otras palabras los tributos no deben ser confiscatorios. Desde esta óptica, la confiscación puede ser analizada desde dos criterios; uno cualitativo que se refiere a la sustracción ilegítima de la propiedad que se da por la transgresión de principios establecidos en la Constitución; y uno cuantitativo que hace relación a la “onerosidad del tributo” y que se da cuando el particular se ve obligado a deshacerse de una parte sustancial de su patrimonio.

La razonabilidad en el ámbito tributario tiene que ver con el respeto a los límites constitucionalmente establecidos así como a niveles económicos mínimos que permitan cumplir con los deberes del Estado sobre todo con el régimen de desarrollo establecido en la Constitución que permiten garantizar el buen vivir y en el que se encuentran objetivos como la productividad del sistema económico, impulsar el desarrollo de actividades económicas, erradicar el desempleo, mantener la estabilidad económica, entre otros.

CONCLUSIONES.

- Es de trascendental importancia que en un Estado exista un sistema tributario sólido en el que se respete la Constitución y que teniendo como fin legítimo y primordial financiar el gasto público, no desborde los límites formales y materiales de la tributación, a pretexto de resolver problemas presupuestarios del Estado o cubrir el excesivo gasto público.
- Teniendo en cuenta que el Sistema Tributario comprende tanto las relaciones del Fisco con los contribuyentes, como la normativa tributaria con las cargas que se imponen así como sus fines fiscales y extrafiscales, no hay que perder de vista que debe existir una normativa estable y estructurada correctamente de forma que los contribuyentes cumplan con su deber constitucional de tributar al ver que el Estado garantiza sus derechos.
- La validez y eficacia del Sistema Tributario y por ende de la normativa tributaria así como de la actividad de la Administración Tributaria, derivarán como cualquier otra norma, de la Constitución, de la cual deberán confluir los principios de la imposición y la determinación de las bases sobre las cuales se deberá llevar a cabo la gestión administrativa tributaria. Esto permitirá que la potestad tributaria esté limitada por principios de índole constitucional que constituyan la base sobre la que se asienta todo el ordenamiento jurídico, en cuanto a la creación, modificación, extinción de imposiciones tributarias, así como, respecto a la actuación administrativa tributaria lo cual permitirá orientar al legislador en la creación de normas tributarias, servirá a la autoridad administrativa para que sus decisiones estén enmarcadas dentro de lo permitido y al órgano jurisdiccional para que su actividad de administrar justicia en el tema tributario se encuadre dentro de lo que dispone la Constitución y finalmente servirán de garantía constitucional a los contribuyentes en los casos en que sus derechos sean quebrantados
- La existencia de los tributos entendidos como aquellas prestaciones pecuniarias y coactivas que el Estado, a través de su poder de imperio, impone a los particulares para hacer frente a los gastos públicos y satisfacer las necesidades de la colectividad, o lograr determinados efectos económicos o sociales, se encuentra legitimada siempre que en su

formación y aplicación respeten la Constitución y garanticen los derechos en ella establecidos de forma que no constituyan un despojo o confiscación.

- El Sistema Tributario Ecuatoriano hace una categorización de los tributos dependiendo del objeto al cual están destinados; es por ello que encontramos por un lado a las tasas que son una especie de tributo en los que se da una retribución por un servicio público obtenido o por el aprovechamiento de bienes de uso público. En cambio, los impuestos no están destinados a una actividad estatal determinada sino que son prestaciones coactivas que se imponen una vez que acaece el hecho generador, de esta manera, lo recaudado mediante impuestos entra al Fisco sin condición alguna y sirven para hacer frente a los gastos públicos de un Estado, careciendo de una contraprestación directa. Finalmente, las contribuciones de mejoras son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio particular o aumento del valor de bienes del sujeto pasivo debido a la realización de obras públicas, es decir, brindan una ventaja económica al particular.
- Hay que tener claro que si bien existe un deber constitucional de contribuir, éste deberá siempre responder o estar identificado con la capacidad contributiva de cada sujeto y no únicamente en base a la magnitud de recursos que el Estado busca obtener a través de los tributos (suficiencia recaudatoria) pues están también presentes derechos y garantías de los ciudadanos como son la libertad patrimonial, el derecho a la seguridad jurídica, derecho a la propiedad y derecho a la defensa que el Estado está obligado a respetar.
- La Administración Tributaria como parte de la Administración Pública, en el ejercicio de sus facultades legalmente conferidas, debe tener como objetivo fundamental la protección de los derechos establecidos constitucionalmente para de esta manera promover una cultura tributaria en los contribuyentes pues de la forma en la que éstos conciben al sistema tributario dependerá el mayor o menor cumplimiento de sus obligaciones.
- La potestad tributaria entendida como aquella facultad para crear, modificar o derogar tributos, así como la facultad normativa o reglamentaria con la que cuenta la Administración Tributaria, encuentra sus límites en la Constitución,

de manera que no es posible aceptar la arbitrariedad en dicho ejercicio, ni el desconocimiento a lo establecido en la norma suprema. No existe fin, razón o justificación alguna para que dichos órganos en el ejercicio de sus funciones puedan dejar de aplicar lo señalado en la Constitución y en caso de que lo hagan, dichas actuaciones serán inválidas e ineficaces.

- El hecho de que se califique al Ecuador como un Estado Constitucional de Derechos y Justicia implica que el poder de imperio del Estado y por ende el ejercicio de la potestad tributaria ya no va a encontrar su eficacia y validez en la ley, sino en la Constitución, por lo tanto, su actividad será legítima siempre que tienda a la protección de los derechos de las personas.
- Los principios constitucionales se establecen como garantías de los contribuyentes frente al ejercicio de la potestad tributaria. Sin embargo hay que recalcar que ningún principio actúa por sí solo, ya que todos los establecidos en la Constitución y no únicamente los que se refieren al régimen tributario interactúan y se relacionan entre sí, para justamente dar esa protección a los destinatarios de los tributos y alcanzar de esta manera la justicia tributaria.
- Uno de los derechos básicos en el Estado Constitucional de Derechos y Justicia es la seguridad jurídica pues busca el estricto cumplimiento y observancia de los derechos y garantías que establece el ordenamiento jurídico a favor de los particulares. Es por ello, que del respeto a este derecho por parte de la Administración Pública, el contribuyente podrá prever el tratamiento tributario que se le dará en base a sus actuaciones, bienes, renta, etc. La seguridad jurídica es además, lo que podrá fomentar el desarrollo de la cultura tributaria, ya que al existir confianza por parte de los contribuyentes respecto al marco jurídico en el que se basa el régimen tributario, al saber previamente de sus derechos, deberes, procedimientos, reclamaciones y sanciones, se les protege de la arbitrariedad en que podría incurrir la Administración Tributaria.
- El derecho a la igualdad en el ámbito tributario se sustenta en el hecho de que cuando existan situaciones homogéneas de capacidad contributiva, se les deberá brindar el mismo trato legal aceptándose excepciones a este derecho cuando se basen en fundamentos racionales.

- Es un derecho de los contribuyentes la igualdad en la ley, es decir, que frente a condiciones análogas se tendrá un mismo tratamiento por parte del órgano legislativo, así como igualdad ante la ley, cuando se trata de la actuación de la Administración Tributaria.
- Siendo el impuesto a la renta un tributo que grava la capacidad contributiva de las personas, pues según la Ley de Régimen Tributario Interno, el hecho generador constituye la obtención de renta – ingresos, se requerirá que en efecto exista una exteriorización de dicha riqueza o renta para que se configure el hecho generador.
- Respecto a los anticipos, y si bien su existencia es necesaria para dotar de liquidez al Estado, debe entenderse su verdadera naturaleza jurídica cual es la de un pago por adelantado, parcial pero sobre todo provisional que no puede llegar a convertirse en pago definitivo o “impuesto mínimo”. Es por ello que hay que tener en cuenta que al tratarse de un pago adelantado del impuesto a la renta, su cálculo deberá basarse en el hecho generador de dicho tributo y que es la obtención de renta global en términos generales, es decir de una manifestación directa de capacidad contributiva.
- Estando en juego derechos constitucionales como lo es el de propiedad, y si se analiza a la figura del anticipo tal y como está regulada en nuestro ordenamiento, es decir, como una presunción de continuidad futura de la capacidad contributiva, no se puede aceptar que ésta constituya una presunción de derecho y por tanto no admita prueba en contrario, es decir, sería inconstitucional que una presunción absoluta quiera sustituir la certeza del hecho generador realmente acaecido, es por ello que la legislación debería admitir la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda destruir dicha presunción demostrando en efecto la inexistencia del hecho generador que constituyó el hecho base para la presunción y permitió el cálculo y pago del anticipo; esto en base a la protección y vigencia que se debe dar al derecho a la defensa, consagrado constitucionalmente y que establece la posibilidad para presentar pruebas evitando así la situación de indefensión en que se coloca actualmente al contribuyente.

- En la figura del anticipo, no se cumple con el principio relativo al régimen tributario cual es el de la equidad pues no existe una relación lógica entre el total de ingresos que percibe el contribuyente y el monto que de ellos se extrae para el pago del anticipo ya que se calcula en primer lugar en base a parámetros que no reflejan real capacidad contributiva (en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad).
- En segundo lugar, se vulnera el derecho a la igualdad pues hay un trato discriminatorio entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y aquellos no obligados, y por otra parte entre aquellos contribuyentes que requieren para su actividad mayor cantidad de activos, constituyéndose esas diferencias en arbitrarias pues no se asientan sobre fundamentos racionales o justificados.
- En tercer lugar, se vulnera el derecho a la propiedad pues al constituirse el pago del anticipo en definitivo cuando el anticipo ha sido mayor al impuesto realmente causado, se está tributando sobre una riqueza ficticia, que jamás ocurrió en la realidad, y sin que se tenga la posibilidad de probar su inexistencia, por lo que se está despojando al sujeto pasivo de su propiedad, convirtiéndose en una expropiación vía tributos, ya que en su pago se está excediendo la capacidad contributiva del mismo y por ende se da una indebida apropiación de la riqueza de los contribuyentes por parte del Fisco.
- El Estado a través del órgano legislativo y de la facultad reglamentaria con la que cuenta la Administración Tributaria, deberían tener en cuenta todos los principios y derechos analizados, pues es su deber apegar su actuación a la Constitución, y si bien son necesarios y fundamentales los ingresos tributarios en nuestra sociedad, jamás se puede justificar una detracción ilegítima de la propiedad a los contribuyentes a pretexto del bien común o de la justicia social pues una cosa es que el Estado en uso de su legítimo derecho, y siempre que verifique el acaecimiento del hecho generador, despliegue sus facultades para recaudar los tributos y otra que, transgrediendo principios y derechos constitucionales y sin ninguna racionalidad en la determinación y recaudación de tributos, afecte de tal forma a los contribuyentes que el ejercicio de la potestad tributaria se convierta en un arma y llegue al fin a colapsar la economía del país, provocando más bien los efectos contrarios a los definidos dentro del

régimen tributario y la política fiscal como es la inversión, el ahorro, la distribución de la riqueza.

- La acción de inconstitucionalidad tiene una importancia fundamental y es una garantía que se establece para que las leyes y demás normas estén acordes con la Constitución, es decir, ahora más que nunca la supremacía constitucional tiene plena vigencia. Así también, uno de los principios para la aplicación de los derechos, que establece nuestra Constitución se refiere a que se deberá aplicar la norma y la interpretación que más favorezca la efectiva vigencia de los derechos y garantías constitucionales, y es en esto que adquiere gran importancia el papel de la Corte Constitucional como el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia constitucional, por lo que tienen plena competencia para declarar inconstitucionales a leyes o reglamentos que contraríen lo establecido en la Constitución.

ANEXO 1.

PROYECTO DE ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ANTICIPO.

A continuación se encontrará un proyecto de acción de Inconstitucionalidad del anticipo recogiendo todo lo tratado y analizado en esta monografía.

SEÑORES JUECES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

1. DESIGNACIÓN DE LA AUTORIDAD ANTE QUIEN SE PROPONE LA ACCIÓN.

De conformidad con los artículos 429 y 436 de la Constitución y, 74 y 75 literales c) y d), 98 y 136 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la autoridad ante la cual propongo la presenta Acción de Inconstitucionalidad son los Jueces de la Corte Constitucional.

2. NOMBRES, CÉDULA Y DOMICILIO DE LA PERSONA DEMANDANTE.

3. DENOMINACIÓN DEL ÓRGANO EMISOR DE LA DISPOSICION JURÍDICA OBJETO DEL PROCESO.

- a) Ley de Régimen Tributario Interno: Asamblea Nacional. (Reformas: RO 242-3S, 29-XII-2007; R.O. 48-S, 16-X-2009).
- b) Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno: Presidente de la República. (Decreto Ejecutivo N. 374 del 28 de Mayo de 2010, publica en el Registro Oficial No. 209 del 8 de junio del 2010).

4. INDICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES ACUSADAS COMO INCONSTITUCIONALES.

- a) Numeral 2) del Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 41.- Pago del impuesto.- *Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:*

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su

declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia.

e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;

ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

i) El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

b) Art. 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 76.- Forma de determinar el anticipo.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.*

Art. 77.- Cuotas y plazos para el pago del anticipo.- *El valor que los contribuyentes deberán pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta será igual a:*

a) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado en su declaración del impuesto a la renta.

b) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado por los sujetos pasivos en su declaración del impuesto a la renta menos las retenciones de impuesto a la renta realizadas al contribuyente durante el año anterior al pago del anticipo.

El valor resultante deberá ser pagado en dos cuotas iguales, las cuales se satisfarán hasta las siguientes fechas, según, el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes RUC, o de la cédula de identidad, según corresponda:

Art. 78.- Casos en los cuales puede solicitarse exoneración o reducción del anticipo.- *Hasta el mes de junio de cada año los contribuyentes referidos en el literal a) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podrán solicitar a la correspondiente Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la exoneración o la reducción del pago del anticipo del impuesto a la renta hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General cuando demuestren que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.*

Los contribuyentes podrán solicitar que el Servicio de Rentas Internas, previa verificación, disponga la devolución del anticipo, de conformidad con la ley, por un solo ejercicio económico correspondiente a cada trienio, para lo cual se considerará como el primer año del primer trienio al período fiscal 2010. Este derecho podrá ejercerse únicamente en caso de que se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo, en condiciones de caso fortuito o fuerza mayor, conforme lo define el Código Civil.

Art. 79.- Reclamación por pagos indebidos o en exceso.- *Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo 72, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o a utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración.*

Tendrán derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o a utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración, los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo 72, según corresponda, así:

i) Por el total de las retenciones que superen el saldo pendiente del anticipo pagado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior a ese anticipo. En caso de que las retenciones no superen el

saldo pendiente del anticipo pagado, previo al pago de este saldo, se imputará el valor de las retenciones.

ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, considerando el saldo pendiente del anticipo pagado, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

Art. 80.- Crédito tributario originado por Anticipo Pagado.- El anticipo pagado originará crédito tributario únicamente en la parte que no exceda al impuesto a la renta causado.

De las normas transcritas, podemos observar que nuestro ordenamiento jurídico tributario reconoce la figura del anticipo en lo que respecta al pago del Impuesto a la Renta. La palabra anticipo ha sido conceptualizada como “acción o efecto de cumplir o realizar un pago parcial a cuenta de una obligación mayor. En materia tributaria valor o dinero que se entregan parcialmente y antes del vencimiento de una obligación.” (PATIÑO y POZO; 2009; 46). De lo mencionado, el anticipo debe tener una naturaleza provisional, y si al final se constata que su cálculo ha sido superior a la renta efectivamente percibida, no puede convertirse en pago definitivo del impuesto a la renta – como sucede en nuestra normativa - sino que su aparente independencia desaparece cuando llega el momento de liquidar el impuesto.

Es importante recalcar que en el reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, expresamente en el artículo 79 se indica a manera de ejemplos que en los casos en que el impuesto a la renta causado sea menor al anticipo pagado, dicho anticipo que fue calculado en el ejercicio fiscal anterior se convierte en pago definitivo del impuesto a la renta y será el monto sobre el cual se realizará la liquidación del Impuesto a la Renta y únicamente en los casos en que exista un saldo a favor del contribuyente, porque el impuesto a la renta causado es menor al anticipo - convirtiéndose el anticipo calculado en pago definitivo - y el monto de retenciones superan al impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar la devolución por pago en exceso o pago indebido de la diferencia que resulta de restar del anticipo calculado las cuotas ya devengadas del anticipo y las retenciones, o en su defecto utilizarla como crédito tributario.

Como vemos, si el contribuyente obtuvo una renta inferior al anticipo que en el ejercicio económico anterior lo calculó de acuerdo a lo establecido en la normativa, ese anticipo que se supone debería estar directamente relacionado con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en la realidad no lo está por cuanto el contribuyente tendrá que tomar como renta una cantidad mayor – la determinada en el anticipo – para hacer la liquidación y pago de su impuesto a la renta, y que no coincidirá con la renta o ingresos efectivamente percibidos. No se cumple entonces lo que sostiene la doctrina al señalar que “el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración... de donde se desprende que los anticipos ni revisten el carácter de pago, sino de ingresos que deben imputarse a cuenta del impuesto que pueda corresponder, conforme a su determinación definitiva y anual.” (VILLEGAS; 300; 2001).

5. FUNDAMENTO DE LA PRETENSIÓN.

Cumpliendo con lo establecido en los artículos 77, 78 numeral 1 – pues las razones por las que demando la inconstitucionalidad de las referidas normas son de contenido y por ende se puede interponer en cualquier momento - y 79 numeral 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, señalaré a continuación las disposiciones constitucionales infringidas especificando su contenido y alcance y su incompatibilidad con las normas antes referidas.

a. Potestad Tributaria dentro de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia.

La actual Constitución establece las cualidades del Estado Ecuatoriano definiéndole en su artículo 1 de la siguiente manera “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático...”. Resulta entonces importante conocer las implicaciones de esta calificación que del Estado se hace; al respecto, la Corte Constitucional para el periodo de transición en la sentencia No. 00110PJOCC de jurisprudencia vinculante publicada en el RO 351 del 29 de diciembre de 2010 señala que dicha denominación constituye “un principio constitucional esencial sobre el cual se levanta la organización política y jurídica del Estado” y hace referencia a tres efectos principales del Estado Constitucional de Derechos; el primero que se refiere al reconocimiento de la Constitución como norma suprema vinculante, el segundo que es trascendental y que hace relación al papel de los jueces quienes dejan de ser simples aplicadores de la ley para convertirse en

jueces garantistas de los derechos consagrados constitucionalmente y finalmente la existencia de garantías jurisdiccionales cuya finalidad radica en la protección eficaz e inmediata de los derechos.

En este contexto, ÁVILA SANTAMARIA manifiesta que en el Estado Constitucional “la constitución determina el contenido de la ley, el acceso y el ejercicio de la autoridad y la estructura de poder” (2008; 22); como vemos, con importante caracterización que del Estado se da en nuestra Constitución, cambian las condiciones de validez y eficacia de las normas, pues ya no basta que sean creadas bajo el procedimiento prescrito sino que en su contenido deberán tender a la protección de los derechos así como tener concordancia e incluir los principios establecidos constitucionalmente. Por otra parte, al definir al Ecuador como un Estado de derechos y justicia se da gran importancia a la Corte Constitucional como máximo órgano de control, interpretación y administración de justicia constitucional.

Así también, el hecho de que se defina al Ecuador como un Estado de Derechos, implica un cambio en la manera de entender la parte dogmática de la Constitución pues adquiere gran importancia ya que los derechos de las personas se convierten en límites para el ejercicio del poder, dándose lo que se conoce como “centralidad de los derechos” en donde “el fin del Estado es el reconocimiento, promoción, garantía de los derechos constitucionalmente establecidos” (AVILA; 2008; 36) y que tiene estrecha relación con el artículo 3 de la Constitución y que establece como deber primordial del Estado el “Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales...”.

En este contexto, y siendo la potestad tributaria una manifestación del poder de imperio del Estado, definida por VILLEGAS como “...la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente los tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (2001; 186), ésta facultad concedida de forma expresa al órgano legislativo para crear, modificar o suprimir los tributos mediante ley se encuentra reconocida en el artículo 120 numeral 7 de la Constitución de la República del Ecuador. Al ser entonces la potestad tributaria, una potestad normada que encuentra sus límites en la Constitución los legisladores al momento de expedir una ley, deberán realizar previamente un análisis de si dicha norma se encuentra acorde con los referidos principios y garantiza los derechos de las personas.

Cabe recalcar también la importancia que tiene actualmente el control de constitucionalidad de la normativa secundaria pues tanto el órgano legislativo como la administración tributaria al ejercer su facultad reglamentaria, deberán desarrollar sus funciones dentro del marco constitucional establecido para lograr tanto la validez formal como material de las normas tributarias. Esto lo corrobora el artículo 84 de la Constitución al señalar que “La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentaran contra los derechos que reconoce la Constitución.”

b. Derechos Constitucionales que transgrede la figura del anticipo.

Derecho a la Igualdad en relación con el principio de equidad establecido en el artículo 300 de la Constitución.

En el artículo 66 numeral 4) de la Constitución, respecto a los Derechos de Libertad, se establece que “Se reconoce y garantizará a las personas: 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.” Y en el artículo 300 de la misma norma respecto a los principios que regirán en el régimen tributario se establece entre otros a la equidad.

En primer lugar, equidad, viene del latín *equitas* – igualdad, por lo que los tomaremos como sinónimos para nuestro estudio. La equidad en materia tributaria ha sido analizada desde dos puntos de vista, la equidad horizontal y la vertical. Centrándonos en la equidad horizontal, este principio tiene su fundamento en normas superiores, en nuestro caso en la Constitución y Tratados Internacionales que garantizan a las personas el derecho a la igualdad formal y material, entonces podemos señalar que el principio de equidad en materia tributaria se refiere a que frente a situaciones iguales, se debe dar un tratamiento tributario similar, aceptándose la existencia de distinciones impositivas cuando éstas se apoyen en razones lógicas y no arbitrarias.

Analizando ya la figura del anticipo del impuesto a la renta, especie de tributo que grava la capacidad contributiva de los sujetos, sostenemos que dicha figura violenta

el principio constitucional de la equidad o igualdad horizontal; en primer lugar porque tal y como señalan JIMÉNEZ y COLLADO “...lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados.” (2007; 199).

De esta manera, en la figura del anticipo encontramos un trato diferenciado, discriminatorio e injustificado entre los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad (los cuales calculan el anticipo basándose en el 50% del Impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones) y las sociedades y contribuyentes obligados a llevar contabilidad (quienes calculan el anticipo en base a los parámetros de activos, patrimonio, costos y gastos, ingresos, sin considerar las retenciones), por lo tanto no existe una equidad tributaria en el sentido de que la diferenciación de llevar o no contabilidad en nada tiene que ver con la manifestación de capacidad contributiva que es lo que grava el impuesto a la renta, lo cual convierte en inconstitucional a dicho tratamiento por cuanto el artículo 66 numeral 4 de la Constitución establece el derecho a la igualdad y a la no discriminación.

En segundo lugar, dentro de los sujetos obligados a llevar contabilidad existe una discriminación a los contribuyentes que requieren para su actividad productiva una mayor cantidad de activos por cuanto el cálculo del anticipo se lo hace en base a porcentajes de activos y patrimonio a más de ingresos y costos o gastos en relación a otros contribuyentes que posiblemente no requieren la misma cantidad de activos pero que sin embargo pueden obtener una renta similar o incluso mayor que los anteriores, contrariando nuevamente el principio tributario de la equidad y el derecho constitucional a la igualdad, pues “...sólo existe agravio a la garantía constitucional de la igualdad cuando las discriminaciones legales carecen de tal base razonable y aparecen establecidas en injusto detrimento de contribuyentes o grupo de contribuyentes.” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 114).

Por lo mencionado, con la figura del anticipo se atenta contra el derecho constitucional a la igualdad pues en este caso nos encontraríamos ante contribuyentes cuya capacidad contributiva es análoga pero se les da un tratamiento diferente, sin que exista para las referidas diferenciaciones un motivo o justificación lógica o razonable, reconociendo que la igualdad “...constituye el valor sustancial de todo ordenamiento jurídico. Implica que una ley debe ser universal,

general y abstracta y proscribe toda forma discriminatoria... así como en la creación, definición y aplicación de las normas que componen el ordenamiento jurídico” (PATIÑO y POZO; 2009; 205).

Derecho a la Propiedad en relación con la capacidad contributiva, riqueza ficticia y no confiscación.

El numeral 26 del artículo 66 de la Constitución establece que se reconoce y garantiza a las personas “el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental...”. En relación con esta disposición, el artículo 321 de la misma norma señala que “El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa...” A su vez, el artículo 323 prescribe que “...Se prohíbe toda forma de confiscación.”

En este sentido, la propiedad ha constituido un derecho básico para el desarrollo de las personas pues les permite satisfacer sus necesidades, y si antes tuvo una óptica netamente individualista, pasando por su concepción social hasta llegar a la de solidaridad, pues se respeta la propiedad en tanto y cuanto cumpla con su función social y mire al bien común de todo el Estado, sigue siendo un derecho garantizado constitucionalmente y el cual encuentra sustento en la prohibición de la confiscación. Por otro lado, hay quienes sustentan que al ser el derecho a la propiedad un derecho patrimonial, se ubica en un plano inferior a otros considerados fundamentales, sin embargo, es la propia Constitución la que en su artículo 11 numeral 6 establece la igual jerarquía pero sobre todo la interdependencia de los derechos, por lo tanto, todos los derechos consagrados constitucionalmente se interrelacionan y serán de directa e inmediata aplicación.

En este sentido, los derechos constitucionales deben vincular a los legisladores y demás autoridades que ejercen una potestad normativa permitiendo la validez material o sustancial de las normas pues “las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo el de propiedad...” (VILLEGAS; 2001; 188).

Entrando ya en el análisis del anticipo y la manera en la que éste atenta contra el derecho a la propiedad y a la prohibición expresa de no confiscación, es necesario tocar el principio de capacidad contributiva que es el parámetro básico a tomarse en cuenta cuando se trata del impuesto a la renta pues de su correcta aplicación dependerá que un tributo sea o no confiscatorio. Si bien este principio de capacidad contributiva no se encuentra establecido en forma taxativa en el artículo 300 de la Constitución respecto a los principios que regirán en materia tributaria, podemos manifestar que es uno de los principios reconocidos universalmente dentro del ámbito tributario. De hecho, en la “Declaración de los Derechos de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” de 1789, en el artículo XIII se estableció que “Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades”. Por otra parte, este principio se deriva de la caracterización que del Ecuador se hace como un “Estado de Justicia” ya que tiene íntima vinculación con los criterios que permiten identificar la justicia tributaria así como con el principio de igualdad.

En relación con la capacidad contributiva, se ha sostenido que se puede hacer referencia a dos significados, el primero que hace relación al fundamento mismo de contribuir a la financiación de gastos públicos y en base al cual únicamente deben contribuir quienes realicen actos, o pongan en manifiesto hechos que realmente demuestren capacidad económica; y el segundo que respecta a “la medida, razón o proporción de cada contribución, es decir, se debe de acuerdo con la capacidad que se tiene...” (COLLADO; 2007; 39). La capacidad contributiva, “constituye un criterio material de la justicia tributaria, lo que significa que un tributo es justo si se adecua a la capacidad económica de la persona que ha de pagarlo” (PATINO y POZO; 2009; 71). Cabe también señalar que el principio de capacidad contributiva, tal y como explica TELLERMAN, no es únicamente un parámetro de validez de las normas que establecen tributos sino también viene a ser una especie de elemento para interpretar las normas tributarias.

Es importante dentro de este análisis, hacer referencia a dos características fundamentales de la capacidad contributiva. La primera que se refiere a que ésta debe ser “real”, en este sentido y si vemos que el impuesto a la renta es una especie de tributo que grava la renta como manifestación de capacidad contributiva y cuyo hecho generador es la obtención de renta global o ingresos ordinarios o extraordinarios, dicha renta debe existir en cada sujeto que debe satisfacer el

tributo, eliminando la posibilidad de manifestaciones ficticias de riqueza y en ello radica la importancia de que “no se seleccionen como hechos imponible o bases imponible, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva” (VILLEGAS; 2001; 199). La segunda característica tiene que ver con que dicha capacidad debe ser “efectiva”, tal y como señala MOSCHETTI citado en el Boletín No. 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, en el sentido de que la medida máxima del tributo “no puede fijarse en un nivel superior a la capacidad mostrada por el acto o el hecho asumido como presupuesto”.

Respecto a este tema, este principio tiene gran importancia ya que por un lado, va a constituirse en un límite material para que el legislador al momento de crear un tributo, lo establezca atendiendo a circunstancias que efectivamente sean manifestaciones directas o indirectas de capacidad económica. Así también, este principio va a operar en un plano posterior al de creación misma del tributo, pues cuando se busque aplicar el gravamen o carga, se deberá verificar, ya en el caso concreto, la evidencia de la capacidad contributiva que ha sido establecida de forma previa y abstracta en la ley. De esta manera, la capacidad contributiva viene a ser “un principio legitimador del establecimiento de los tributos” (TELERMAN y GARCIA; 2003; 108)

Una vez analizada la capacidad contributiva, y si se toma al anticipo como un instrumento que permite pagar de forma adelantada el impuesto a la renta, su cálculo debería reflejar en la realidad dicha capacidad del sujeto pasivo, de forma que el monto a pagar no resulte excesivo sino que tenga relación con esa manifestación directa de la capacidad contributiva sabiendo que al momento de su cálculo no nace en teoría la obligación por cuanto no se da el acaecimiento del hecho generador. No obstante, en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el cálculo se lo hace tomando en cuenta cuestiones que se alejan de la característica del impuesto a la renta de ser un tributo directo, pues no son manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva las que se toman en cuenta, sino mas bien, cuestiones como los activos o el total del patrimonio, lo cual desfigura la estructura misma del impuesto a la renta apareciendo más bien como un impuesto al patrimonio.

La consecuencia es que en el anticipo no se verifica el hecho generador - definido por el artículo 16 del Código Tributario como el “presupuesto establecido por la ley

para configurar cada tributo”. -pues en realidad no existen ingresos, o renta realizada o verificada, como menciona JARACH citado por VILLEGAS “Es esencial que los enriquecimientos sean efectivamente realizados para constituir ganancias imponible...” y si, aún con estas consideraciones se exige su pago, dichos ingresos al fisco constituirán a la postre un enriquecimiento sin causa justa o legítima, más aún en los casos en los que el anticipo es mayor al impuesto causado y se constituye en pago definitivo al impuesto a la renta, recordando que un principio general es el que nadie puede enriquecerse sin causa o justificación. Finalmente, cabe señalar que en este tema, ni siquiera la figura del “solve et repetete” actúa de forma completa por cuanto, se puede “solicitar” la devolución del anticipo cada trienio y en caso de que no se autorice la devolución, se constituirá en pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

De ello, podemos señalar que lo que se está gravando en la figura del anticipo es una “riqueza ficticia” pues constituye “una suposición que surge de una norma legal para dar a hechos, cosas o personas una calidad que no le es propia y de ella obtener una consecuencia cierta.” (PATIÑO Y POZO; 2009; 170), ya que, en los casos en los que el anticipo se convierte en pago definitivo del impuesto a la renta por ser superior al impuesto efectivamente causado, aquella diferencia entre el anticipo calculado y la renta efectivamente causada se convierte en una riqueza ficticia, en una cantidad que jamás se obtuvo en la realidad y sin embargo sobre la cual se tiene que tributar lo cual afecta de forma decisiva la economía de los contribuyentes y se ve afectado su derecho a la propiedad, por cuanto va a tener que despojarse de forma injustificada de un monto de dinero que no constituye ingreso o renta convirtiéndose en una expropiación del patrimonio de los sujetos pasivos.

Por otra parte, y entrando a analizar la prohibición a la confiscación establecida en el artículo 323, ésta ha sido considerada como uno de los principios fundamentales que deben regir en un sistema tributario, entendiéndose como el hecho de que “las contribuciones que exige el Estado no deben absorber todo o parte sustancial de la renta o de la propiedad de los individuos, causándoles agravio” (PATIÑO y POZO; 2009; 401).

En tal sentido y respetando el derecho a la propiedad, cuando se establezcan impuestos y dada la finalidad de ahorro e inversión establecidas constitucionalmente dentro del régimen tributario, un tributo tendrá un carácter

confiscatorio en la medida en que la tasa sea irrazonable excediendo la capacidad contributiva del contribuyente, es por ello que el ejercicio de la potestad tributaria no puede convertirse en un instrumento que atente a la economía y productividad, y, por ende, no se pueden establecer tributos que superen los límites que pueden soportar los ciudadanos extrayendo una parte sustancial de su propiedad, cuestión que se da de manera evidente en el cálculo del anticipo de las personas obligadas a llevar contabilidad y en los casos en que el anticipo se convierte en pago definitivo, así como en las trabas que se ponen para su devolución, pues al pagar tributos sobre una riqueza ficticia, el Estado obliga a los contribuyentes a despojarse de forma arbitraria, irracional y sobre todo atentando derechos constitucionales, de su propiedad lo cual deviene en una confiscación.

Derecho a la defensa en relación con la imposibilidad del contribuyente para atacar la presunción que dio lugar al pago del anticipo.

Comencemos señalando que nuestra Constitución en el literal h), numeral 7, del artículo 76 consagra el derecho a la defensa estableciendo como una de las garantías de mismo el “Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes, presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra”.

Esto implica por un lado que, al estar en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, nos obliga a que en primer lugar se aplique la Constitución por ser ésta de inmediata y directa aplicación aún a falta de normativa secundaria, por lo tanto, si constitucionalmente tengo el derecho a la defensa que incluye el presentar pruebas, no podrá existir norma alguna que vaya en contra de ello, y si en efecto existe, existe la obligación de adecuarla a la norma constitucional para de esta manera tender a la protección efectiva de los derechos consagrados constitucionalmente.

Una vez aclarado ello, podemos indicar que el anticipo surge o tiene su razón de ser porque el Estado presume que existirá una continuidad en la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En este ámbito y sabiendo que “no cabe admitir la posibilidad de que exista un tributo que no responda a una evidencia de esa capacidad.” (TELERMAN y GARCÍA; 2003; 106) podemos establecer que en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y sociedades, los parámetros bajo los cuales se calcula el anticipo no suponen una presunción de continuidad de la capacidad contributiva y más bien atentan contra los requisitos de

que la capacidad contributiva entendida como esa “aptitud para pagar impuestos y principio legitimador de los tributos” sea real y efectiva. Así también, el hecho de que en nuestra legislación no se permita demostrar la no existencia del hecho generador, y por tanto se tome al anticipo pagado como pago definitivo, permitiéndose la devolución del anticipo únicamente cada trienio y por razones de fuerza mayor o caso fortuito, demuestra que se está estableciendo una presunción de derecho (iure et de iure o presunción absoluta) – que no admite prueba en contrario – respecto al anticipo que coloca al contribuyente en una situación de indefensión.

Es necesario entonces analizar lo que se entiende por presunción; la Enciclopedia Jurídica OMEBA establece que “las presunciones se aplican, especialmente, a los hechos jurídicos y convierten en Derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad ocurren”. La razón de ser de las presunciones radica en el hecho de que la posibilidad de prueba en contra se reduce, dependiendo de la categoría que trate, y por tanto, quien invoca la norma que consagra una determinada presunción no está en la obligación de probarla, mientras que sobre quien recae dicha presunción tiene la facultad – si es de aquellas que admite prueba en contrario - de probar la causa que destruye a la presunción. Las presunciones legales que son aquellas determinadas por la ley, se dividen en presunciones iuris tantum y en presunciones iure et de iure; las primeras que son aquellas que admiten prueba en contrario. En el caso de las presunciones iure et de iure, “...lo que se impide es atacar el razonamiento o demostrar la inexistencia del hecho presumido” (ENCICLOPEDIA OMEBA; 2008; 53)

Al respecto, en el artículo 32 del Código Civil, norma supletoria en materia tributaria, se establece que “se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”. Como vemos, en las presunciones de pleno derecho – iure et de iure - se elimina prácticamente la actividad probatoria, en la

medida en que lo afirmado por esa presunción resulte irrefutable...” (BOCHIARDO y GARCÍA, 2003, 238); mientras que las presunciones iuris tantum permiten al contribuyente atacar dicha presunción demostrando la constatación o inexistencia del hecho base, fundamento para la presunción.

Por otra parte, ZICCARDI y GARCÍA han definido a la presunción como “...un proceso lógico conforme al cual, existiendo un hecho base conocido y probado, se concluye una afirmación de otro hecho, llamado hecho “presumido” o “inferido”, sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos.” (2003; 236). En el área tributaria según lo establecen BOCHIARDO y GARCÍA, “las presunciones son utilizadas frecuentemente y se las justifica por razones de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos.” (2003, 237). Dichos autores aceptan el uso de presunciones cuando se trata de desplegar la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria, específicamente cuando de fiscalizar se trata, es decir, que las presunciones permiten que se tenga por acontecido el hecho generador, que da lugar, a la obligación tributaria, en este caso al anticipo.

Una vez que tenemos una idea clara de las presunciones, podemos indicar que tratándose de la figura del anticipo cuyo cálculo se realiza y se paga antes que nazca en teoría la obligación tributaria por cuanto no acontece aún el hecho generador, la manera en la que se calcula y por ende el resultado de dicho cálculo no puede constituirse en una presunción que no admita prueba en contrario pues se estaría dejando en total indefensión al contribuyente, se estaría vulnerando la seguridad jurídica así como el derecho constitucional a la defensa pues “En estos casos, el uso de la presunción constituye un real cercenamiento a la defensa del contribuyente... por lo que debería ser usado en forma restrictiva por la Administración” (BOCHIARDO y GARCÍA; 2003; 238).

En el caso del anticipo, al tratarse de un pago anticipado del impuesto a la renta, su cálculo se lo debe hacer en base de antecedentes conocidos en este caso de la renta obtenida en el ejercicio anterior, sin embargo, no se podría considerar como una presunción de derecho, como en efecto se desprende de nuestra legislación, ya que si bien se parte de circunstancias conocidas, éstas no son certeras ni precisas pues pueden diferir de lo realmente ocurrido más aún cuando se sostiene que el cálculo del anticipo deja de tener vigencia el momento en que el contribuyente demuestra que lo pagado como anticipo no tiene un sustento jurídico debido a la inexistencia del hecho generador; por tanto es válido en procura de los

derechos y principios constitucionales de los contribuyentes, que se admita prueba en contrario.

Es por ello, que dado el análisis de nuestra normativa, al cálculo del anticipo se lo considera como una presunción de pleno derecho puesto que no cabe la devolución del anticipo pagado sino cada trienio o por razones de fuerza mayor o caso fortuito, a más de que el anticipo pagado si es menor a la renta efectivamente causada deviene en pago definitivo, sin la posibilidad para que el contribuyente puede demostrar lo contrario; es evidente entonces que con esto se está consagrando una presunción de derecho, que afecta a los contribuyentes pues en casos en que no se verifique el hecho generador que sería el hecho base para la presunción, el contribuyente se ve despojado de su derecho a probar aquello y pedir que se le restituya el pago del anticipo al impuesto a la renta pues en efecto aquella renta jamás se generó, vulnerando el derecho constitucional a la defensa ya que en estos casos, lo que se presume es la continuidad de la capacidad contributiva, hecho base que depende de varios factores dinámicos, y por lo tanto no es una situación comparable con otras presunciones iure et de iure que establece nuestra normativa como es la presunción de conocimiento de la ley, por ende, se debería admitir la prueba en contrario caso contrario se estaría transgrediendo

Adicional a ello, vemos que la forma de cálculo del anticipo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no suponen hechos acreditados que prueben la capacidad contributiva, no existe el “hecho base” necesario en toda presunción (que de cierta forma puede existir en el cálculo para los no obligados a llevar contabilidad), es decir, no existen hechos ciertos que demuestren esa continuidad. Finalmente, tal y como señala TELERMAN y GARCÍA, en el anticipo “...dada esa base sólo presumida, la posibilidad de demostración de la inexistencia de tal continuidad – bien por resultar inexistente el hecho imponible, o por presentar en definitiva una conformación distinta a la provisionalmente estimada – es condición de validez de esas obligaciones.” (2003; 107). El anticipo entonces no puede implicar una certeza, y si se considera una presunción ésta debe admitir prueba en contrario, es decir, debe existir la posibilidad de demostrar su inexistencia al momento de liquidar el tributo.

Como consecuencia, las presunciones de derecho caen en el plano de la inconstitucionalidad por cuanto coartan el derecho a la defensa, ocasionando

indefensión al impedirse demostrar la inexistencia de capacidad contributiva que dio lugar al cálculo del anticipo y que se convirtió por ello en un impuesto mínimo.

Finalmente, y del análisis de constitucionalidad que se ha realizado a la figura del anticipo, concluyo manifestando que en primer lugar es evidente la transgresión a derechos constitucionales como es el de la igualdad en el caso de la discriminación que existe entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad de aquellos no obligados respecto a la distinta forma de calcular el anticipo; y dentro de los obligados a llevar contabilidad existe vulneración así mismo al derecho constitucional a la igualdad así como al principio de equidad por cuanto los parámetros en los que se basa el cálculo del anticipo van a perjudicar a los contribuyentes que requieran mayor cantidad de activos pues dicha cantidad no necesariamente es una manifestación directa de la capacidad contributiva requerida en el impuesto a la renta existiendo desigualdad con aquellos que no requieren igual magnitud de activos pero cuya capacidad contributiva es análoga.

En segundo lugar, el momento en el que, según la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento establecen que el anticipo calculado se convierte en pago definitivo cuando éste es superior al impuesto realmente causado, así como cuando se establece su devolución cada trienio y por motivos de fuerza mayor o caso fortuito, se está dando una violación a los derechos constitucionales que garantizan la propiedad y no confiscación, pues a la postre en dichos casos, no nació siquiera la obligación tributaria al no verificarse el hecho generador.

Es por ello que, reconociendo que los anticipos son necesarios para dotar de liquidez al Fisco, la regulación legal de esta figura no puede – como ocurre en nuestra normativa – transgredir derechos y principios constitucionales pues en la misma Constitución se establece que “Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.” Y si tenemos en cuenta que “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución”, debería declararse la inconstitucionalidad de las normas que regulan la figura del anticipo por estar en manifiesta incompatibilidad con el “Estado Constitucional de Derechos y Justicia”.

6. SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE LA DISPOSICIÓN DEMANDADA DEBIDAMENTE SUSTENTADA.

7. CASILLERO JUDICIAL - FIRMAS.

BIBLIOGRAFÍA:

Libros - Monografías:

ÁVILA, RAMIRO (ed.); *La Constitución del 2008 en el contexto andino*. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. 1 edición. Quito. 2008. 362 p. ISBN No. 978-9978-92-651-2.

Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano. GISELA ELSNER (edit). Programa Estado de Derecho para Latinoamérica Fundación Konrad Adenauer. 2009. 899 p. ISSN 1510-4974.

BENAVIDES BENALCÁZAR, Merck. *Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Quito. 2003. 267p. ISBN No. 9978-77-103-4.

COLLADO, Miguel dir. *Derecho Tributario: Parte General*. 2 edición. Atelier ed. Barcelona. 2007. 513 p. ISBN No. 978-84-96758-25-4.

DIAZ, Vicente dir., BALDO *et al. Tratado de Tributación: Tomo II: Volumen 1*. Astrea ed. Buenos Aires. 2004. 623 p. ISBN No. 950-508-640-7.

GARCÍA, Horacio dir., ASOREY *et al. Tratado de Tributación: Tomo I: Volumen 1*. Astrea ed. Buenos Aires. 2003. 877 p. ISBN No. 950-508-622-9.

GARCÍA, Cesar. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Marcial Pons ed. Madrid. 2000. 303 p. ISBN No. 84-7248-765-2.

GARCÍA, Horacio dir., ASOREY *et al. Tratado de Tributación: Tomo I: Volumen 2*. Astrea ed. Buenos Aires. 2003. 671 p. ISBN No. 950-508-622-9.

MARTIN, María Antonieta. *Impuesto sobre la Renta*. Cengage Learning ed. México. 2006. 349 p. ISBN. 9706866051, 9789706866059.

PATIÑO, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo: Tomo I*. Colegio de Abogados del Azuay. Cuenca. 2003. 243 p.

PATIÑO, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano: Tomo II*. Universidad Técnica Particular de Loja. 1 edición. Loja. 2005. 335 p. ISBN No. 9978-09-571-3.

QUERALT, Juan *et al.* *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos ed. 16 ed. Madrid. 2005. 811 p. ISBN No. 84-309-4301-3.

TROYA, Vicente *et al.* *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos. 1 ed. Quito. 2010. 466 p. ISBN No. 978-9942-07-046-3.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario: Tomo único*. Depalma ed. Buenos Aires. 2001. 7ª edición. 981 p. ISBN 950-14-1644-5.

Léxico Jurídico Tributario. PATINO, Rodrigo y POZO, Teodoro. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. 2 edición. Cuenca. 2009. 479 p.

Diccionario Jurídico Elemental. CABANELLAS, Guillermo. HELIESTA ed. 18 edición. Argentina. 2003. 422 p. ISBN No. 950-885-046-9.

Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. No. II, XI, XII. Quito. 2003, 2009, 2010.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA; 2008. 236 p.

Legislación:

Ecuador. Constitución de la República del ECUADOR. 20 de octubre de 2008. RO. No. 499. 218 p.

Ecuador. Código Tributario. 14-jun-2005. Codificación 2005 – 009. RO-S 38. (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador: 29-dic-2007. RO-3S 242). 85 p.

Ecuador. Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. 30 de noviembre de 2007. RO. 223. (Reformas: RO 242-3S, 29-XII-2007; R.O. 48-S, 16-X-2009).

Ecuador. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Quito. 28 de Mayo de 2010. Decreto No. 1051. Suplemento del Registro Oficial 209, 8-VI-2010. 58 p. (Reformas: Decreto Ejecutivo N. 374 del 28 de Mayo de 2010, publica en el Registro Oficial No. 209 del 8 de junio del 2010).

Ecuador. Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Segundo Suplemento del Registro Oficial 52. 22-oct-2009.

Textos Electrónicos:

ANDINO, Mauro. *Hacia un Nuevo Sistema de Imposición Directa. El Impuesto a la Renta para el Ecuador: un sistema distributivo*. Cuadernos de Formación. Volumen 8/2009. [ref. de 28 de marzo de 2011]. Disponible en web: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/08_2009/13.pdf

BENALCÁZAR, Juan Carlos. *Aproximación al Derecho Tributario*. Derecho Ecuador Revista Judicial. [ref. de 24 de septiembre de 2010]. Disponible en web: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=2578

LEON, Pablo. *El Anticipo del Impuesto a la Renta y la Capacidad Contributiva*. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. [ref. de 24 de septiembre de 2010]. Disponible en Web: http://www.iedt.org.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=88&Itemid=58

PITA, Claudino. *Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la Adecuación de la Imposición de la Renta a un contexto de Globalización*. CEPAL – SERIE Seminarios y Conferencias. [ref. de 28 de marzo de 2011]. Disponible en web: http://www.cepal.org.ar/publicaciones/xml/4/7284/lcl1456e_IIb.pdf

TROYA, José Vicente. *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*. Quito, Julio 1998. [ref. de 24 de septiembre de 2010]. Disponible en web: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/1999/13-tomo-1/13_el_nuevo_derecho_constitucional.pdf