PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO.

"LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN TORNO A LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA"

NOMBRE:ANDRÉS MORETA NEIRA

DIRECTOR: ROBERTO SILVA LEGARDA, LL.M

QUITO, 2014.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

Quito, 14 de abril de 2014

Doctora
Ivette Haboud B.
Secretaria Abogada de la
Facultad de Jurisprudencia de la PUCE

De mi consideración:

En relación a su solicitud para que en calidad de Profesor Informante emita el informe correspondiente en relación a la Disertación previa a la obtención del título de Abogado, presentada por el señor Andrés Moreta Neira titulada "LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN TORNO A LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA", al respecto me permito indicar lo siguiente:

La Tesina que me ha sido entregada reúne los requisitos académicos exigidos por una institución de educación superior para este tipo de investigaciones.

El presente trabajo de fin de carrera contiene un breve estudio en el contexto del régimen jurídico del anticipo del impuesto a la renta, el mismo que se lo ha vinculado dentro de la investigación con la teoría del enriquecimiento sin causa en el Derecho Tributario, campo en el cual la producción académica-literaria es muy escasa Las conclusiones y recomendaciones producto del trabajo académico son satisfactorias.

Por lo expuesto consigno la nota de **NUEVE SOBRE DIEZ (9/10)** a la Tesina presentada por el señor **Andrés Moreta Neira** cuyo título se menciona en el primer párrafo de esta comunicación, por lo que solicito a Usted, ordenar el trámite reglamentario pertinente.

Atentamente,

Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira

Quito, 07 de mayo de 2014

Doctora
Ivette Haboud
SECRETARIA DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
Ciudad.-

Ref.: Oficio No. 100-SJG-2014

De mi consideración:

Con relación al oficio de la referencia, en el cual se me designa como profesor informante de la disertación de tesis titulada: **"LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN TORNO A LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA"** elaborada por el señor **ANDRÉS MORETA NEIRA,** previa a la obtención del título de Abogado, con el fin de entregar el informe correspondiente al trabajo de investigación, así como su calificación, me permito manifestar lo siguiente:

El trabajo de investigación elaborado por el señor estudiante, cumple con los estándares académicos de investigación monográfica. El estudiante describe y analiza correctamente las situaciones impositivas entorno al Impuesto a la Renta y al ejercicio del poder estatal para obligar a las personas a contribuir a favor de las arcas fiscales con impuestos directos sobre la capacidad contributiva. Desde esa óptica, analiza y va desarrollando el principio de no confiscatoriedad (muy importante en la imposición) para adentrarse al tema del anticipo del Impuesto a la Renta y el impuesto mínimo creado recientemente en el Ecuador.

Después el postulante toca el punto de la teoría del enriquecimiento sin causa en el Derecho Tributario, donde se enfoca en situaciones interesantes desde la óptica del anticipo del Impuesto a la Renta, donde el Estado, por su afán recaudatorio, se nutre de manera indebida de fondos aportados por el ciudadano que en realidad no le debe corresponder. No me queda muy claro, si después de realizar, por parte del contribuyente, su conciliación tributaria para liquidar su Impuesto a la Renta personal y determinar su impuesto causado, dicho valor, calculado sobre su renta real o efectiva, correspondería a su capacidad contributiva efectiva y, por tanto, significaría que equitativamente es lo que debe contribuir hacia el Estado, o existen también otros parámetros que podrían considerarse para evaluar su capacidad contributiva. Quizás sea un tema que el estudiante deba considerarlo en la defensa oral.

cerf

Recibido
Mayo 6/14
1:17h15

Como corolario a esto, el estudiante señala que cualquier rubro o cantidad en desmedro a la capacidad contributiva de las personas, el Estado debe crear mecanismos de devolución automática a favor de aquellos, para que en realidad se proteja y respete los límites en cuanto a la intangibilidad de derechos patrimoniales. La metodología que utilizó la estudiante es a través de un análisis descriptivo de los temas mencionados.

Las conclusiones y recomendaciones son el fiel reflejo corolario de su trabajo y sintetizan básicamente su investigación. La bibliografía es muy variada y heterogénea, lo cual demuestra el esfuerzo realizado por el estudiante en su afán de establecer los lineamientos en esta materia.

Por los argumentos expuestos, considero que las tesis merece ser aprobada con la nota de **DIEZ SOBRE DIEZ (10/10).**

Atentamente,

Ab. Carlos Pontón Cevallos
PROFESOR DE LA FACULTAD

A mí madre y mis hermanas Nicole y Sandra.

ABSTRACT

La presente disertación tiene como tema principal la sustentación de argumentos jurídicos provenientes del Derecho Constitucional, Derecho Tributario y Derecho Civil, para fundamentar la procedencia sustantiva de una devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta, en la medida en que dicho importe afecte a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Está enfocada principalmente a las sociedades (aunque podría aplicar también a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad), toda vez que en ellas el Impuesto a la Renta, al no observar el principio de progresividad, deja en tela de duda con mayor imprecisión cuándo el anticipo comienza a ser confiscatorio y por ende, es procedente una devolución. Para ello, se parte del principio de equidad en virtud del cual nadie (incluso el Estado) puede enriquecerse a costa de otro, es decir, que en ello se sustenta la Teoría del Enriquecimiento sin Causa para solicitar la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta, en la medida en que éste se vuelve confiscatorio y por lo tanto pierde la causa material de la potestad tributaria y por ende, carece de justicia el sistema tributario.

Con la aplicación de métodos cualitativos y dogmáticos que han permitido evaluar dos casos particulares de sociedades afectadas por el Anticipo del Impuesto a la Renta, se pudo abstraer conceptos generales, a fin de verter conclusiones y recomendaciones enfocadas principalmente en los parámetros que deberán tomar en cuenta los jueces, si eventualmente algún contribuyente decidiera ampararse en esta disertación para plantear una acción que busque la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta amparado en la Teoría del Enriquecimiento sin Causa.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....1

1. CAPÍTULO I: PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO LÍMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA.

1.1. La Potestad Tributaria.
1.1.1. La Potestad Tributaria en el Ecuador.....5
1.1.2. El Impuesto a la Renta y su Anticipo.....7

1.2. Principio de Legalidad.....11
1.2.1. El Principio de Legalidad Expresado como "Reserva Legal".....11
1.2.2. Las Actuaciones de la Administración Tributaria.....14
1.2.2.1. Teorías sobre el Principio de Legalidad de la Administración.....16
1.2.2.2. Las Potestades Discrecionales en el Derecho Tributario.....18
1.2.2.2.1. La Potestad Reglamentaria en el Derecho Tributario.....21

1.3. Principio de Capacidad Contributiva.
1.3.1. Evolución del Principio.....25
1.3.2. Consideraciones Objetivas y Principio de No Confiscatoriedad.....27
1.3.3. Consideraciones Subjetivas.....30
1.3.3.1. Análisis Valorativo del Límite de la Capacidad Contributiva.....31

1.4. El Fundamento Formal y Material de la Potestad Tributaria.
1.4.1. La Relación entre el Principio de Legalidad y el Principio de Capacidad Contributiva.....34

2. CAPITULO II: LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1. Noción General y la Equidad como su Fundamento.....37

2.2. Su Objeto Jurídico.....39

2.3. Elementos configurativos.....42
2.3.2. Elementos Sustantivos de la Teoría del Enriquecimiento sin Causa.....42
2.3.3. Requisitos Formales de la Acción In Rem Verso. (Subsidiariedad).....44
2.3.3.1. El Pago Indebido y Pago en Exceso.....45
2.3.3.1.1. Definición del Pago Indebido y el Pago en Exceso.....46
2.3.3.1.2. Elementos Constitutivos del Pago Indebido.....46
2.3.3.2. Una devolución Prevista en la Ley por Caso Fortuito o Fuerza Mayor.....49

2.4. La Prueba del Enriquecimiento sin Causa.....51

3. CAPITULO III: DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN TORNO A LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA.

3.1. La Imposición Heterodoxa.....54
3.1.1. Los Anticipos o Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta en América Latina.....59
3.1.1.1. Argentina.....61
3.1.1.2. Guatemala.....63
3.1.1.3. Honduras.....64
3.1.1.4. Paraguay.....65

3.2. Breve Aproximación a la Tesis Propuesta.....66
3.3. Cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para Sociedades.....69
3.4. El Caso de las Empresas Comercializadoras.....70
3.4.1. Caso en que el Anticipo del Impuesto a la Renta sobrepasa al Impuesto a la Renta pero no es Confiscatorio.....71
3.4.2. Caso en que el Anticipo del Impuesto a la Renta sobrepasa al Impuesto a la Renta y es Confiscatorio.....74

4. CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....77

BIBLIOGRAFÍA.....81

INTRODUCCIÓN

El Servicio de Rentas Internas, es por disposición del artículo 3 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [1], el ente recaudador, encargado de la administración del Impuesto a la Renta, y por lo tanto de su anticipo. El mencionado cuerpo legal y su reglamento, disponen plazos de pago y fórmulas de cálculo a fin de determinar la cuantía de este Anticipo, y en qué momento liquidarlo.

La fórmula de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta puede ocasionar que éste termine siendo mayor al impuesto principal, y por lo tanto podría existir un saldo a favor del contribuyente y por ende, la procedenciade una devolución de lo excesivamente pagado. Empero, la normativa tributaria en este sentido – y como acertadamente lo sostienen algunos tratadistas – ha sido un tanto discriminatoria, por cuanto,al tratarse del segundo grupo de contribuyentes, que lo conforman: las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, se prohíbe dicha devolución, disponiendo el inciso i) de la fracción segunda del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), que el anticipo que fuera mayor al Impuesto a la Renta no será susceptible de devolución alguna, y será considerado como impuesto mínimo. Para el resto de contribuyentes, que conforman el primer grupo (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), la devolución sí está permitida.

Lo alarmante de esta situación se centra en que a más de restar liquidez por efectuar una recaudación anticipada de rentas, que aún no se han producido, el anticipo que resulte excesivo, puede derivar en prácticas confiscatorias que al final afecten la actividad económica del contribuyente y lo obliguen a parar su proceso productivo, comercial o de prestación de servicios.

Vale la pena decir, que no siempre ha existido esta discriminación para un tipo de contribuyentes y beneficios para otros, pues en efecto, la Ley 56 publicada en el Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989, la cual ya perdió vigencia por las reformas introducidas en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007, clasificaba a ambos grupos de contribuyentes en

[1] Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 463 de 17 de noviembre de 2004.

una misma condición, y no establecía trabas para la devolución de lo excesivamente pagado, así como tampoco señalaba los supuestos en los que procedería dicha devolución, y no tenía ni tiene porque hacerlo, ya que de una interpretación sistemática del cuerpo legal tributario en concordancia con la Constitución de la República, se desprende que con un Reclamo de Pago Indebido debíamos haber obtenido el resultado esperado.

Justamente, la eventual confiscación que podría surgir de la aplicación irrestricta de esta norma, es lo que motiva una investigación en torno a la fundamentación de una acción legal que permita la devolución de lo excesivamente pagado tomando en cuenta la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, la cual ha sido conocida como una fuente de obligaciones no legislada que busca poner en plena vigencia los principios constitucionales, y principios del derecho universal, como aquel que menciona que nadie puede enriquecerse a costa de otro.

Para el desarrollo de esta investigación, se debe hacer una amalgama entre laTeoría del Enriquecimiento sin Causa, con los conceptos y procedimientos tributarios que regulan el Anticipo del Impuesto a la Renta y su devolución.

El espacio es el territorio ecuatoriano, ya que estas disposiciones sólo afectan a los contribuyentes domiciliados en el Ecuador. Con la intensión de hacer un análisis comparativo se recurrió como referencia al ordenamiento jurídico de otros países de la región, a fin de evaluar la legislación tributaria, así como la casuística internacional.

El periodo de tiempo en el cual se desarrollará esta investigación será a partir del año 2008, ya que fue en éste en el que entró en vigencia la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, y en la cual se dispuso el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta, hasta nuestros días, en vista de que se trata de un problema vigente.

Este trabajo se desarrollará – principalmente – con el empleo de un método dogmático, toda vez que pretende explicar, mediante la abstracción de los preceptos legales y reglamentarios que regulan la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta de las sociedades (en el presente trabajo nos referiremos a éstas sin perjuicio de que el análisis podría ser también aplicable a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y a las sucesiones indivisas) hacia la teoría del Enriquecimiento sin Causa, y por lo tanto generar argumentos sistemáticos que permitan fundamentar la procedencia de la devolución del Anticipo a través de esta acción..

El producto final de esta tesis será la demostración fáctica de la devolución de lo excesivamente pagado por concepto de Anticipo de Impuesto a la Renta, fundamentada en la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, por lo tanto el método deductivo nos guiará en la concreción de ideas generales aplicadas en un caso particular.

Dada la naturaleza de esta investigación se tendrá predilección por las técnicas cualitativas, ya que nos permitirán un enfoque más centrado y por lo tanto, datos más certeros respecto de lo que queremos averiguar, a la vez que descartamos como la mejor opción la utilización de métodos cuantitativos, pues como hemos podido apreciar, éste no es un tema que se ha llevado a la práctica por parte de los contribuyentes, quienes por el contrario estarían a la espera de que, ante la ausencia de un pronunciamiento por parte de las autoridades, quizá sea la academiadesde dónde se les brinde una solución ante lo que parecería una vulneración de derechos.

Se debe tener muy en cuenta, que mientras se desarrollaba este trabajo de disertación, la Corte Constitucional del Ecuador se pronunció sobre la acumulación de causas que pretendían la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas, artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, (Casos No. 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11 IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN)[2]. Esta sentencia signada con el código 006-13-SIN-CC, fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 56 de fecha 12 de agosto de 2013. Empero, como el objeto de este trabajo es analizar el Anticipo del Impuesto a la Renta y su devolución amparada en la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, no se analizará en este trabajo el examen de constitucionalidad que se contiene en dicho fallo.

[2] Es importante recalcar que la Corte Constitucional incluyó en la acumulación de causas, aquellas que además de demandar la inconstitucionalidad del artículo 41 de la LORTI y sus normas conexas en su Reglamento de Aplicación, lo hacen también de otras normas relacionadas. Así, el caso 0027-11 IN interpuesto por la compañía MASGAS S.A. demanda la inconstitucionalidad de la Segunda Disposición Reformatoria del Código de la Producción y del Decreto Ejecutivo No.- 420 el cual redujo el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta en las estaciones de combustible. **Sin embargo, ya que el presente trabajo de disertación se refiere únicamente a la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta, este análisis se centra exclusivamente en ello y por lo tanto sólo en las disposiciones normativas de la LORTI y el RLORTI.**

Es así que,a lo largo del proceso investigativo, esta disertación se desarrollará en cuatro capítulos, los cuales se relacionan directamente con la finalidad de explicar desde los diversos frentes del Derecho Constitucional, Derecho Tributario y Derecho Civil, la hipótesis planteada. En un primer capítulo se realiza un enfoque desde los principios del Derecho Tributario, como límites al ejercicio de la potestad tributaria, con la finalidad de evaluar jurídicamente la forma en cómo se ha legislado esta prohibición de devolución; en el segundo capítulo nos adentramos a lo que es en sí la Teoría del Enriquecimiento sin Causa y se encauza su aplicación en el Derecho Tributario; en el tercer capítulo se efectúa un análisis nutrido de los conceptos aportados en los dos capítulos anteriores, se conoce un poco más de la legislación tributaria en los países de la región, y se ponen en consideración dos casos prácticos reales que evidencian lo planteado en esta investigación: la confiscación que se puede llegar a producir con el Anticipo del Impuesto a la Renta para ciertos contribuyentes; finalmente, en el cuarto y último capítulo, se plasman las conclusiones y recomendaciones del autor, a fin de ofrecer una solución jurídica alternativa a las hasta aquí planteadas (ilegalidad e inconstitucionalidad del Anticipo), respecto de esta problemática.

Finalmente y tomando en cuenta todo lo aportado, este trabajo tiene el gran desafío de absolver la interrogante, con fundamentos jurídicos y prácticos, acerca de si *¿es procedente alegar un enriquecimiento sin causa por parte del Estado ecuatoriano debido a la aplicación de una norma legal que prohíbe la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta?*

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO LÍMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1. La Potestad Tributaria

1.1.1. La Potestad Tributaria en el Ecuador

El Derecho Financiero es aquel que viene a regular la actividad financiera pública, la cual distingue dos ámbitos de actuación: el ingreso y el gasto público[3], siendo justamente al primero de estos ámbitos, que por estar más restringido en lo que ataña a los ingresos provenientes de la recaudación tributaria, lo que corresponde como objeto del Derecho Tributario.

Está claro que el cobro de tributos no puede ser de carácter voluntario, sino obligatorio (más allá del cumplimiento voluntario que implica la determinación del Impuesto a la Renta por parte de las sociedades), ya que lo recaudado le sirve al Estado para el cumplimiento de sus fines de interés general, los cuales se hallarán contenidos en sus planes de política fiscal, y van relacionados directamente al financiamiento de la inversión, por ejemplo en sectores estratégicos, o al gasto público, como serían los programas de ayuda social que emprende un gobierno para reducir la desigualdad en una determinada sociedad.

En este sentido, es necesario que se ejerza una potestad o poder, el cual en palabras de SANTAMARÍA PASTOR se define como *"una situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes."*[4]

Ejercida la potestad pública en el cobro de tributos con carácter obligatorio a los ciudadanos, es lo que se conoce como la *"potestad tributaria"*. Igualmente, se considera necesario citar a GIULIANI FONROUGE quien nos da un concepto más concreto al decir que

---

[3] Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario, Parte General. España, Ed. Thomson Civitas, Décimo Octava Edición, 2008. Pág. 31

[4] Juan Alfonso Santamaría Pastor. Fundamentos del Derecho Administrativo Vol. I. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Arces, 1988. Pág. 879.

ésta *"es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallen en su jurisdicción."*[5]

La potestad tributaria se encuentra establecida en el artículo 120 numeral 7 de nuestra Constitución.

> *Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:*
>
> *(...)*
>
> *7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.*
>
> *(...)*[6]

En el artículo que se ha citado se puede evidenciar que, por un lado el titular de la potestad tributaria es el Estado, y por otro, que la forma en la cual debe ejercerse dicha potestad es a través de ley formalmente aprobada por el órgano colegiado competente, la Asamblea Nacional. No obstante, se deja a salvo las atribuciones conferidas a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs); al respecto menciona el artículo 264 numeral 5 del mismo texto constitucional:

> *Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:*
>
> *(...)*
>
> *5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.*
>
> *(...)*[7]

Se puede ver que a los GADs la Constitución les ha conferido la potestad tributaria en materia de tasas y contribuciones especiales, dejando la exclusividad de los impuestos al parlamento central, ya que en su artículo 301 se 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..."*[8]

---

[5] Citado por: Jaime Ross Bravo. Derecho Tributario Sustantivo. Santo Domingo, Editorial Capgefi, Segunda Edición, 2009. Pág. 115.
[6] Constitución del Ecuador, Publicada en el Registro Oficial No.- 449 de 20 de octubre de 2008.
[7] Ídem.
[8] Id.

1.1.2 *El Impuesto a la Renta y su Anticipo*

La Ley de Régimen Tributario Interno[9] establece como objeto de este impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras. De igual forma, se determina en su segundo artículo lo que se entiende por *"renta"* para efectos de este impuesto.

Así, en la ley se determinan todos los componentes del impuesto tales como: los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base imponible y la tarifa. Explica la norma, que será sujeto activo de este impuesto el Estado, y lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas (SRI); como sujetos pasivos se encuentran las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras que obtengan renta gravada conforme las disposiciones de la misma ley; al hablar del hecho generador nos referimos al supuesto fácticodefinido por la ley para configurarse el impuesto, y en este caso se constituye en el hecho económico de percibir renta o utilidades; sigue en la lista la base imponible del impuesto que resulta – grosso modo – de una operación aritmética por medio de la cual se suman todos los ingresos gravados, de los cuales se sustraen los gastos deducibles, además de la realización de ciertos ajustes señalados en la LRTI o su Reglamento; finalmente, se tiene la tarifa que es el porcentaje que ha de aplicarse a la base imponible, operaciones que dan por resultado el Impuesto a la Renta causado.

El Anticipo del Impuesto a la Renta, según el artículo 41 de la LRTI, es tratado como una forma de pago del Impuesto a la Renta ya que, según el mencionado artículo, en su literal a) se refiere al cálculo del impuesto principal como un monto resultante de la diferencia entre el Impuesto a la Renta causado menos el anticipo pagado, que al tenor del literal c)[10] constituye crédito tributario en un 100% para el año corriente.

El Anticipo del Impuesto a la Renta lo deben soportar según el numeral segundo del artículo 41 de la LRTI, los siguientes contribuyentes:

---

[9]Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 209, de 08 de junio de 2010.

[10]Art. 41.2 (...) c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscalen curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración.

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:[11]

Empero la legislación hace una distinción entre dos grupos de contribuyentes para diferenciar su fórmula de cálculo del anticipo. El primer grupo lo conforman:

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:

Quienes deben determinar el anticipo mediante la aplicación de la siguiente fórmula aritmética:

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;[12]

De ello, se puede apreciar que la fórmula de cálculo del anticipo tiene directa conexión con la renta percibida en el ejercicio económico anterior,situación que no tiene lugar en el segundo grupo de contribuyentes a quienes se les establece una forma de cálculo diferente, así:

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.[13]

---

[11] Ibídem.

[12] Ibídem.

[13] Ibídem.

Para este segundo grupo de contribuyentes, el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta no está relacionado con la renta generada en el ejercicio económico anterior, sino con otros componentes como el ingreso, el gasto, el activo y el patrimonio.

Ahora bien, el órgano legislativo nacional ha ejercido su potestad tributaria al legislar la fórmula de pago del Impuesto a la Renta, del cual se debe descontar su anticipo ya pagado con anterioridad. Empero, puede suceder, por diversas causas que se estudiarán en los próximos capítulos, que el anticipo sea mayor al impuesto causado, o que incluso se cause un anticipo, sin que exista renta gravada (utilidad tributable), ante lo cual debería proceder, al menos bajo una lógica económico-tributaria,una devolución de lo excesivamente pagado. La normativa tributaria en este sentido – y como acertadamente lo sostienen algunos tratadistas – ha sido un tanto discriminatoria, por cuanto se refiere a una devolución sin establecer presupuestos que la hagan procedente cuando se trata de 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 (primer grupo de contribuyentes). En efecto el literal e) del numeral 2 del artículo 41 de la LRTI dispone:

> *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.*[14]

Es decir, que para hacer efectiva la devolución de lo excesivamente pagado, bastaría verificar que en efecto el anticipo sea mayor al impuesto causado. Por otro lado, se permite la devolución de este excedente con relación al segundo grupo de contribuyentes(las personas naturales, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades) en los mismo términos del primer grupo – sin ningún requisito más que verificar que el impuesto causado sea cubierto en su totalidad por el anticipo pagado – pero solamente por el monto correspondiente a las retenciones en la fuente en el ejercicio fiscal corriente.Al respecto el literal e) del artículo 41 de la LRTI señala:

> *(...)*
>
> *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*

[14] Ibídem.

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.[15]

No obstante, la legislación tributaria no ha sido inconsecuente con la realidad – al menos en cierta medida – y establece en el segundo inciso del literal i) del artículo 41 de la LRTI, que una vez cada trienio, el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo pagado, siempre que por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto gravemente afectada la actividad económica del contribuyente; pero, en el caso de que el anticipo sea mayor al impuesto causado o que no se haya autorizado su devolución, constituirá impuesto mínimo sin derecho a crédito tributario posterior.

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.[16]

El análisis sobre este punto se lo hará en los capítulos posteriores. Lo que se ha logrado hasta ahora es revisar cómo el Estado ha ejercido su potestad tributaria para regular el impuesto que será el objeto de estudio en esta disertación. Por ahora corresponde indagar la doctrina y la legislación, a fin de evaluar cómo los principios tributarios permiten establecer límites a la potestad tributaria, y sirven como garantía de defensa de los derechos de los contribuyentes.

[15] Ibídem.
[16] Ibídem.

1.2. Principio de Legalidad

Como principio fundamental del Derecho Público, el Principio de Legalidad se refiere a la sujeción al orden jurídico de todas las actuaciones que emanen como producto de una relación jurídica en la que intervenga el ente estatal, que irremediablemente *"recoge la totalidad de las normas, principios y valores que inspiran un sistema jurídico, pues la relación entre la administración pública y los administrados debe ser clara, por tratarse de normas reguladoras de la vida social, para evitar revivir el estilo autocrático de Luis XIV y afianzar cada día el postulado de la Revolución Francesa de la despersonalización del poder".*[17]

1.2.1. El Principio de Legalidad Expresado como "Reserva Legal"

El principio de legalidad en el Derecho Tributario encuentra dos dimensiones: la *"Reserva Legal"* y *"Las Actuaciones de la Administración Pública"*.Sobre la primera de estas dimensiones, se dice que es aquella por la cual *"se reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones."*[18]; al respecto, algunos destacados doctrinarios de la materia,ven a esta dimensión de este principio de la siguiente manera:

- ✓ Héctor Belisario Villegas:

> *El principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas. Es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo 'no hay tributo sin ley que lo establezca', inspirado en el tan conocido del derecho penal 'nullum crimen, nulla poena sine lege.*[19]

- ✓ Dino Jarach:

---

[17] Diana Amazo Parrado."¿Es paradójica la autonomía de la voluntad frente al principio de legalidad en los contratos estatales?".Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal, Revista Socio Jurídica, Universidad del Rosario, Colombia, 2007. Pág. 188.

[18] BALEEIRO, Uma Introducca. p. 199. Citado por Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Volumen I, Ediciones Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires. 1970. Págs. 313

[19] Héctor Belisario Villegas. Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.Buenos Aires,Editorial Astrea, 8ª edición, 2003. Pág. 254. Citado por Richard Leonardo Amaro Gómez. El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario. Internet: \El Principio de legalidad en el Derecho Tributario.htm. Último Acceso: 30-03-2013 a las 18H58.

Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez.[20]

✓ Adolfo Gabino Ziulú:

De estas pautas constitucionales se infiere muy claramente que en nuestro ordenamiento jurídico no puede haber impuesto sin ley que lo establezca. La palabra 'ley' ha de entendérsela en su significado formal y material...[21]

✓ Miguel Ángel Ekmekdjian:

Puede enunciársela, brevemente, con la frase 'no hay impuesto sin representación', que acuño el derecho anglosajón a partir de la Carta Magna de 1215.[22]

Sea que se lo enuncie como la legitimidad representativa abstractamente, o aludiendo al órgano parlamentario un poco más en concreto, se busca establecer que sólo mediante ley se puede legislar en materia de impuestos, entendida ésta - como bien señala ZIULU - en un sentido material y formal, es decir, que a más de lo que va a legislar (creación, modificación o extinción de impuestos) debe respetar todos los procedimientos establecidos para la creación formal de la norma.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano el principio de legalidad reconocido como reserva legal se halla preceptuado tanto a nivel legal como constitucional.

La Constitución del Ecuador del año 2008,[23] aprobada mediante referéndum popular, señala en su artículo 132 numeral 3 que se requerirá ley en el caso de crear, modificar o

---

[20]Dino Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires,Editorial Cangallo, 1983. Pág. 299. Citado por Richard Leonardo Amaro Gómez. El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario. Internet: \El Principio de legalidad en el Derecho Tributario.htm. Último Acceso: 30-03-2013 a las 18H59.

[21]Adolfo Gabino Ziulú. Derecho ConstitucionalTomo II: Principios y Derechos Constitucionales. Tomo II: El Poder y las Garantías Constitucionales, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997. Pág. 230. Citado por Richard Leonardo Amaro Gómez. El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario. Internet: \El Principio de legalidad en el Derecho Tributario.htm. Último Acceso: 30-03-2013 a las 18H59

[22]Miguel Ángel Ekmekdjian. Manual de la Constitución Argentina. Buenos Aires, Editorial Depalma. 1999. Pág. 383. Citado por Richard Leonardo Amaro Gómez. El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario. Internet: \El Principio de legalidad en el Derecho Tributario.htm. Último Acceso: 30-03-2013 a las 18H59

[23]Constitución del Ecuador, Publicada en el Registro Oficial No.- 449 de 20 de octubre de 2008.

suprimir tributos, sin perjuicio de las facultades conferidas a los GADs, con lo cual se deja a salvo que la *"reserva de ley"*, en nuestro caso, sólo rige para esta especie de tributos denominada "Impuestos", ya que posteriormente el mismo texto constitucional en su artículo 301 señala que *"Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos..."*

Igualmente, el artículo 3 del Código Tributario ecuatoriano[24] dice que: "*Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer,modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de loscontribuyentes."*

Toda vez que ha quedado sentado que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se recoge lo expresado por la doctrina en cuanto al principio de legalidad desde la dimensión de la *"reserva legal"*, vale mencionar que esa ley, en la cual se puede crear, modificar o extinguir impuestos, debe observar además los requisitos formales en cuanto a su trámite de expedición, siendo el primero el que ya se ha mencionado respecto de que la iniciativa le corresponde exclusivamente a la Función Ejecutiva, y por ley sancionada por la Asamblea Nacional, a lo cual se suma a manera de ratificación lo contenido en la Ley Orgánica de la Función Legislativa en su artículo 68[25]al decir, que este tipo de leyes sólo pueden ser aprobadas en procedimiento ordinario.

Sin lugar a dudas, este tipo de candados de orden material y formal responden a una necesidad de evitar abusos y proteger el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes ya que,lo hasta ahora mencionado se puede encuadrar en el latinismo *"Nullum tributum sine lege"*,pero es necesario tomar en cuenta lo enseñado por el Dr. Vladimir SALAZAR GONZÁLEZ, quien dice que *"no basta la legalidad sino tiene que ir acompañado de la legitimidad, todo lo cual constituyen pilares de la seguridad y el orden jurídicos"*, lo cual se halla reconocido en la doctrina anglosajona con el adagio jurídico*"no taxation without representation"*.

Los requisitos materiales a los que nos hemos referido son aquellos que debe contener la norma tributaria y en este sentido, es claro el Código Tributario ecuatoriano al determinarlos en su artículo 4, el cual reza:

---

[24] Código Tributario, Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No.- 38 de 14 de junio de 2005.
[25] Ley Orgánica de la Función Legislativa, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 642 de 27 de marzo de 2012.

Art 4.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme este código.[26]

Es decir, que para cumplir con el subprincipio de reserva legal como una de las dimensiones del principio de legalidad, es necesario que se cumpla, tanto con los requisitos formales como con los materiales que ya han sido mencionados.

1.2.2. Las Actuaciones de la Administración Tributaria

La segunda dimensión del principio de legalidades la que se refiere a las actuaciones de la Administración Pública, y que se concreta en el postulado constitucional 226 que señala: "*Las instituciones del estado, sus organismos, dependencias, las servidoras y los servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley*"[27], es decir que su actuación se ve limitada a lo que señala expresamente el ordenamiento jurídico.

En esta línea, la Administración Pública debe obrar conforme dictan las normas del ordenamiento jurídico en general para legitimar sus actuaciones, y no sólo con observancia de la Ley y la Constitución como podría erróneamente inferirse de una interpretación literal del artículo 226 de la Constitución del Ecuador, sino que además se deberá tomar muy en cuenta el grado de la autoridad que está conociendo la problemática sometida a su resolución o pronunciamiento, porque como ilustra la Dra. Diana C. AMAZO PARRADO:

Un funcionario de muy alta jerarquía solo estará limitado por la Constitución y la Ley, como es el caso de la facultad otorgada al Presidente de la República para la declaratoria del estado de emergencia económica y social; mientras que un funcionario de menor jerarquía tendrá muy limitado su campo de apreciación para decidirse; limitación que no solo proviene de la Constitución y la Ley, sino de los decretos reglamentarios, los reglamentos internos y, en consecuencia, la competencia de dichos funcionarios será más específica y estará por lo demás también sometida al ejercicio que de dichas competencias hubiesen hecho las autoridades jerárquicamente superiores y a las cuales se encuentra sujeto tal funcionario...[28]

Esto ha sido lo que en doctrina se ha venido denominando como el *"Bloque de Legalidad"*, en virtud del cual entendemos que al decir "*ley*" debemos atender también a todo el ordenamiento jurídico infra legal; de actuar la Administración de la forma aquí

---

[26] Ídem.
[27] Ídem.
[28] Diana Amazo Parrado. Ob. Cit., 2007. Pág. 192 y 193.

señalada,existiríauna presunción de legitimidad en sus pronunciamientos, siendo éste igualmente un principio que deviene del principio de legalidad.

Precisamente, constituye uno de los pilares fundamentales del Derecho Público el principio de legalidad que ha tenido amplio desarrollo desde la visión de las actuaciones de la Administración Pública en el Derecho Administrativo, a saber los entendidos en la materia señalan:

> *El significado relevante que el principio de legalidad tiene en el Derecho Administrativo y, en general, en el Derecho Público, consiste en requerir una habilitación "legal" previa para que las entidades y órganos públicos puedan obrar. Ésta regla funciona entonces como una norma inversa a la de la autonomía de la voluntad, que permite a los individuos actuar a falta de disposiciones prohibitivas.*[29]

En este sentido, en virtud del principio de legalidad se le otorga a la Administración facultades de actuación, también denominadas "potestades", las cuales difieren del concepto de derechos subjetivos y obligaciones correlativas que surgen de una relación jurídica particular con sujeto activo y sujeto pasivo determinado. En efecto, señala GARCÍA DE ENTERRÍA que *"la potestad no se genera en relación jurídica alguna, ni en pactos, negocios jurídicos o actos o hechos singulares, sino que procede directamente del ordenamiento."*[30] De ahí que, al momento de legislar las potestades de la Administración Pública no se deba pensar en un sujeto determinado, sino que se debe respetar ese aspecto de generalidad que deben tener las normas jurídicas.

Resulta necesario examinar si la Administración Pública en una relación de derecho público puede actuar con cierto grado de discrecionalidad cuando la habilitación legal se lo permita, o cuando no se pronuncie al respecto ni siquiera con una norma que lo prohíba, o si por el contrario sus actuaciones deben guardar total apego a lo que expresamente señala el Derecho Positivo.

1.2.2.1. *Teorías sobre el Principio de Legalidad de la Administración*

---

[29] José Fonseca. Funciones y Limites del Principio de Legalidad Administrativa, Quito, Tesis, Programa de Maestría en Derecho Mención en Derecho Administrativo, Universidad Andina Simón Bolívar, 2009. Pág. 36.

[30] Eduardo García de Enterría y Agustín Gordillo. Curso de Derecho Administrativo I y Notas de Agustín Gordillo. Argentina, Ed. LA LEY, 2006, Pág. 449.

La subordinación de la Administración a la ley – tal como indica ESCUIN PALOP – se ciñe por las teorías de la vinculación positiva y la vinculación negativa, a las cuales se hace referencia brevemente:

- ✓ La Teoría de la Vinculación Positivailustra que *"La actividad de la administración solo es jurídicamente correcta cuando tiene un concreto y específico fundamento legal"*[31]. Representando de esta manera, una garantía para los ciudadanos el hecho de guardar certeza jurídica sobre el sentido y alcance de las resoluciones que tomará la Administración en sus actuaciones; a la vez que se constituye al bloque de legalidad en la fuente generadora de las atribuciones de la Administración.

- ✓ La Teoría de la Vinculación Negativa por su parte, indica que *"La esfera de actuación de la administración se define negativamente por su relación con la ley. Todo lo que la ley no prohíbe queda dentro del ámbito en que la Administración puede decidir libremente"*[32]. Siendo en este caso el bloque de legalidad solamente un límite, y su fuente legitimadora no es por tanto la ley.[33] Se debe tener en cuenta que la Teoría de la Vinculación Negativa no se asemeja a la autonomía de la libertad de las partes del derecho privado, porque según esta doctrina la Administración Pública podría actuar con cierta discrecionalidad solamente en los casos que el ordenamiento jurídico no se ha pronunciado al respecto, y no en aquellos casos que no ha prohibido alguna conducta, porque las instituciones del Estado no pueden soslayar el cumplimiento irrestricto de una disposición expresa de la ley, aun cuando ésta no se haya plasmado como prohibición.

Sin embargo, cualquiera de los sistemas que se adopte en un Estado, éste debe tener respaldo en el ordenamiento jurídico, es decir debe constar en la legislación de un determinado país, a fin de que la doctrina sea plasmada en la realidad y se vuelva obligatoria, citando a García de Enterría y Fernández, encontramos que:

> *Nuestro tema es precisar...qué tipo de vinculación alcanza a la Administración respecto al ordenamiento que la rige. (...) La Administración podría hacer 'no meramente aquello que la Ley expresamente le autorice, sino todo aquello que la Ley no prohíbe' (MEYERANSCHÜTZ). Más en particular: habría de entenderse que la Administración puede usar de su*

[31] Catalina Escuin Palop. Curso de Derecho Administrativo, Valencia, Ed. Tirant Le Blanch, 3ra edición, 2005.Pág. 132.
[32] Ibídem.
[33] Íd. Pág. 32

discrecionalidad, esto es, de su libre autonomía, en todos aquellos extremos que la Ley no ha regulado. ... Tal concepto de la discrecionalidad, y correlativamente de la legalidad de la Administración, ha estado vigente en nuestro país hasta tiempos asombrosamente recientes, concretamente hasta la vigente Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1956. ... Se forja así, frente a la anterior doctrina de la vinculación negativa, el principio de la positive Bindung, de la vinculación positiva de la Administración por la legalidad (WINKLER) (...) el principio de la legalidad de la Administración opera, pues, en la forma de una cobertura legal de toda a actuación administrativa: sólo cuando la Administración cuenta con esa cobertura legal previa su actuación es legítima...[34]

De lo citado, se desprende que la doctrina ha bifurcado su criterio en la Doctrina de la Vinculación Negativa de la Administración en virtud de la cual se da paso a la autonomía de la voluntad de ésta, en aquellos casos en que la ley no ha regulado; y por otro la Doctrina de la Vinculación Positiva de la Administración que rechaza de plano toda discrecionalidad con que pudiera contar la Administración Pública, ya que exige cobertura legal para toda actuación pública.

Enseña GARCÍA DE ENTERRÍA, que

...la Administración, cuenta con poderes reglados, o de mera aplicación legal automática (por ejemplo, una liquidación tributaria, jubilar a un funcionario por edad) y con poderes discrecionales, en cuyo ejercicio utiliza criterios de apreciación que no están en las Leyes y que ella sola es libre de valorar (por ejemplo el nombramiento o remoción de un cargo de libre designación o la decisión de construir o no una carretera, para seguir con el ejemplo anterior). La existencia de poderes discrecionales es inexcusable para el funcionamiento de la Administración y su presencia marca resueltamente lo más importante de la acción administrativa; y de ahí que tales poderes se caracterizarían justamente por su libertad, por su exención respecto a la ley.[35]

Tal como señala ESCUIN PALOP "*Los diversos sistemas políticos han practicado, por lo general, regímenes mixtos, con mayor o menor inclinación hacia uno u otro modelo de sujeción a la ley...*"[36]. En el caso del Ecuador, con el nuevo marco constitucional, se ha dado un importante avance en materia de derechos, y por lo tanto, se puede decir que está en vigencia lo anotado por ESCUIN PALOP. Así por ejemplo, la Teoría de la Vinculación Positiva se manifiesta en el derecho sancionatorio, por ser necesario contar con el respeto a la seguridad jurídica de que ningún ciudadano será sancionado por un acto que al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción. Por otro lado, la Teoría de la

---

[34]Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo Tomo I, Madrid, Editorial Civitas, Octava edición, 1998, págs. 427-431. Citado por: José Fonseca. Funciones y Limites del Principio de Legalidad Administrativa, Quito, Tesis, Programa de Maestría en Derecho Mención en Derecho Administrativo, Universidad Andina Simón Bolívar, 2009. Pág. 36-37

[35] Eduardo García de Enterría y Agustín Gordillo. Ob. Cit. 2006, Pág. 444

[36]Catalina Escuin Palop. Ob. Cit. 2005. Pág. 133

Vinculación Negativa se hace presente en nuestro ordenamiento jurídico en el campo de los derechos y las garantías constitucionales, para no conculcarlos aun cuando no exista norma jurídica infra constitucional que reglamente la actuación de la Administración Pública para la vigencia de dichos derechos consagrados en el texto constitucional; así el artículo 11 de la Constitución, en su numeral tercero expresamente señala:

> *"3. 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.*
>
> *Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.*
>
> ***Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.*"** (La negrita y el subrayado me pertenecen)

Personalmente, el autor considera que en un Estado de Derecho no se puede ser tan estricto ni ortodoxo con uno u otro sistema, al menos cuando la vigencia de los derechos esté en juego. No obstante, se debe tener en cuenta que el *"abuso del derecho"* puede venir de parte de la Administración Pública, pero también de parte de los ciudadanos que eventualmente podrían tener pretensiones exageradas; por ello se cree necesario que el mejor camino será que nuestros órganos legislativos (a nivel nacional, provincial o cantonal) normen la mayor cantidad de aspectos posibles, a fin de que la Teoría de la Vinculación Positiva vaya ganando más espacio, y la Teoría de la Vinculación Negativa, es decir cuando las normas jurídicas nada dicen al respecto, sea un caso de excepción.

1.2.2.2. Las Potestades Discrecionales en el Derecho Tributario

Lo explicado en el acápite precedente se pone de manifiesto en nuestra Constitución al señalar en el numeral quinto del artículo 11 que *"En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia*[37]*"*. De lo que se desprende que el mandato constitucional, por un lado insta a la Administración a aplicar una norma del ordenamiento jurídico objetivo, y, por otro, a interpretarla de manera que más favorezca a la vigencia de los derechos, lo que es, a fin de cuentas, una facultad discrecional con ciertos límites establecidos propiamente por el Derecho Positivo.

---

[37] Id.

Así, al establecerse un orden jerárquico normativo en nuestro ordenamiento jurídico, se hace un llamado a las personas que actúen en ejercicio de una potestad pública a tener preeminencia por una u otra norma. Textualmente, el artículo 425 de la Constitución, señala:

> *Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.*
>
> *En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.*
>
> *La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.*

Es necesario indicar, que ante las atribuciones expresas que emanen del ordenamiento jurídico para ser acatadas por la Administración, se encuentra que en algunos casos, por cuestiones de técnica legislativa, los postulados legales no pueden ser demasiado exhaustivos, y en consecuencia no pueden contemplar toda la casuística que posteriormente se someterá a resolución de la Administración; por ello, la *"doctrina de los poderes inherentes"*, la cual se traduce en que de una correcta interpretación de la ley que atribuye las potestades a la Administración, se derivan potestades implícitas para el cumplimiento de los fines del Estado. En este sentido, una sentencia Constitucional argentina de 4 de mayo de 1982, traída a colación por GARCÍA DE ENTERRÍA, concluye:

> *Es obvio, sin embargo, que este proceso deductivo no legitima por sí mismo ninguna interpretación extensiva, y ni siquiera analógica, de la legalidad como atributiva de poderes a la Administración; tal interpretación extensiva o la aplicación de la analogía están aquí más bien excluidas de principio. Se trata simplemente, de hacer coherente el sistema legal, que ha de suponer que responde a un orden de razón y no a un casuismo ciego, lo cual, por otra parte, está claro desde la doctrina general del ordenamiento que más atrás se ha expuesto y que impide identificar a este con la Ley escrita.* ***En ese difícil filo entre una prohibición de extensiones analógicas y una coherencia de exigencia legal, se mueve la doctrina de los poderes inherentes o implícitos, que son, en definitiva, poderes efectivamente atribuidos a la Administración por el ordenamiento aunque no por el componente escrito del mismo***.[38](La negrita y el subrayado me pertenecen)

[38] Eduardo García de Enterría y Agustín Gordillo. Ob. Cit. 2006, Pág. 457.

Como explica el profesor Mariano MAGIDE HERRERO en su obra titulada "*Límites Constitucionales de las Administraciones Independientes*"[39] avalado por el Ministerio Español de Administraciones Públicas, existen dos formas en que la Administración ejerce su discrecionalidad, que dicho sea de paso, puede ser conferida por la Constitución o la Ley, y es mediante una aplicación abstracta como en el caso de la facultad reglamentaria, o en cada caso específico a través de actos administrativos de efectos particulares. En el segundo caso, dice el autor citado, que al referirse a la exposición de motivos de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa de 1956 en España: *"ésta (la discrecionalidad) surge cuando el ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público"*. Corresponde ahora determinar qué entiende el autor por "*interés público"*, y continua en su exposición diciendo que la discrecionalidad debe ser entendida como una ponderación de los intereses en presencia a través de mecanismos de elección no contenidos exhaustivamente en las normas, es decir que el legislador no ha de predeterminar en qué forma ha de concluir la ponderación que ha de efectuar la Administración.

Como se mencionó anteriormente, el ejercicio de dicha discrecionalidad – según el fallo argentino citado anteriormente – no es libre y por lo tanto no admite interpretaciones extensivas o la aplicación de analogías, sino que enfatiza la vigencia del principio de *"los poderes inherentes"*, es decir, que de una correcta interpretación de la norma escrita se deducen atribuciones que armonizan el ordenamiento jurídico y lo dotan de aptitud para cumplir con los fines del Estado.

En este orden de cosas, se concluye, en un primer plano, que dicha interpretación debe encaminarse a la consecución del interés público, para lo cual como bien dijo el autor, es necesario hacer una ponderación de intereses pero observando lo preceptuado en el párrafo anterior. En lo que se refiere a una eventual devolución del monto pagado por concepto de Anticipo de Impuesto a la Renta podemos encontrar en pugna, dos intereses a ponderar, los que brevemente mencionamos a continuación, pues más adelante se los abordará con detenimiento y profundidad, a fin de dirimir cual está sobre el otro:

a) El derecho de no confiscación de la renta que tienen todos los contribuyentes y ciudadanos en general, y que se encuentra contemplado en el artículo 323

[39] Mariano Magide Herrero. Límites Constitucionales de las Administraciones Independientes, España, Editorial Ministerio de Administraciones Públicas, 2000. Pág. 252 – 255.

de nuestra Constitución, el cual reza en su parte pertinente que *"...se prohíbe toda forma de confiscación"*; garantía que se relaciona estrechamente con el derecho a aportar al Fisco conforme a su capacidad contributiva; y,

b) La supremacía del interés general de toda la población ecuatoriana a beneficiarse con el producto de la renta recaudada a los contribuyentes, la cual servirá para cumplir con los fines generales del Estado, por sobre el derecho del contribuyente al que se aplicaría lo descrito en el literal anterior, contenido en el artículo 83 numeral 7 de la Constitución.

Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

(...)

7. Promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir.

(...)[40]

1.2.2.2.1. *La Potestad Reglamentaria en el Derecho Tributario*

Dado que la presente investigación se dirige al análisis de la procedencia de obtener la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta en torno a la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, es necesario mencionar prematuramente que uno de sus requisitos de procedencia es aquel que demanda que no exista en el ordenamiento jurídico otro medio jurídico para hacer valer los derechos del empobrecido. Actualmente se sabe que no ha sido aceptada tal herramienta jurídica (declaración de la inconstitucionalidad del anticipo[41]), ya que es por ello principalmente que surge la necesidad del estudio que se realiza mediante la presente disertación; no obstante, corresponde analizar si a la luz de los preceptos legales, y en aplicación de los conceptos hasta ahora aportados en este capítulo,sería procedente que mediante una reforma al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se dé paso a dicha devolución, y por tanto no fuere necesario aplicar la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, toda vez que en el Derecho Positivo ecuatoriano se establecería

[40]Constitución del Ecuador, Publicada en el Registro Oficial No.- 449 de 20 de octubre de 2008.
[41]Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador No.006-13-SIN-CC, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 56 de fecha 12 de agosto de 2013.

un medio para hacer valer los derechos y terminar con el desequilibrio de patrimonio (enriquecimiento – empobrecimiento) que actualmente viven ciertos contribuyentes.

Lo antedicho se sustenta en lo que la doctrina ha bautizado como el principio del "*Reglamento Previo*", en cuya virtud la Administración, sin romper el principio de legalidad, se atribuye nuevas potestades. *"Los limites propios de la potestad reglamentaria, y en particular la reserva de materias a la Ley, es aquí la única garantía para que esa posibilidad, no concluya en abuso."*[42]

Previo a analizar la posibilidad propuesta, es necesario revisar los límites propios a la potestad reglamentaria que tiene la Administración, es decir, al dictar mediante decreto presidencial los reglamentos encaminados a la ejecución y dirección de los postulados legales, a qué principios debe sujetarse.No obstante, se debe tener en cuenta, que ya sea mediante decreto o ley, éstos no pueden ser un impedimento para el ejercicio de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, así su artículo 426 señala expresamente:

> *Art. 426.- Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución.*
>
> *Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente.*
>
> *Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.*

Catalina ESCUIN PALOP, en su obra titulada "*Curso de Derecho Administrativo*"[43] remarca que existen límites formales y materiales en el ejercicio de la potestad reglamentaria, entre los que podemos destacar los siguientes:

- ✓ La Administración no puede regular primariamente materias que están reservadas por mandato Constitucional a la Ley, sino ser subordinada y colaboradora de la

[42]Eduardo García de Enterría y Agustín Gordillo. Ob. Cit. 2006, Pág. 455.
[43] Catalina Escuin Palop.Ob. Cit. 2005. Págs. 99-100.

misma; así como tampoco intervenir en ejercicio de dicha potestad cuando sea necesaria la intervención del parlamento.

- ✓ En estricto apego al principio de jerarquía normativa, los reglamentos no podrían contravenir disposiciones de norma superior.

- ✓ De por sí, esta potestad no debe producir efectos jurídicos sino en tanto en cuanto los ciudadanos ajusten sus conductas a lo que dicho reglamento ha presupuestado, con lo cual ya se llegaría a configurar una relación jurídica concreta.

Una vez conocidos los límites a la potestad reglamentaria de la Administración, se debe examinar cada una de ellos tomando en cuenta la legislación ecuatoriana.

Con relación a la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta para el segundo grupo de contribuyentes, el artículo 41, literal i) de la LRTI, señala dos cuestiones: la primera trata acerca de la posibilidad que tiene el Servicio de Rentas Internas para disponer la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta de las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad así como de las sociedades por un ejercicio económico cada tres años, siempre que por caso fortuito o fuerza mayor se haya afectado gravemente la actividad económica del sujeto pasivo; y una segunda que alude a la eventualidad de que el Impuesto a la Renta causado sea inferior al anticipo pagado y en ese caso éste se constituirá en pago definitivo del Impuesto a la Renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

> *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 vistoafectada 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 Serviciode Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no seracreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución seconstituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.*[44]

En este punto se hace necesario recordar lo dicho en este capítulo sobre la "*Teoría de los Poderes Inherentes*" y el "*Reglamento Previo*", en virtud de los cuales la Administración Pública dé una correcta interpretación de la ley que busque el interés público

[44] Ibídem.

– se recuerda que en el caso ecuatoriano es *"respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución"* - y que no sea extensiva o analógica se puede auto-atribuir facultades que de ella emanen (primera teoría), y de esta manera plasmarlas en reglamentos a fin de habilitarse legalmente para actuar, teniendo como límites en el ejercicio de esta potestad discrecional los arriba indicados (segunda teoría). De esta manera, tenemos como límites concretos en el caso de la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta los siguientes:

a) La Administración no puede regular primariamente materias que están reservadas por mandato Constitucional a la Ley, sino ser subordinada y colaboradora de la misma; así como tampoco intervenir en ejercicio de dicha potestad cuando sea necesaria la intervención del parlamento.

   En materia tributaria nuestra Constitución establece como reserva legal en su artículo 301 que *"Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos..."*[45]

   De igual manera el artículo 4 del Código Tributario ecuatoriano establece los elementos y efectos derivados de las obligaciones tributarias que necesitan ser reguladas mediante ley, a saber:

   > *Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.*[46]

   Por lo tanto se debe entender que para que proceda una devolución del anticipo debe mediar una regulación legal que lo establezca ya que la vía a seguir sería necesariamente un reclamo que debe observar los requerimientos del cuerpo legal citado.

[45] Ibídem.
[46] Ibídem.

b) En estricto apego al principio de jerarquía normativa los reglamentos no podrían contravenir disposiciones de norma superior.

En el intento por reglamentar una devolución de lo pagado en la parte que no corresponda a las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta, no se puede contrariar disposiciones legales o constitucionales, y específicamente lo ya analizado del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno: "*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.*"[47]

De esta forma la Administración Tributaria no podría actuar en contra de lo que expresamente señala el mandato legal, es decir autorizar la devolución. Se recuerda que la *Teoría de la Vinculación Negativa* – que da paso a la discrecionalidad – es aplicable cuando la normativa no ha regulado o no ha prohibido cierta actuación de la Administración. En el presente caso la ley dispone qué ha de suceder con el anticipo en el caso de que no se autorice su devolución o que no sea acreditado al pago del Impuesto a la Renta, esto es, constituirse en pago definitivo del mismo.

1.3. Principio de Capacidad Contributiva

1.3.1. Evolución del Principio

Previo a entrar en mayores consideraciones, se parte de la ideade que por "*capacidad contributiva*" se entiende la aptitud o idoneidad que tienen los contribuyentes para tributar, y de esta manera aportar al financiamiento de los proyectos estatales encaminados a satisfacer las necesidades colectivas, lo cual se ha establecido en rango constitucional como un deber jurídico, así nuestra Carta Magna prescribe en su artículo 83 numeral 15, que a los ecuatorianos nos corresponde: *"Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley".*[48]

---

[47] Ibídem.
[48] Constitución del Ecuador, Publicada en el Registro Oficial No.- 449 de 20 de octubre de 2008.

De esta manera, la doctrina se preocupó por establecer el fundamento que justifique la erogación dineraria que efectúan los ciudadanos para nutrir las arcas fiscales. Como es evidente, en un inicio se pensó en apoyar la teoría de GRIZIOTTI, quien indica que el fundamento estriba en el goce de los servicios públicos que proporciona el Estado; al respecto el referido autor señala:

> *Se extiende la idea de la causa a la doctrina general y se la vincula con la capacidad contributiva, de modo tal que en su concepción final la causa del tributo radica, en primer término, en las ventajas derivadas de los servicios prestados por el Estado, que serían la causa primera o mediata, y además, en la capacidad contributiva, que vendría a constituir la causa última o inmediata; por otra parte en la última formulación de su doctrina, establece un nexo entre ambas causas; el Estado, al organizar los servicios generales incrementa la producción, constituyéndose en coparticipe de la creación de riqueza y determinando el aumento de la capacidad contributiva*[49]

De ello, se puede tomar en cuenta que el autor no prescinde de la *"capacidad contributiva"*, pero si la relega a un segundo plano y la dota de importancia solamente cuando indica que el Estado, al aumentar la prestación de servicios públicos genera mejores condiciones para incrementar la producción y por lo tanto aumentar la capacidad contributiva. No obstante, esta teoría recibe varias críticas al sostener que la tesis de GRIZIOTTI resulta arbitraria y desconocedora de los principios constitucionales; incluso se añade que no se puede comparar la relación jurídica tributaria con la relación contractual ya que en ésta media un acuerdo de voluntades, mientras que en aquella una imposición, con lo que la teoría de la causa no refleja una cuantificación de la capacidad contributiva

En este sentido, era necesario vincular a la institución de la capacidad contributiva con una causa fundada en principios jurídicos supremos, y es así que el profesor BIELSA enseña que esta interpretación parte del supuesto de que toda contribución tiene su causa constitucional, y en esta misma línea GOMES DE SOUZA vincula la causa con aspectos legales y constitucionales; al respecto dice que la causa *"es importante en la práctica para*

---

[49] Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario (en Saggi ps. 295 y s.); Il principio della capacita contributiva e sue applicazioni (en Saggi. Ps. 347 y s.); Sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario (1908-1953) (en Saggi esp. Ps. 25, 60, 85m 99 y 100). Citado por Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero Volumen I. Ediciones Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires. 1970. Págs. 460 y 461.

establecer si el tributo es debido o no, esto es, como materia de defensa en los procesos fiscales y como fundamento del pedido de restitución de los tributos indebidos."[50]

1.3.2. Consideraciones Objetivas y Principio de No Confiscatoriedad

Se debe tener en cuenta que la capacidad contributiva necesariamente tiene como fundamento la capacidad económica de las personas. Y es de esta manera que se la ha presentado como un equilibrio entre la riqueza susceptible de ser gravada y el límite de la exacción (confiscación), ya que se la ha consagrado como uno de los derechos de los contribuyentes que garantizan la justicia material del sistema tributario.

La Constitución ecuatoriana no consagra expresamente este principio fundamental del Derecho Tributario; no así la Constitución Italiana vigente desde 1947, la cual en su artículo 53 reza: *"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva..."*[51]; de igual manera – aunque con imprecisión – lo hace la Constitución del Reino de España, cuyo artículo 31.1 señala: *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en principio de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio."*[52]En nuestra región, la Constitución Política del Perú en su artículo 74 incluye este principio; así, en su parte pertinente señala: *"El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio."*[53]

De ello, es necesario rescatar como primera observación lo anotado por GARCÍA ETCHEGOYEN quien llama a diferenciar entre los conceptos de *capacidad económica* y *capacidad contributiva,* al sostener que aquella tiene distintas formas de manifestación y tiene elementos que exceden a la capacidad contributiva como el límite que se impone en la

---

[50]Gómez de Souza. Compendio de Lesgislacao Tributaria .Edicoes Financeiras S.A., Río de Janeiro, 1952. p. 72. Citado por Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero Volumen I. Ediciones Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires. 1970. Págs. 467.

[51] Constitución de la República Italiana promulgada el 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 1 de enero de 1948. Internet: http://www.ces.es/TRESMED/docum/ita-cttn-esp.pdf. Último Acceso: 20/06/2013 a las 16H45.

[52] Constitución Española. Internet: http://www.dat.etsit.upm.es/~mmonjas/politica/ce.html. Último Acceso: 20/06/2013 a las 17H40.

[53] Constitución Política del Perú. Internet: http://www.tc.gob.pe/legconperu/constitucion.html. Último Acceso: 05/10/2013 a las 22H05.

prohibición de confiscación; por otro lado, la capacidad contributiva es apenas la parte de toda esa capacidad económica que el contribuyente es idóneo para tributar, luego de un análisis valorativo.[54]

Sin perjuicio de lo señalado, el artículo 323 de la Constitución de la República del Ecuador, en su parte final señala: *"Se prohíbe toda forma de confiscación."*[55] De esta manera se puede decir que implícitamente o por contradicción, se reconoce el principio de capacidad contributiva, toda vez que cuando ésta es vulnerada se está frente a un ejercicio desproporcionado de la potestad tributaria que deriva indefectiblemente en una confiscación. De la misma forma, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador consagra los principios de progresividad y equidad, así como el artículo 5 del Código Tributario refiere el principio de proporcionalidad, con lo cual y en base a estos tres principios, y al de equidad principalmente, el principio de no confiscación tributaria queda protegido por el ordenamiento jurídico ecuatoriano, conforme se lo explica más adelante.

Resulta un problema, el hecho que la mayor parte de la doctrina no se ha puesto de acuerdo en determinar cuándo un tributo resulta confiscatorio, sino que se han aunado criterios en la abstracta premisa de "*absorber una parte importante del patrimonio*". La tarea difícil es establecer límites que sirvan como parámetros de referencia para determinar cuándo se afecta la capacidad contributiva y por lo tanto se está frente a prácticas confiscatorias.

Si bien el límite máximo de la confiscación resulta sencillo de determinar, pues sería la totalidad (100%) del patrimonio del contribuyente, el análisis se concentra en el desarrollo que la jurisprudencia pueda aportar a fin de determinar la base que permita verificar desde qué importe, el tributo empieza a ser confiscatorio.

En el caso de Alemania, cuya Constitución no contempla expresamente la prohibición de los tributos confiscatorios, en la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 junio de 1995 respecto del impuesto sobre el patrimonio, señaló: *"...que la imposición no puede incidir sobre la sustancia del patrimonio ni exceder de un límite situado aproximadamente en*

---

[54] Marcos F. García Etchegoyen. El Principio de Capacidad Contributiva. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004. Pág. 54.
[55] Constitución de la República del Ecuador.

la mitad de los rendimientos."[56]Ello, según quienes explican el fallo, se hizo amparado en el artículo 14.2 de su Constitución en la cual se consagra el fin social que debe cumplir la propiedad, con lo cual se acuño el *"principio de partición por la mitad"*en virtud del cual la carga total impositiva del producto potencial, no debe exceder del 50% entre la mano privada y la pública.[57]

Por su parte el Tribunal Constitucional del Perú en su fallo STC N.° 0646-1996-AA/TC, declaró con lugar una Acción de Amparo en contra del Impuesto Mínimo a la Renta, en la cual declaró que:

> ***El legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital****, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta a la fuente productora de la renta en cualquier cuantum"; y que "el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva…*[58](La negrita y el subrayado me pertenecen)

Llevando la aplicación de este fallo jurisprudencial a la realidad ecuatoriana, se podría decir que si la intención del juzgador es que exista la intangibilidad de capital, por ser el necesario para activar nuevamente la producción, mal podría – bajo esta lógica acertada – gravarse el patrimonio, por ejemplo en el caso que aunque no se haya generado renta o ésta sea menor a la esperada, se tenga que pagar el anticipo, según ya se ha explicado anteriormente.

Adicionalmente, en la Sentencia del Tribunal Constitucional de Colombia C-364/93, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz en relación a la protección contra un sistema tributario confiscatorio, sostuvo:

> *Cierto tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado –particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura de "impuesto confiscatorio" o "expropiatorio", deben ahora considerarse de acuerdo a los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado*

---

[56] Irene Araguas Galcera. "El Principio de no Confiscatoriedad en la Constitución Española."Internet: http://www.revistasconstitucionales.unam.mx/pdf/2/art/art2.pdf. Último Acceso: 05/09/2013 a las 19H55.

[57] Ibídem.

[58] Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, Exp. 646-96-AA/TC. Internet: http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html. Último Acceso: 10-10-2013 a las 22H55.

(C.P., art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P., art. 95-9 y 363). ***Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo.*** *La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. (...)* ***No es difícil, pues, acreditar a la luz de la jurisprudencia Colombiana, la aceptación de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado cuya superación induce a calificar el respectivo impuesto como "confiscatorio" o generador de una "expropiación de hecho".*** *Siempre que no se traspase ese umbral, se reconoce unánimemente que el poder impositivo del Estado, desde el punto de vista cuantitativo, depende del buen juicio del Congreso al cual la Constitución atribuye la competencia de establecer la carga tributaria y regular libremente su magnitud, siempre que no desconozca otros preceptos de la Carta.* ***El umbral de la carga tributaria no se ha definido en términos absolutos y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de "casos límites", en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca "casi totalmente" el valor de lo gravado.***(La negrita y el subrayado me pertenecen) (Lewin Figueroa, 96-97)

En la misma línea, la Corte argentina también ha establecido el siguiente estándar que es traído a colación por el profesor UCKMAR:

> ***La progresividad, para ser legítima, no debe ser tan elevada, en relación al principio de la no confiscatoriedad que algunas Constituciones consagran****, a menos que haya situaciones especiales que deba contemplar el legislador. Respecto a esta limitación es importante referir la jurisprudencia de* ***la Corte Suprema de Justicia de Argentina que, por ejemplo, entre otras, ha declarado la inconstitucionalidad de la alícuota al impuesto que grava el rédito inmobiliario superior al 33%, por entender que disminuyendo una parte sustancial de la propiedad o del rédito del capital alcanzado por el impuesto "degenera en confiscatoriedad.****(Uckmar, 72)*(La negrita y el subrayado me pertenecen)

Como un aporte de la doctrina, el profesor GARCÍA BELSUNCE nos dice:

> *... la concepción alberdiana de que el impuesto debe recaer sobre la renta y no sobre el capital es un principio con plena vigencia en las finanzas modernas; ello no va en contra de la existencia de gravámenes de capital como expresión de capacidad contributiva. Lo que se quiere significar es que los impuestos al capital que toman al mismo como hecho imponible, deben ser pagados con la renta que los capitales producen, porque fuera de esta hipótesis el impuesto lo va absorbiendo y en un determinado período de tiempo lo confisca o lo conculca.*[59]

1.3.3. Consideraciones Subjetivas

[59] García Belsunce. Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación. La Ley, Tomo 1990-E, Sección doctrina, p.653, citado por: Jorge Quevedo Martínez. "*Tributos con Efectos Confiscatorios*".Revista Jurídica Cajamarca. Internet: http://www.derechoycambiosocial.com/rjc/REVISTA5/tributacion.htm. Último Acceso: 20/06/2013 a las 22H00.

Se parte del supuesto que no existe un índice de capacidad contributiva general y que el legislador, al imponer una tarifa sobre una base imponible no está más que referenciando lo que en una determinada sociedad, con un determinado crecimiento económico, se podría considerar como un promedio suficiente para lograr el ideal de justicia de que todos contribuyan en razón de su capacidad contributiva, cuando se encuentren en una igual situación.

Como se ha dicho, la capacidad contributiva se entiende como una garantía para evitar las exacciones exageradas del patrimonio de los contribuyentes, pero también como un principio en virtud del cual una tarifa que sea irrisoria desaprobaría su correcta vigencia por cuanto los sujetos pasivos no están aportando con idoneidad en razón de su capacidad contributiva.Tal como lo dice el profesor MOSCHETTI al referirse al precitado artículo 53 de la Constitución italiana: *"...garantiza a cada uno el concurso a los gastos públicos en razón de la capacidad contributiva propia, no ya de la capacidad contributiva medianamente existente (o considerada como tal) en la respectiva categoría."*[60]

Por las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes, se colige que la capacidad contributiva, al ser un concepto que reviste una carga subjetiva, deberá ser analizada bajo ciertos parámetros que la doctrina y la jurisprudencia se han encargado de determinar, a fin de esclarecer cuándo existe efectivamente una vulneración de este principio, es decir cuándo, el velo de la capacidad contributiva o de la confiscación ha sido sobrepasado, ya que no siempre esto ocurre cuando el pago de un impuesto supera la tarifa legal establecida, justamente porque la *capacidad contributiva propia* de ese contribuyente es mayor a la legalmente establecida. Al respecto se hace necesario evaluar distintos puntos de vista de la doctrina que pretenden establecer el límite a dicha capacidad contributiva.

1.3.3.1. Análisis Valorativo del Límite de la Capacidad Contributiva

a) Teoría de la Protección de la Actividad Económica

Al parecer, uno de los mayores aciertos es aquella teoríaque se inclina por defender la fuente productiva y la actividad económica de los contribuyentes en virtud de la cual – al decir de GAFURI - *"...hay riqueza que no puede ser sustrato, que no es expresión de*

[60]Francesco Moschetti. El Principio de la Capacidad Contributiva. Editorial Temis, Bogotá, 2001.Pág. 274

capacidad contributiva; dicha riqueza es la necesaria para el mantenimiento de los medios de producción."[61]

Concordante con ello, es MOSCHETTI quien completa lo señalado por GAFURI al señalar, como uno de los casos de vulneración al principio de capacidad contributiva cuando "*la carga global llega al punto de poner en peligro la pervivencia de la economía privada o impide la elección o el ejercicio de una actividad económica o profesional."*[62]

En lo que corresponde al Anticipo del Impuesto a la Renta, el Tribunal Constitucional Peruano en su sentencia de fecha 28 de octubre de 1996 del Expediente No.- 646-1996-AA/TC, señalo que: *"...en materia del impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora de la renta, o si afecta la fuente productora de la renta en cualquier quantum.* [63]Este fallo, es concordante con la doctrina citada en este punto, por cuanto defiende la fuente productora de la renta, y por ello habla de la intangibilidad del capital, al menos el capital de inversión, el cual fue necesario para que se haya generado la renta, y por lo tanto absorberlo no sería sino detener la actividad económica y por lo tanto impedir la generación de utilidad, que es a la final lo que debe gravarse.

b) Teoría de los Criterios de Normalidad y la Razonable Presunción

Una segunda teoría es aquella que ha sido esbozada por GIARDINA, referente a los "*criterios de normalidad",* y la denominada "*razonable presunción"* de MANZIONI. Ambas tendencias conciben a la capacidad económica como un fundamentode la capacidad contributiva, pero dejan a salvo aquellas situaciones extraordinarias en virtud de las cuales la riqueza relacionada con el hecho generador del impuesto no exprese idoneidad para contribuir a las cargas públicas.[64]

---

[61] Citado por Marcos F. García Etchegoyen. El Principio de Capacidad Contributiva. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004. Pág. 58

[62] Ídem. Pág. 268

[63] Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, Exp. 646-96-AA/TC. Internet: http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html. Último Acceso: 10-10-2013 a las 22H55.

[64] Marcos F. García Etchegoyen,Ob. Cit. 2004. Pág. 68

Bajo la teoría de los "*criterios de normalidad*", se entiende legítima una ley tributaria cuando "*las valuaciones normativas se corresponden con el desarrollo normal del fenómeno en la vida real.*"[65]

Por su parte la teoría de la "*razonable presunción*" supone que "*si puede razonablemente asumirse que entre el hecho escogido como presupuesto y la capacidad económica hay una relación de orden lógica intrínseca al hecho mismo, la norma tributaria será legítima.*"[66]

En definitiva, lo que ambas concepciones llaman a aplicar es la posibilidad de que en casos particulares se pueda demostrar la veracidad de la situación del contribuyente, independientemente de si en la generalidad la misma situación evidenciaría capacidad contributiva, a efectos de determinar que no existe tal componente. De ahí que se hagan imprescindibles las pruebas de cargo, y en especial el peritaje contable que debe "*relacionar el impuesto del período sobre las ganancias nominales y establecer la relación o grado de absorción sobre las ganancias reales.*"[67]Esta teoría se debe tener en cuenta al momento de plantear conclusiones en esta investigación, por cuanto se ha dicho que en ciertos casos el Anticipo del Impuesto a la Renta puede ser mayor al impuesto principal, pero no por ello significa que se ha afectado a la capacidad contributiva con prácticas confiscatorias, sino que se debe hacer remisión a cada caso en estudio con información contable que evidencia la realidad económica de cada contribuyente.

Dice MOSCHETTI que la doctrina ha convergido en considerar como manifestaciones del conjunto de capacidad económica *la renta global, el patrimonio total y el gasto total.* De esta manera, enseña este autor, que estas manifestaciones de riqueza indican la capacidad de gasto, y por lo tanto serían un referente de la capacidad contributiva, concluyendo que si uno de estos componentes escapa al gravamen, entonces no se puede decir que todos contribuyen en razón de su capacidad contributiva.[68]

---

[65] Emilio Giardina. Le Basi Teorichi del Principio della Capacitá Contributiva., Millano,Publicazioni della Facolta di Giurisprudenza, Universita di Catania, 1961. Citado por Marcos F. García Etchegoyen. El Principio de Capacidad Contributiva. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004. Pág. 65

[66] Marcos F. García Etchegoyen,Ob. Cit. 2004. Pág. 66

[67] Gustavo S. Naveira de Casanova. "*La Inflación, los tributos y la Prohibición de Confiscación*". Revista Jurídica Argentina La Ley Tomo I, Editorial la Ley, Buenos Aires, 2010. Pág. 140.

[68] Francesco Moschetti. Ob. Cit. 2001. Pág. 263.

El profesor EUSEBIO GONZÁLEZ dirime parcialmente el debate al sostener que al referirse a la capacidad contributiva, se está frente a un concepto jurídico indeterminado, cuya delimitación o concreción a cada caso en concreto, corresponde a los jueces y por lo tanto serán los tribunales los que decidan si en ciertas situaciones se ha quebrantado o no este principio.[69]

Uniéndose a este criterio, la Corte Suprema de Justicia de Panamá, al referirse a un principio jurídico indeterminado, sostuvo:

> *La norma constitucional... se refiere al concepto de justicia social, que pertenece, en apreciación del Pleno, a la categoría jurídica de los conceptos jurídicos indeterminados, que como se sabe constituye una técnica que utiliza el ordenamiento, cuyo concreción debe darse caso por caso, si es en el terreno jurisdiccional o al llenar de contenido la reglamentación legal bajo el concepto jurídico indeterminado que se ha dejado expuesto.*[70]

1.4. El Fundamento Formal y Material de la Potestad Tributaria

1.4.1. La Relación entre el Principio de Legalidad y el Principio de Capacidad Contributiva

Una vez que se han analizado, tanto el principio de legalidad como el de capacidad contributiva, ambos como límites a la potestad tributaria, corresponde ahora que sean estudiados en conjunto y como fundamentos de ésta. Es así que citando a SAINZ DE BUJANDA, el maestro ETCHEGOYEN señala:

> ***El derecho tributario gira en torno a los principios de legalidad y capacidad contributiva; mientras el primero opera como criterio de justicia formal estableciendo una norma sobre normación, el segundo fija un límite de carácter material de forma tal que, para ser legítimo desde el punto de vista constitucional, el tributo no sólo debe establecerse mediante ley sino que***

---

[69] Eusebio González García, Conferencia dictada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 19de agosto de 1994. Véase "Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario", publicación de la mencionada Asociación, Buenos Aires, 1994, pág.46. Citado por: Jorge Héctor Damarco, "El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de los Impuestos". Internet: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf. Último Acceso. 19/06/2013

[70] Ibídem.

también debe ser concebido conforme un criterio de justicia substancial[71](La negrita y el subrayado me pertenecen)

En este orden de ideas, el principio de legalidad, como se ha visto, actúa como *"reserva legal"* con el objeto de restringir el control de ciertas materias al órgano parlamentario, o como *"habilitación legal"* para el actuar de la Administración Tributaria, razón por la cual el autor citado se refiere a éste como una norma sobre normación. Por otro lado, el principio de capacidad contributiva, al tiempo que busca que los tributos extraigan de la renta de las personas, la cantidad adecuada según la cual cada contribuyente es apto para contribuir, se constituye como un límite material que garantice justicia sustancial del sistema tributario.

Generalmente estos principios deberían estar armonizados a fin de que las facultadesdeterminadora y recaudadora de la Administración Tributaria puedan ser bien ejercidas por el gobierno, sin que afecten derechos fundamentales de los contribuyentes; empero, existen excepciones como en el caso de la no devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta y su consecuente constitución como impuesto mínimo al amparo de lo señalado en el literal i) del artículo 41 de la LRTI, en el cual y a pesar de haberse observado por completo el principio de legalidad, eventualmente se podría contravenir los fundamentos del principio de capacidad contributiva, de la manera que quedó explicado en el acápite anterior. Ante ello, se puede decir que la potestad tributaria en ese caso específico estaría siendo ejercida sin fundamento material, dado que: *"el principio de capacidad contributiva hace igualmente ilegítimas aquellas normas excepcionales que excluyen la devolución del impuesto indebidamente pagado por inexistencia del hecho imponible en la medida del ingreso."*[72]

Si bien en el capítulo anterior se manifestó que la Constitución de la República del Ecuador no proclama expresamente el principio de capacidad contributiva, éste finalmente si resulta protegido por la Carta Magna, al consagrar en su artículo 323 la prohibición de *toda forma de confiscación.* "*Uno de los principales aspectos de la no confiscatoriedad es también*

[71]Marcos F. García Etchegoyen. Ob. Cit. 2004. Pág. 37
[72] Santos Filho Itamar Da Silva, La Responsabilidad del Estado Legislador por las Leyes Tributarias Inconstitucionales y el Enriquecimiento sin Causa, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2012. Pág. 141.

lo razonable y equitativo, que en lo tributario, lleva a medir a los tributos de conformidad con la facultad o capacidad contributiva de los contribuyentes."[73]

El Tribunal Constitucional peruano, en la Sentencia 0033-2004-AI/TC, referida al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en el cual declaró su inconstitucionalidad, consideró:

> *...la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el beneficio siempre entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria...*[74]

Es así – explica BRAVO CUCCI – que el Tribunal Constitucional peruano *"confirma que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional."*[75]

De esta forma, tanto el principio de legalidad como el de capacidad contributiva, al constituirse en el fundamento de la potestad tributaria, deben concurriren toda relación jurídica tributaria, ya que resultan esenciales para un sistema tributario justo, formal y materialmente hablando, y la falta de uno de ellos incluso vislumbra una transgresión constitucional como hasta ahora se ha dicho.

---

[73] Francisca Ruiz Miño, Análisis sobre la Constitucionalidad de la Devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta a la Luz de las Reformas en la Ley de Equidad Tributaria., Tesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 2012. Pág. 82.
[74] Citado por Jorge Bravo Cucci. Las Presunciones y Renta Fictas. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario IPIDET, Editores ARA, Lima, 2010. Pág. 123
[75] Ídem. Pág. 124.

CAPÍTULO II
LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. Noción General y la Equidad como su Fundamento

Cuando dos sujetos del Derecho celebran un contrato, generalmente, se entiende que han de tener contraprestaciones mutuas, y por tanto cada uno de ellos ha de asumir una carga y ha de obtener un beneficio; el caso didáctico por excelencia, es en un contrato de compraventa en el cual,quien compra se obligaapagar un precio y se beneficia al obtener la cosa que ha comprado, por otro lado,quien vende ha de obligarse con la entrega de lo que ha vendido y se ha de beneficiar del precio obtenido, es decir existe un equilibrio de patrimonios, ninguno se afecta sin un beneficio equivalente.

De igual forma, existen aquellos contratos llamados *"gratuitos"* los cuales consisten en que uno de los sujetos absorbe la utilidad del contrato y el otro el gravamen, tal es el caso de la donación o el comodato. Se podría hablar de un desequilibrio de patrimonios en este caso, sin embargo ello queda subsanado con la libre y espontánea manifestación de voluntad de las partes en celebrar dichos contratos con tales términos.

Dicho esto, el desequilibrio de patrimonios no es algo irreal y escaso, sino algo que de hecho sucede muy comúnmente, y "*comprende o envuelve la idea de un daño patrimonial resultante del desplazamiento ilegítimo, injusto, sin sustento jurídico de un bien en provecho de una persona y en perjuicio o desmedro de otra*[76]*."* A diferencia de los contratos gratuitos que brevemente se explicó, el enriquecimiento derivado del desequilibrio de patrimonios en los términos expresados es un *"enriquecimiento sin causa"*, un acrecentamiento de patrimonio ilegítimo.

En el Derecho Tributario, como se ha explicado en el capítulo anterior, el cobro de impuestos deviene del ejercicio de una potestad pública y por lo tanto no merece, o mejor dicho es irrelevante, el consentimiento del sujeto pasivo, ya que de igual manera se genera la obligación tributaria.

---

[76] Juan Larrea Holguín.Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana. Edición Universitaria, Tomo I, 2008, Ecuador. Pág. 681.

La Teoría del Enriquecimiento sin Causa ha sido una doctrina que en el Derecho Civil ha tenido gran aceptación, no obstante hay que tener en cuenta que su carácter no es privativo de esta rama de la ciencia jurídica. En el Derecho Tributario a esta teoría se la ha formalizado como *"La Acción de Repetición de Impuestos"*,y su fundamento, según la doctrina, está en que *"la repetición de lo pagado por tributos no deriva del Código Civil, sino de un principio general del derecho: la equidad, que exige que nadie se enriquezca a expensas de otro, el mismo que ha sido adoptado por el derecho civil y otras ramas del derecho."*[77]

Al ser la Teoría del Enriquecimiento sin Causa una fuente de obligaciones no legislada, porque en efecto, no debe existir norma en el ordenamiento jurídico que permita obtener el mismo resultado que con esta acción y por lo tanto su carácter residual, ha sido el desarrollo jurisprudencial el principal motor, para que poco a poco se vaya gestando esta doctrina actualmente aceptada en materia impositiva que permita restablecer la equidad en la relación jurídica tributaria. El objetivo se apuntala a la aplicación de una justicia sustancial, en la cual independientemente de las formas legales que haya adoptado el legislador para cubrir ciertos actos, siempre se acuda a la realidad económica en cada caso en particular. [78]

En este sentido, cuando la equidad busca espacio en la justicia o es vista por medio de ésta, entonces se la relaciona con la capacidad contributiva, y consecuentemente, con la prohibición de confiscación del total de la renta.

> *Consecuentemente, a la equidad debemos entenderla bajo los criterios de justicia y como el límite al deber de contribuir orientado hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo; pero también como aplicación de los otros valores que corresponden a las garantías fundamentales de protección de la familia, de la libertad de trabajo y empresa, que implican el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar, la posibilidad del ahorro y la inversión…*[79]

---

[77] Luis A. Toscano Soria. "El derecho a la devolución del crédito tributario del IVA cuando no es posible la compensación con el mismo impuesto o con otros tributos controlados por la misma autoridad tributaria". Internet: http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/credito%20tributario%20luis%20toscano.pdf. Último Acceso: 03/12/2012 a las 12H00.

[78] José Manuel Saravia. *"Repetición de Impuestos y Empobrecimiento"*.Revista Jurídica Argentina La Ley Tomo I, Editorial la Ley, Buenos Aires, 2010. Pág. 637.

[79]José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro, "Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria", Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos, Quito, agosto de 2011. Pág. 17. Rodrigo Patiño Ledesma, "Estado de Derechos; Seguridad Jurídica y Principios Constitucionales en el Régimen Tributario Ecuatoriano".

2.2. Su Objeto Jurídico

En este punto, se intenta esclarecer el objeto de la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, es decir, lo que se busca reclamar y obtener con esta acción.En el caso del Derecho Civil, una vez cumplidos los requisitos que se analizarán en el siguiente acápite, el mecanismo jurídico adecuado para resarcir elperjuicio al empobrecido es la llamada Acción del Enriquecimiento sin Causa *"In Rem Verso"*, la cual es la equivalente en el Derecho Tributario a la "*Repetición de Impuestos".* Autores como JOSSERAND lo entienden como un crédito que tiene el enriquecedor(empobrecido) contra el enriquecido. Empero, cabe hacer aquí una precisión muy importante respecto de que esta acción no pretende una reparación integral de daños como en el caso de demandar una indemnización por daños y perjuicios, en la cual la indemnización se calcula en virtud del daño sufrido; con la Acción In Rem Verso se establece una indemnización en virtud del acrecentamiento patrimonial que ha tenido el enriquecido, lo cual puede ser mucho menos de lo que el empobrecido ha gastado. El autor citado nos propone el siguiente ejemplo:*"de una construcción que le ha costado cien mil francos, no obtendrá más que el importe de la plusvalía resultante para el fundo, que quizá sea de cincuenta mil o sesenta mil francos: la indemnización es parcial."*[80]

El principal fundamento de esta distinción, se encuentra en que lo que persigue la Teoría del Enriquecimiento sin Causa es restablecer la equidad, y por lo tanto no mira solamente el empobrecimiento de un sujeto, sino también atiende al límite y la medida en que otro sujeto se ha enriquecido injustificadamente.[81]

En el caso del Derecho Tributario, y específicamente en lo que corresponde a la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta, hay que tomar en cuenta que la cuantificación de enriquecimiento con relación al empobrecimiento es directamente proporcional, ello sucede porque las obligaciones tributarias se satisfacen únicamente en dinero, y por lo tanto no hablamos de casas, trabajo intelectual, etc. Sencillamente, si un contribuyente paga cierta cantidad de dinero a la Administración Tributaria, ésta reporta un enriquecimiento en la misma medida en que el contribuyente registra contablemente su empobrecimiento.

---

[80] Louis Josserand, Teoría General de las Obligaciones, Editorial Parlamento, Santiago de Chile, Chile. 1988. Pág. 384-388

[81] José Manuel Saravia. Ob. Cit. 2010. Pág. 643.

El profesor ecuatoriano ORAMAS GROSSespecifica,que en el caso que la ventaja patrimonial consista en una suma de dinero, entonces la restitución deberá ser en la misma cantidad que ingresó al patrimonio del enriquecido, prescindiendo de los intereses. [82] Concordante con ello es lo que señala el artículo 2220 del Código Civil: *"El que ha recibido dinero o cosa fungible que no se le debía, está obligado a la restitución de otro tanto del mismo género y calidad..."*[83], reservando el pago de los intereses solamente cuando ha mediado mala fe del enriquecido, lo cual no sucedería en el caso del Estado.

Si bien el artículo 22 del Código Tributario señala que los créditos que tenga el contribuyente contra la Administración Tributaria por impuestos indebida o excesivamente pagados se deberán intereses desde la fecha de presentación del reclamo correspondiente, se debe tener presente que en la problemática que trata la presente disertación se requerirá un pronunciamiento judicial que resuelva la acción planteada y por lo tanto no sería responsabilidad de la Administración Tributaria, razón por la cual se considera que no sería factible incluir en el objeto de esta acción los intereses; y de igual forma, porque las disposiciones de los artículos del Código Tributario que regulan el pago indebido y pago en exceso no son aplicables en esta problemática, por las razones que más adelante se explican.

Tomando en cuenta lo manifestado en el primer capítulo, al referirnos a la capacidad contributiva como la aptitud de cada sujeto pasivo para contribuir al fisco según su capacidad económica y que, el legislador pretende acercarse a determinar esa capacidad contributiva de forma general por medio de la tarifa legal, la cual no responde necesariamente a una realidad económica particular de cada contribuyente (porque lo que para unos puede resultar excesivo, para otros puede ser mínimo),no se puede decir tan prematuramente que, en todos los casos en que se exceda la tarifa legal se está afectando a la capacidad contributiva del contribuyente, pues ello puede transgredir siempre la legalidad o seguridad jurídica, pero sólo eventualmente la capacidad contributiva.

Por lo tanto, la cuestión central estriba en determinar cuándo en efecto se transgrede la capacidad contributiva, y por lo tanto el cobro del impuesto se vuelve indebido. Para Eloy MADURO LUYANDO, *"la expresión de lo indebido quiere significar que el pago efectuado*

---

[82] Alfonso Oramas Gross. El Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones. Edino, Guayaquil, 1988. Pág. 101.

[83] Código Civil del Ecuador, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No.- 46 de fecha 24 de junio de 2005.

por el solvens no responde ni obedece a ninguna causa que lo legitime, es decir, que es un pago que no tiene causa, que lo pagado lo ha sido sin que realmente se deba."[84] Así, podríamos decir que en todos los casos en que se sobrepase la tarifa legal, se está frente a un pago indebido y por lo tanto es pertinente la devolución de lo excesivamente pagado, es decir la diferencia entre lo que se pagó y lo que realmente debió pagarse al aplicar la tarifa legal. No obstante, en el caso del Anticipo del Impuesto a la Renta,el literal i) del segundo numeral del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su parte final establece una prohibición de devolución aun cuando se sobrepase la tarifa.[85]

Este tipo de disposiciones – aun cuando consten en leyes orgánicas – han sido criticadas por la doctrina. *"No puede el Estado cobrarle a los contribuyentes tributos por encima de los previstos en la ley vigente,... mucho menos cuando el Estado busca ese enriquecimiento adoptando una ley que prohíbe la devolución del pago indebido por error."*[86]

En definitiva, es lo que actualmente consta en la legislación ecuatoriana, y no se puede ni mucho menos lo querrá la Administración Tributaria, actuar contraviniendo las disposiciones de dicho mandato legal.Se puede analizar – y es ese justamente el trabajo de los jueces– cuándo dicha norma pierde asidero constitucional y por lo tanto su aplicación resulta violatoria de derechos contenidos en disposiciones de mayor jerarquía.

En el primer capítulo, se estudió al principio de legalidad y al principio de capacidad contributiva como los fundamentos de la potestad tributaria; de esta manera, en los casos en que se afecte a la capacidad contributiva – según los parámetros aportados en el primer capítulo – se estará sustrayendo la causa que motiva el pago del impuesto y por lo tanto se

---

[84] Eloy Maduro L. Curso de Obligaciones Derecho Civil III. Fondo Editorial Luis Sanojo, Colección Grandes Juristas, 1983. Pág. 730 y 731. Citado por: Sonia Zapata Canillas, "La Acción de Reintegro en Nuestro Código Tributario". Pág. 32. Internet: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDPUB/48/rdpub_1991_48_31-45.pdf. Último Acceso : 03/12/2012 a las 23H45

[85] *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*

[86] Santos Filho Itamar Da Silva, La Responsabilidad del Estado Legislador por las Leyes Tributarias Inconstitucionales y el Enriquecimiento sin Causa, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2012. Pág. 121.

vuelve algo indebido y violatorio de derechos por contar con una disposición infra constitucional (legal)que prohíbe su devolución.

En este orden de ideas, sobre lo que se pedirá la devolución no es precisamente sobre toda aquella cantidad que exceda la tarifa legal, sino solamente sobre la porción que genera, al igual que toda erogación pecuniaria, un empobrecimiento, pero sin causa; es decir, en la proporción en que el Anticipo del Impuesto a la Renta haya sobrepasado la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente.

2.3. Elementos configurativos

Existen elementos que construyen la relación jurídica y se denominan sustantivos, y aquellos requisitos formales que son propios del Derecho Tributario y autorizan la procedencia o no de la acción a ser ejercida. "*Serían de aplicación las doctrinas civiles del enriquecimiento injusto en el aspecto sustantivo de la devolución de ingresos indebidos, mientras que los elementos formales tendrían que ver con el principio de legalidad.*"[87]

2.3.1. *Elementos Sustantivos de la Teoría del Enriquecimiento sin Causa*

Al igual que en el Derecho Civil, y no hay razón para que los elementos cambien al tratarse del Derecho Tributario, salvo por ciertas especificaciones que es preciso hacerlas, siguiendo la línea de JOSSERAND se puede colegir que los elementos sustantivos de la Teoría del Enriquecimiento sin Causa son:

1. *Verificación del Enriquecimientoy CorrelativoEmpobrecimiento*

En la aplicación general de esta teoría, el enriquecimiento no debe ser necesariamente material, puede ser de carácter intelectual y tampoco se exige que haya sido directamente proporcionado por el empobrecido, pero sí que sobre éste tenga repercusiones.

En los mismos términos que el enriquecimiento, se da la naturaleza del empobrecimiento, siendo el único requisito que sea por obra del enriquecido, ya que si hay un caso fortuito o fuerza mayor que provoca el empobrecimiento, no hay propiamente enriquecido.

---

[87] Louis Josserand. Ob. Cit. 1988. Pág. 130

No obstante, para el caso del Derecho Tributario, es evidente que tanto el enriquecimiento y correlativo empobrecimiento son de carácter pecuniario, según lo dispone el artículo 43[88] del Código Tributario, y de igual manera lo respalda la Ab. Sonia ZAPATA CANILLASal decir que:"*En el derecho público, específicamente en el derecho tributario, el pago sí está exclusivamente referido a sumas de dinero en virtud del carácter netamente pecuniario del objeto de la obligación tributaria en los sistemas modernos.*"[89]

2. *Injusticia del Enriquecimiento*

Es decir, que no debe haber causa jurídica que sustente dicho enriquecimiento. Se habla de acrecentamiento patrimonial del Estado en desmedro del patrimonio del contribuyente en el caso de las multas o sanciones; no obstante, en este caso sí hay un vínculo jurídico que sustente dicha operación y son las infracciones en que incurre el contribuyente.

Anteriormente, se dejó sentado que cuando no confluyen el principio de legalidad y la capacidad contributiva en la creación y aplicación de los tributos, éstos se reputan de ilegítimos e inconstitucionales. Particularmente, cuando se atenta contra la capacidad contributiva un impuesto se vuelve confiscatorio – según se lo explicó en el primer capítulo de esta disertación – y por lo tanto, violenta la Carta Magna; es decir, aun cuando una obligación tributaria se haya establecido mediante ley – observando todos los procedimientos formales y materiales – en ciertas ocasiones la ley puede perder su fundamento constitucional, justamente por atentar contra la capacidad contributiva del contribuyente, y

---

[88] Art. 43.- Cómo debe hacerse el pago.- Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo.
Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.
Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.

[89] Sonia Zapata Canillas, "La Acción de Reintegro en Nuestro Código Tributario". Pág. 32. Internet: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDPUB/48/rdpub_1991_48_31-45.pdf. Último Acceso : 03/12/2012 a las 23H45

por lo tanto pierde la causa y tanto el empobrecimiento del contribuyente como el enriquecimiento del Estado, resultan ser ilegítimos.

> *Como la obligación tributaria resulta de la ley, la causa inmediata, al principio, sólo podría ser la propia norma positiva. Mientras, la causa, en las obligaciones contractuales entre particulares, será un mecanismo que permite armonizar la voluntad de éstos con aquellos valores socialmente admitidos; en estos casos existirá enriquecimiento sin causa cuando esta voluntad negocial no sea corresponda con el fin objeto del negocio.* ***Pero, en las demás transferencias económicas, configuradas ex lege al borde de la voluntad de los particulares, el problema de la concurrencia, o no, de la causa es resuelta averiguando si cada transmisión patrimonial viene fundamentada en un expreso mandato legal, y si esa norma positiva está de acuerdo con las demás normas de rango superior que le da sustentación***[90](La negrita y el subrayado me pertenecen)

Concordante con este criterio es lo aportado por Francisco PÉREZ ROYO, al sostener que la capacidad contributiva es uno de los índices del hecho imponible y por lo tanto señala que si bien pueden cumplirse todos los componentes formales del mismo, la ausencia del elemento sustantivo, es decir la capacidad contributiva, deriva en que el ingreso se vuelva indebido.[91]

2.3.2. Requisitos Formales de la Acción In Rem Verso. (Subsidiariedad)

Conforme se mencionó anteriormente,la Acción *In Rem Verso* es aquella mediante la cual se consigue el restablecimiento del equilibrio patrimonial que se afectó injustamente a

---

[90] *Vid.* TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «La causa de los tributos», *Hacienda Pública Española,* n. 64, 1980.pp. 220-221, indica que, «el concepto de causa así entendido requiere una cierta atención porque presenta un atractivo que en último término puede resultar equívoco. En efecto, resulta evidente que el legislador debe buscar alguna justificación para someter a tributación ciertos hechos para determinadas personas, en vez de hacerlo respecto de otros u otras. Si a tal justificación se le quiere denominar causa es posible que el concepto no sea incorrecto, pero es bastante claro que resulta equívoco. Dicho de otro modo, el establecimiento de los tributos se basa en una serie de principios que tradicionalmente se han condensado en los de igualdad y capacidad contributiva, en definitiva, en la prohibición de discriminaciones arbitrarias a la luz de la común conciencia jurídica. Si a estos principios se les denomina causa de los tributos se está expresando una idea que es correcta desde un punto de vista usual, pues en efecto su existencia es lo que justifica la exigencia de los tributos; pero se está utilizando el término de una manera equívoca, porque la palabra causa tiene otro significado en el mundo jurídico. En definitiva, frente a la teoría de la causa de los tributos, parece mucho más convincente la postura que defiende la existencia de una fundamentación, de una «ratio legis», que justifica la exigencia de los tributos en algunos supuestos y los rechaza en otros. La mera subsunción de un caso concreto en la «fattispecie» legal determina sin más la obligación de contribuir». Citado por: Santos Filho Itamar Da Silva, La Responsabilidad del Estado Legislador por las Leyes Tributarias Inconstitucionales y el Enriquecimiento sin Causa, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2012. Pág. 127.

[91] Fernando Pérez Royo. Derecho financiero y tributario: parte general, 15. ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2005, pp. 148-149. Citado por: Santos Filho Itamar Da Silva, La Responsabilidad del Estado Legislador por las Leyes Tributarias Inconstitucionales y el Enriquecimiento sin Causa, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2012. Pág. 142.

causa de una relación enriquecimiento-empobrecimiento sin causa. Empero, se debe tener en cuenta que a esta acción se le otorga la cualidad de subsidiaria y por lo tanto la procedencia de su ejercicio está limitada a la verificación de ciertos requisitos.

Como bien trae a colación Hugo AGUIAR LOZANO, en materia de responsabilidad civil el término *"subsidiariedad"* es utilizado como antónimo de la *"solidaridad"*, y por lo tanto puede dar a pensar que la subsidiariedad alude a una posibilidad secundaria en el caso de que falle la primera opción, como cuando se ejerce una acción de cobro contra el obligado principal y en caso de no pago, se ejerce la acción en contra de los obligados subsidiarios. No así, en el caso de la Acción *In Rem Verso* se le atribuye esta característica pero en el ámbito procesal, y es de esa manera que se indica que el carácter de subsidiariedad de la misma se refiere a que en el ordenamiento jurídico no debe existir otro mecanismo que le sea útil y eficaz al empobrecido para hacer valer sus derechos.[92]

No tener otro mecanismo legal, implica que tampoco lo haya tenido anteriormente y que actualmente ya no se lo pueda ejercer por haber prescrito dicha acción. De no ser así, se estaría desnaturalizando el carácter de protección y garantía que tiene la institución jurídica de la prescripción para el deudor, en virtud de la cual el deudor ve en el paso del tiempo y la tranquilidad del acreedor, un camino para que se extinga cualquier acción legalque éste pudiera iniciar en su contra.

En este orden de ideas, es necesario revisar las instituciones jurídicas que ofrece la legislación tributaria ecuatoriana a fin de determinar si la *Acción In rem Verso*, es procedente con relación a esta característica de subsidiariedad, o si por el contrario, existe otro mecanismo jurídico actualmente ya legislado.

2.3.2.1. El Pago Indebido y Pago en Exceso

Es necesario partir del presupuesto de que al referirnos al enriquecimiento sin causa, no se alude únicamente a las instituciones del pago indebido y pago en exceso, y por lo tanto no debemos confundir los conceptos ya que su tratamiento es diferente, porque si bien la Teoría del Enriquecimiento sin Causa es el fundamento de estas instituciones jurídicas, la

---

[92] Hugo Aguiar Lozano. Análisis crítico sobre la Teoría del Enriquecimiento Injustificado o sin Causa en el Derecho Civil de las Obligaciones. Tesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 2009. Pág. 188 y 189.

acción *In Rem Verso* está prevista para aquellos casos en que no sea posible recurrir a un reclamo por las vías procesales del pago indebido o pago en exceso.

Por ello, es necesario establecer claramente estas diferencias a fin de determinar si al contar con las instituciones de pago indebido y pago en exceso en el ordenamiento jurídico tributario, queda o no proscrita de toda aplicación la Acción del Enriquecimiento sin Causa.

2.3.2.1.1. Definición del Pago Indebido y el Pago en Exceso

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano se denomina al derecho de repetición – abstractamente – como pago indebido, y respecto de éste podemos resaltar algunas definiciones:

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas, el pago indebido es *"la entrega de una cantidad de dinero o ejecución de un acto que disminuye el propio patrimonio por error o por creerse falsamente obligado."*[93]

El Dr. Eduardo MADERA GRIJALVA, considera que el pago indebido es *"el pago de una obligación inexistente".*[94]

Luis CORRAL GUERRERO, establece que pago indebido es *"el realizado por los particulares a la administración financiera estatal con inexistencia total o parcial de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, en cumplimiento de esta aparente obligatoriedad"*[95]

Esta última definición resulta ser la más próxima a la problemática que se trata en esta disertación, siendo en definitiva ambas instituciones (pago indebido y pago en exceso) un pago efectuado sin que se esté legalmente obligado, distando el uno del otro por las circunstancias que dan lugar a cada uno.

2.3.2.1.2. Elementos Constitutivos del Pago Indebido

---

[93] Guillermo Cabanellas, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1979. Pág. 232-233.

[94] Eduardo Madera.Estudio de Derecho Tributario. publicación de la PUCE, Quito, 1971, citado por Esteban Ponce Latorre. La Figura de la Devolución en la Legislación Tributaria Ecuatoriana. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Tesis, Quito, 2003, Pág. 14.

[95] Luis Corral Guerrero, ibídem, 6. citado por Esteban Ponce Latorre. La Figura de la Devolución en la Legislación Tributaria Ecuatoriana. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Tesis, Quito, 2003, Pág.4.

En este sentido, nos ilustra el doctor PONCE LATORRE, al indicar cuáles son los elementos del pago indebido, así:

a) El Pago.- En primer lugar, se debe destacar que al centrarnos en lo que es el Derecho Tributario, las obligaciones no devienen de un concierto de voluntades de los sujetos activo y pasivo que intervienen en la relación jurídica, sino del ejercicio soberano de una potestad pública como quedo expresado en el primer capítulo de esta disertación.

   La acción de pago indebido, buscará la devolución de lo ingresado en las arcas fiscales y que no le correspondía recaudar al fisco. De ahí que sea importante haber verificado un pago, porque –grosso modo – se exigirá la devolución de lo pagado. No así en el caso de la acción *"in rem verso"*, la cual perseguirá la restitución, no del total de lo que se haya erogado o se esté obligado a hacerlo, sino en la medida en que dicho importe le haya reflejado un enriquecimiento al Estado, y éste se halle carente de causa.

b) Inexistencia de la Obligación Jurídica.

   A fin de abordar este punto, es pertinente revisar la legislación ecuatoriana. El Pago Indebido se halla consagrado en el artículo 122 del Código Tributario, que al respecto señala:

> *Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador.* ***En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.***(La negrita y el subrayado me pertenecen)

   De esta manera, se puede decir que es considerado pago indebido:

   - ✓ Aquel que se realice por un tributo que no esté establecido legalmente o que esté exento por mandato legal (principio de legalidad).

   - ✓ Cuando no se hayan cumplido los presupuestos establecidos en la normas para configurar el respectivo hecho generador de cada tributo.

- ✓ Cuando se hubiere pagado sobrepasando la medida legal.

El artículo subsiguiente del código Tributario se refiere al *"pago en exceso"*, y dice:

> *Art. 123.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo.*

En este sentido, puede resultar una similitud casi total de lo que se considera *pago en exceso*, con una de las acepciones del *pago indebido,* toda vez que la definición legal de éste es también: *el pago que se hubiere satisfecho fuera de la medida legal,* mientras que la definición que da la norma alpago en exceso es: "*aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible."En cualquiera de los casos antes mencionados, de pago indebido o pago en exceso, el elemento común es la "inexistencia de la obligación tributaria" sea por una exigencia desmedida del tributo."*[96]

En el caso de la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, también debe existir esa ausencia de obligación, solamente que en el caso del pago indebido y pago en exceso, se verifica cuando el pago ha sobrepasado la medida establecida en la ley, formalmente hablando; mientras que en el enriquecimiento sin causa, en el caso específico de la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta, dicha pérdida de causa va más allá de la ley y se presenta cuando se ha transgredido el velo de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir apreciando cada caso en particular, ya que, como se sostuvo en el primer capítulo no siempre que se sobrepasa la tarifa legal establecida se afecta a la capacidad contributiva de los contribuyentes. Tal y como pone de manifiesto LEJEUNE VALCÁRCEL, *"el ingreso tributario es en este caso un ingreso debido, legal y*

[96] Esteban Ponce Latorre. La Figura de la Devolución en la Legislación Tributaria Ecuatoriana. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Tesis, Quito, 2003, Pág. 28.

regularmente percibido, aunque injusto por no responder al principio de capacidad económica y resultar excesivo."[97]

En definitiva, se han cumplido los requisitos para que sea procedente la *"Acción In Rem Verso"*, porque se ha demostrado que las figuras del pago indebido y pago en exceso que regula el Código Tributario en sus artículos 122 y 123 respectivamente, no son aptas para conseguir lo que en esta disertación se plantea.

2.3.2.2. Una devolución Prevista en la Ley por Caso Fortuito o Fuerza Mayor

La ley de Régimen Tributario Interno en la parte pertinente de su artículo 41, inciso i) señala:

> *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...*

En concordancia con ello, el artículo 78[98] del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI) señala que a efectos de determinar qué debemos entender como caso fortuito o fuerza mayorse debe acudir a las definiciones aportadas por el Código Civil.Así, el artículo 30 del Código Civil ecuatoriano define: *"Art. 30.- Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un*

---

[97] Lejeune Varcácel. La Anticipación de Ingresos en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Edersa, Madrid, 1983, pág. 93. Citado por: Juan Calvo Vérguez. Las Devoluciones de Ingresos Tributarios Indebidos. Iustel, Madrid, 2009. Pág. 24.

[98] **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

terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc."[99].

Los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor en gran parte de la doctrina – al igual que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano - son tomados como sinónimos, así lo ha establecido de igual manera la Corte Suprema Colombiana al decir que *"la figura de la fuerza mayor o caso fortuito puede quedar incluida en una más amplia: la causa extraña... Se dice causa extraña porque ella rompe la imputación o el vínculo de causalidad..."*[100]

Son pocos los autores que hasta el día de hoy siguen dotando de vigencia a la distinción de ambos conceptos. En el ámbitomercantil, el caso fortuito nace de un riesgo propio del agente; contrario a ello, la fuerza mayor tiene carácter externo y encuentra su causa en situaciones ajenas al giro del negocio.[101] No obstante, no se comparte esta distinción, en primer lugar porque el ordenamiento jurídico ecuatoriano confunde ambos conceptos y segundo, por cuanto al aceptar en el caso fortuito que los riesgos sean propios, ya no podría ostentar una de las características que establece el artículo 30 del Código Civil: que sea imprevisible, toda vez que de ser propio ya se lo espera y no es causa de sorpresa para el agente. Por lo tanto, las características que debe reunir la causa extraña para ser tal son: que sea imprevisible, que sea irresistible y como consecuencia de ello, que sea externa.

Al respecto, se considera oportuno citar un concepto de los atributos del caso fortuito o la fuerza mayor:

> a) *Imprevisibilidad.Cualidad de aquello cuya existencia no puede conocerse o conjeturarse con anterioridad al inicio de la misma, y que por tanto no se espera dentro de los límites razonables*[102]. Sobre este punto se establece la primera crítica a la norma por cuanto al estar revestido de esta característica el caso fortuito o la fuerza mayor no se puede asegurar que solo ocurrirá una vez cada tres años como lo pretende la LRTI.

---

[99] Código Civil del Ecuador, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No.- 46 de fecha 24 de junio de 2005.
[100] Hernán Velásquez Gómez. Estudios Sobre Obligaciones. Editorial Temis, Bogotá, 2010. Pág. 718
[101] Ídem. Pág. 716.
[102] Diccionario Hispanoamericano de Derecho. Grupo Latino Editores, Tomo I, Colombia, 2008. Pág.1061

b) *Irresistibilidad.Fuerza que por anular la voluntad del autor de una acción, puede excluir o limitar su responsabilidad.*[103]

c) *Externalidad*. Que no provenga de un acto propio del agente.

Tomando en cuenta estos tres elementos, sólo se puede tomar como caso fortuito o fuerza mayor, alguna situación anormal como por ejemplo reportar pérdidas por algún robo o incendio que sufra la empresa, lo cual si cumpliría con los tres requisitos establecidos; no así en el caso que una sociedad en un ejercicio económico tenga pérdidas, o no reporte utilidades por situaciones que no constituyen ser imprevisibles sino que resultan del riesgo de los negocios, ni irresistible porque con inyecciones de capital se lo podría sobrellevar, ni externo porque eventualmente podrían provenir del mismo manejo económico y contable que ejerza la administración de la sociedad, aun cuando ésta gestión del negocio sea llevada a cabo con el mayor cuidado y diligencia.

2.4. La Prueba del Enriquecimiento sin Causa

Una vez que se ha demostrado que la Teoría del Enriquecimiento sin Causa no tiene un procedimiento regulado en el ordenamiento jurídico ecuatoriano,se debe acudir a la doctrina y la jurisprudencia,[104] como fuentes del Derecho, para determinar qué pruebas de cargo pueden servir al contribuyente que alegue esta teoría en defensa de sus derechos, y pueda correctamente adecuar el fundamento de esta tesis a la realidad de su compañía.

El artículo 258 del Código Tributario ecuatoriano, al tratar acerca de la carga de la prueba en general dispone, que:

> *Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.*

En la aplicación de esta teoría, se entiende que el actor de la acción será el contribuyente perjudicado (empobrecido) y por lo tanto sobre él recae la carga de la prueba. Empero, hay que tener en cuenta que lo que motiva fundamentalmente esta teoría es el principio de la equidad en virtud del cual – como ya se ha señalado– nadie puede

---

[103] Diccionario de la Real Academia Española, Internet: http://lema.rae.es/drae/?val=irresistible. Último Acceso: 2013-24-07 a las 14H49.

[104] La Jurisprudencia de otro Estado es aceptada como doctrina en un determinado sistema jurídico.

enriquecerse a expensas de otro; y por lo tanto aún más importante que evidenciar el empobrecimiento del contribuyente, la doctrina se ha inclinado por enfatizar la importancia prioritaria de respaldar la ilegitimidad del enriquecimiento del Estado.

> *El enriquecimiento sin causa no puede justificarse en el Derecho financiero, como es hecha en las relaciones particulares, en la salvaguarda de derechos patrimoniales, sino en el interés de que las relaciones entre el ente público y el sujeto se desarrollen en el marco de la ley. Será, por tanto, la no exigencia del tributo en concordancia con su definición en la ley, el fundamento último de cualquier prohibición de determinados enriquecimientos por parte de la Hacienda Pública.* ***Lo esencial será que, aquél que haya pagado indebidamente, pruebe la ilegalidad del pago, y no que el pago le haya supuesto un empobrecimiento***.[105] (La negrita y el subrayado me pertenecen)

Es necesario,precisar que ese interés general al que se refiere la cita – respecto de la observancia al ordenamiento jurídico que debe reinar en las relaciones jurídicas entre el contribuyente y la administración – para el caso de la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta, es aplicable a lo atinente a la transgresión a la capacidad contributiva, lo cual no debe ser admitido.

En este sentido, la prueba debe descansar en balances, proyecciones contables, y todos los medios de prueba admitidos por la ley (Art 258 CT).Estos medios probatorios deben, además, establecer claramente que la carga económica generada por el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta, no ha sido trasladada a los precios de venta de los productos o servicios que distribuye o presta el contribuyente en su giro del negocio, porque de ser así, ya no será por motivo del pago del Anticipo del Impuesto a la Renta que se afectará la situación económica del contribuyente, sino por otros factores distintos (si aun así hubiere pérdidas) y por lo tanto el enriquecimiento delEstado ya no sería injusto por no carecer de causa. Así, la jurisprudencia argentina ha sostenido, que independientemente de si se trata de un impuesto directo o indirecto, la no traslación del impuesto no se presume por la simple naturaleza de cada tributo, sino que conforme a la ley debe ser probada por quien afirme su empobrecimiento.

> *En el caso "Ford Motor Argentina S.A." la Corte Suprema Argentina en su fallo en el cual rechazó la demanda cuya pretensión era obtener la repetición de impuestos a los réditos obtenidos por la actora, precisando en dicha sentencia que: "la circunstancia de tratarse de impuestos llamados directos no autoriza a presumir su no traslación a los precios ya que, conforme a la doctrina más autorizada, resulta impropio hacer descansar la caracterización de*

[105] *Vid.* POTITO, Enrico: *L'ordinamento tributario italiano,* A. Giuffré, Milano, 1978, p. 697. Citado por: José Manuel Saravia. Ob. Cit. 2010.

un impuesto en los fenómenos de incidencia y repercusión, y ello así porque, según la coyuntura, un impuesto indirecto puede a veces resultar directo y viceversa. A lo sumo, se está ante una indudable cuestión de hecho y de prueba a cargo de quien la invoque en su beneficio"[106]

[106] José Manuel Saravia. Ob. Cit. 2010 Pág. 639.

CAPÍTULO III

DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN TORNO A LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA

3.1. La Imposición Heterodoxa

Se entiende por "*sistema de imposición*" al conjunto de tributos que rigen en una determinada sociedad y en un tiempo dado, el cual se ve influenciado por cuestiones de índole política, social, económica y cultural. La doctrina internacional ha concordado en bautizar como el sistema de imposición ortodoxo al sistema de imposición europeo, según el cual no se admiten diferentes imposiciones que la directa y la indirecta.[107]

Por **impuestos directos,** se entienden aquellos que gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio. Este tipo de impuestos afectan directamente la situación económica del contribuyente, toda vez que no son susceptibles de ser trasladados a un tercero. [108] Serigen en el Derecho Tributario por los principios de progresividad y proporcionalidad, y generalmente gravan un conjunto de actos continuados, como por ejemplo la obtención de la renta durante todo el ejercicio fiscal.

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que al referirnos al Impuesto a la Renta que afecta a las sociedades en el Ecuador, se cumple el principio de proporcionalidad, en virtud de que se ha establecido una tarifa por medio de la cual, entre mayores sean los ingresos de una empresa, más alta será la cuantía del impuesto; no así con el principio de progresividad, del cual se ha prescindido al no gradar las tarifas según los ingresos de las empresas sino que se determina la tarifa del 22%[109] como única, lo que no sucede en el caso del Impuesto a la Renta para las personas naturales.

---

[107] Darío González. "La Política Tributaria Heterodoxa de América Latina."Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), Santiago de Chile, 2009. Pág. 9.

[108] Facultad de Economía Universidad Autónoma de México. Internet: http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf. Último Acceso: 17 de agosto de 2013 a las 13H03.

[109] Ley de Régimen Tributario Interno.- Art. 37.- Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible.

Finalmente, el texto constitucional ecuatoriano en la parte pertinente del artículo 300 señala: "*...Se priorizarán los impuestos directos y progresivos...*".

Por su parte, los **impuestos indirectos** son aquellos que gravan a los gastos de producción y al consumo; la traslación del impuesto al consumidor final es su principal característica.[110] No se encuentran gobernados por el principio de progresividad y por lo tanto afectande igual manera a toda la población que efectúa actos de comercio, y además no afectan selectivamente a ciertos productos, y por lo tanto tienen un efecto neutral, es decir, no inciden en el comportamiento económico de la sociedad. (Aun cuando en la práctica no sea 100% cierto el principio de neutralidad de los impuestos indirectos, porque por ejemplo el IVA al aumentar el precio de los productos o servicios, podría llegar a influir de cierta manera en el comportamiento económico de la sociedad)[111]

El ejemplo más emblemático es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), según el cual se gravan actos jurídicos por separado, es decir por cada transferencia de bienes o prestación de servicios.

En los países latinoamericanos se ha llevado a aplicar estos sistemas de imposición, tratando de imitar el modelo europeo; no obstante la aplicación del Sistema Ortodoxo hace necesaria una Administración Tributaria técnica y administrativamente eficiente, para cumplir con el rol de determinación y recaudación, y, consecuentemente pueda reducir los índices de evasión fiscal. Según un estudio de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe(CEPAL), los niveles de presión fiscal en América Latina eran muy bajos con la aplicación de los Sistemas Ortodoxos.

> *Como lo señala Cetrángolo y Sabaini (2006), la presión tributaria promedio de los países de América Latina se ubicaba en un 14% en los años ochenta, mientras que el promedio en el año 2004 era de un 17%. Si se considera que en el último año la presión fiscal de los países OCDE era del 35,9 % se pueden establecer claramente las diferencias resultantes.*[112]

---

[110] UNAM. Ob. Cit. Pág. 15.

[111] Luis A. Toscano Soria, "El derecho a la devolución del crédito tributario del IVA cuando no es posible la compensación con el mismo impuesto o con otros tributos controlados por la misma autoridad tributaria". Internet:http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/credito%20tributario%20luis%20toscano.pdf. Último Acceso: 17/08/2013 a las 14H00.

[112] Oscar Cetrángolo y Juan Carlos Gómez Sabaini."Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas." CEPAL, Santiago de Chile, 2006. Citado por: Darío González. La Política

De forma más ilustrativa, el estudio de la CEPAL, segmenta las diferencias de presión fiscal existentes entre los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la cual en su mayoría está conformada por Estados de América del Norte y Europa Occidental, donde se han implantado Sistemas de ImposiciónOrtodoxos; y los países de América Latina.

Cuadro 1

PRESIÓN TRIBUTARIA

	Países OCDE	Países América Latina[d]
Ingresos tributarios[a]	35,9	20,2
IVA[b]	6,7	5,8
ISLR	12,5	3,8
ISLR empresarial	3,4	2,6
ISLR personal	9,1	1,2
Seguridad Social[c]	9,3	2,8

Fuente: Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Fondo Monetario Internacional (FMI) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Año 2004.

a. Incluye Seguridad Social (pensiones).

b. Incluye el Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Prestación de Servicios (ICMS) en Brasil que es administrado por los Estados que conforman la Unión.

c. Incluye contribuciones a los sistemas públicos.

d. Incluye ingresos por recursos del petróleo en Colombia, Ecuador, México y República Bolivariana de Venezuela; minerales en Chile y Bolivia e hidroelectricidad en Paraguay.[113]

Así, se evidencia ya en el año 2004una labor insuficiente por parte de las Administraciones Tributarias de los países latinoamericanos, con relación a los entes públicos recaudadores de los países de la OCDE para elevar la presión fiscal, y por lo tanto tener que recurrir a la implantación de Sistemas Heterodoxos, los cuales incluyen impuestos ortodoxos con modificaciones heterodoxas como se analizará más adelante. Los principales

---

Tributaria Heterodoxa de América Latina. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), Santiago de Chile, 2009. Pág. 10.

[113] Alberto Barreix y Jerónimo Roca, *"Reforzando un pilar fiscal: El Impuesto a la Renta Dual a la Uruguaya"*, Revista de la CEPAL N° 92, Santiago de Chile, 2007.

motivos que han impulsado a los países latinoamericanos a tomar estas decisiones, según lo menciona el profesor GONZÁLEZ, serían los siguientes:

> *1) Alto nivel de evasión (magnitud de la economía informal, bajo nivel de conciencia fiscal, el nivel de las maniobras fraudulentas, etc.).*
>
> *2) Limitada capacidad de control por parte de las Administraciones Tributarias.*
>
> *3) Elevado gasto fiscal (la aplicación de múltiples mecanismos de exenciones o regímenes fiscales preferenciales a sectores económicos con significativa capacidad contributiva)*[114]

De igualforma, otra de las causas de ese fracaso en la recaudaciónfue la deficiente y poco planificada política y normativa fiscal que se implantó en estos países con diferencia de los países de la OCDE, así:

> *...los países desarrollados bajaron la tasa legal, pero al mismo tiempo ampliaron la base imponible y, por lo tanto, la recaudación con respecto al PIB siguió creciendo, mientras que en los países en desarrollo la reducción de la tasa legal condujo a una menor recaudación debido a que, simultáneamente con esa medida, también se licuaron las bases imponibles.*[115]

Luego de 6 años, en el 2010 se evidencia un crecimiento en la presión fiscal de los países de América Latina. La revista digital *"Estadísticas Tributarias en América Latina*[116]*"*, la cual es una publicación conjunta entre el CIAT[117], CEPAL y la OCDE, en su Segunda Edición, nos ilustra con el siguiente cuadro, en el cual se evidencia el crecimiento de la presión fiscal en los países de América Latina.

Sin embargo, es necesario mencionar previamente que, en este estudio se concluye que el crecimiento de la presión fiscal en América Latina, obedece principalmente a los impuestos indirectos, y que si bien los impuestos sobre la renta o el patrimonio se han

---

[114] Darío González. "Modelo Tributario en los Países de América Latina: Procesos de Integración y Armonización Fiscal (II)", documento preparado para la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, CEDDET, IEF, Madrid, España. 2008. Pág. 5. Citado por: Romero Carpio Rivera. Impuesto a la Renta Implícito.Internet:http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/29744/Dario_Gonzalez_La_Politica_Tributaria_Heterodoxa_en_los_paises_de_AL.pdf. último Acceso: 19/08/2013 a las 10H01.

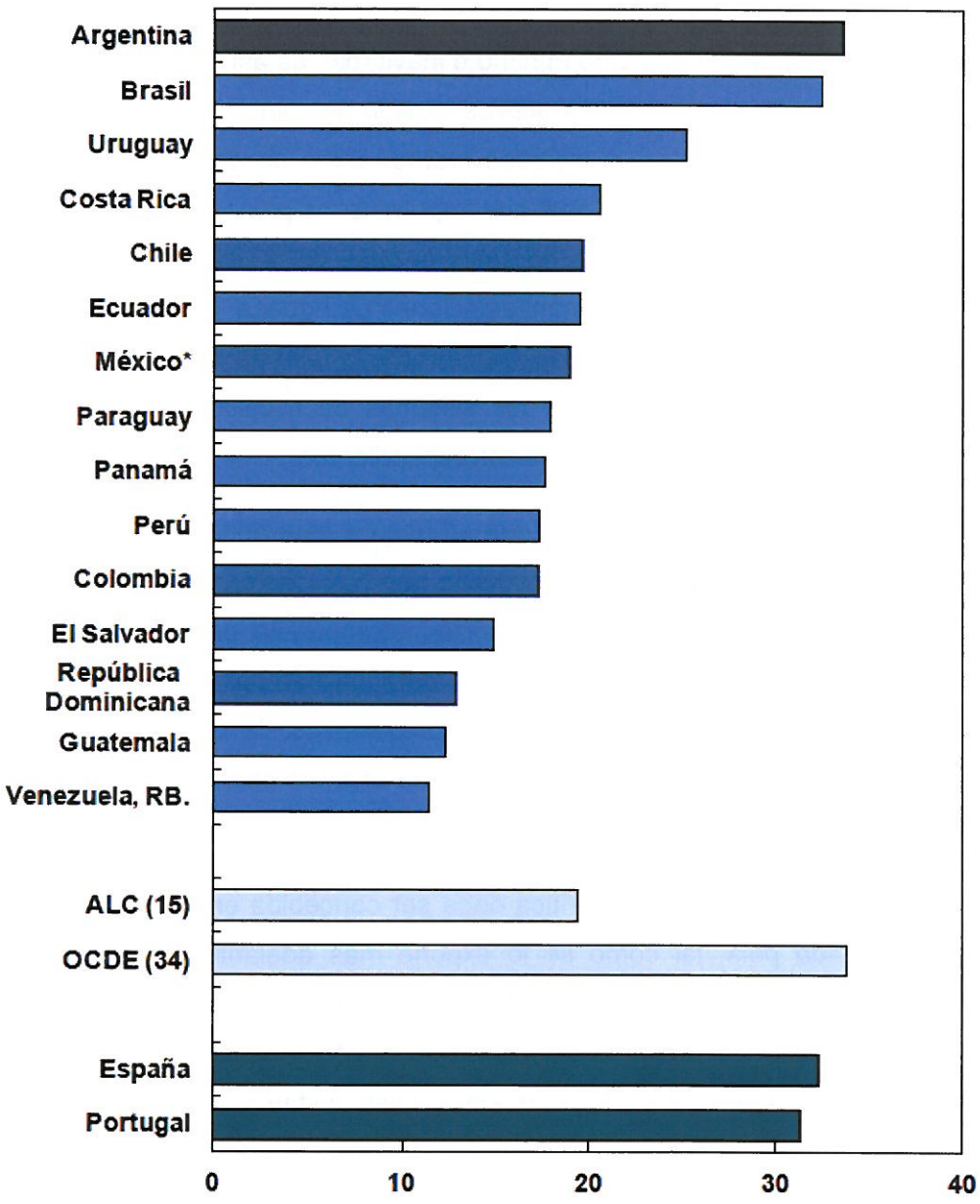
[115] Juan Gómez Sabaini y Oscar Centrángolo. Tributación en América Latina. Libros de la CEPAL,Santiago de Chile, 2006. Pág. 87.

[116] Estadísticas Tributarias en América Latina "Segunda Edición". Internet: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Consolidated%20LAC%20country%20notes.pdf. Último Acceso: 18/03/2014 a las 8H00.

[117] Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

incrementado, éstos siguen por debajo de los países de la OCDE. Empero, es ya un referente de cómo los sistemas de imposición heterodoxa han contribuido a incrementar los índices de presión fiscal en los países latinoamericanos. Así por ejemplo, con relación al PIB, el promedio de recaudación impositiva que era en éstos países del 17% en 2004, se ha incrementado al 20% en Ecuador, y a más del 30% en Argentina; pero aún ambos no superan al promedio de los países de la OCDE que en 2004 sobrepasaban el 35%, y en 2010 redujeron incluso un punto porcentual.

Recaudación tributaria total como porcentaje del PIB
(2010)



3.1.1. Los Anticipos o Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta en América Latina

Conforme se explicó en el acápite precedente, los países latinoamericanos han optado por incluir en sus sistemas tributarios ciertos impuestos heterodoxos. Para el caso de

esta disertación, corresponde hacer un estudio de lo que llamamos el Anticipo o Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta o, Impuesto a las Ganancias, como se denomina por ejemplo en la República Argentina.

Esta figura surge con la primordial intensión de implementar la aplicación de un gravamen que actúe como monto mínimo e inevitable, es así que *"se ha utilizado como base imponible presunta el valor de los activos, o bien, en otros casos, y más recientemente, el monto de las ventas brutas, o ingresos brutos, antes de deducir costos y gastos para su obtención"*[118].La motivación principal que impulsó a los países latinoamericanos a crear esta prestación anticipada, y calculada no sobre la base de la utilidad como lo hace el impuesto principal, sino sobre otro tipo de manifestaciones de riqueza, ha sido la alta incidencia de las declaraciones tributarias en pérdidas, y por ende, la falta de contribución de las empresas al fisco, y la falta de sofisticación de los sistemas de fiscalización de las Administraciones Tributarias para efectuar los controles correspondientes.

Por su parte, existe la critica que se hace a este anticipo que es propio del Sistema de Imposición Heterodoxa, en el sentido de que hay mejores estrategias para fortalecer el Impuesto a la Renta que no desnaturalizan el impuesto principal, gravando otro tipo de manifestaciones económicas ajenas a la mera utilidad;por ejemplo la propuesta deJuan GÓMEZ SABAINI, quien en un informe solicitado por la CEPAL,señala que se debería ampliar la base imponible del tributo eliminando algunas exenciones o tratos discriminatorios que benefician a ciertos sujetos de actividad.[119]

Evidentemente que esta crítica debe ser concebida en base a la normativa tributaria interna de cada país, tal como se lo expone más adelante. Sin embargo, se considera necesario que previo a conocer cómo se ha establecido mediante leyes y reglamentos la aplicación del anticipo en otros países de la región latinoamericana, es pertinente hacer ciertas consideraciones generales con relación esta institución.

El profesor peruano Jorge BRAVO CUCCI, marca el camino al decir que para determinar si los anticipos son una obligación tributaria, no basta que emane de una obligación contenida en la ley, sino que además que el objeto de dicha obligación se trate de

[118] Romeo Carpio Rivera. Ob. Cit. Pág. 114.
[119]Juan Gómez Sabaini y Oscar Centrángolo.Ob. Cit. 2009. Pág. 90

una prestación tributaria, y en el caso de serlo se deberá determinar a cuál de las especies tributarias es asimilable.[120]

Por su parte GIULIANI FONROUGE, empieza el debate al establecer claras diferencias entre lo que se considera un anticipo y una retención en la fuente, y parte de la premisa de que si bien ambas instituciones cumplen la función de ser un ingreso provisorio, guardan ciertas diferencias. En primer lugar, los anticipos son siempre efectuados por el contribuyente y están destinados hasta donde alcance el monto de un impuesto principal, y de existir un exceso generan un crédito tributario para ejercicios posteriores; no así las retenciones, que son efectuadas por un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria. De igual forma, la retención tiene lugar cuando el contribuyente recibe un beneficio (pago) que acrecienta su patrimonio y por lo tanto encuentra un asidero o justificativo tanto legal como económico, en cambio, el anticipo no reconoce más explicación que una imposición de la ley para beneficiar al fisco con la recaudación anticipada de un impuesto, sin que se hayan necesariamente percibido las rentas que dan lugar al hecho generador del impuesto principal.[121]

Finalmente, en lo que se refiere a la relación que guarda con el impuesto principal, el profesor FERREIRO LAPATZA señala que: *"La obligación de pago anticipado se diferencia de la obligación tributaria por su carácter accesorio y no definitivo. De tal modo que la cantidad ingresada debe ser devuelta al sujeto pasivo si el hecho imponible no llega a realizarse."*[122]

3.1.1.1. Argentina

En la República Argentina, el Título V de la Ley 25.063 regula el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP)[123], el cual resulta de aplicar la tarifa del 1% sobre la base imponible que la constituyen los activos de los contribuyentes. El impuesto está destinado preferentemente a sociedades, toda vez que en el caso de personas naturales se lo realiza solamente con base a los inmuebles ubicados en zonas rurales.

---

[120] Jorge Bravo Cucci. Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista Editores, Cuarta Edición, Lima, 2010. Pág. 86.
[121] Carlos M. Giuliani Fonrouge. Impuesto a las Ganancias. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1976, Pág. 358 y 359.
[122] Juan José Ferreiro Lapatza. Curso de Derecho Financiero Español. Ed. Marcial Pons, Décimo Novena Edición, Madrid, 1997, pág. 354.
[123] Resolución General (AFIP) 329/99. Internet: http://www.dae.com.ar/leg/resol/res03/rg327.html. Último Acceso: 19/08/2013 a las 11H03.

Este impuesto lo deben pagar solamente los contribuyentes cuya suma total de activos supere los doscientos mil pesos argentinos. Equivalente a US$ 25.270,80.

El legislador argentino, al establecer esta presunción legal, invita a razonar en el sentido que al momento de liquidar el Impuesto a las Ganancias (IG), éste puede ratificar la presunción del IGMP o bien puede desmentirlo al presentarse que en realidad el IG exceda al IGMP. Sin embargo, jamás podrá ser el IG inferior al IGMP, toda vez que la ley llama a pensar que lo que establece el IGMP es la base mínima de utilidad que los contribuyentes afectados por este impuesto deben contribuir.

Por disposición del artículo 13 del Título V de la Ley 25.063 este impuesto constituye anticipo en cuenta del IG del ejercicio corriente y viceversa. El aludido artículo reza:

> *Artículo 13: El impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley.*
>
> ***El impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez detraído de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12***
>
> *(...)*
>
> ***Si del cómputo previsto en los párrafos anteriores surgiere un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.***(La negrita y el subrayado me pertenecen)
>
> *Si por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.*
>
> *(...)*

De la lectura de este artículo se desprenden los siguientes supuestos:

- ✓ El IG es pago a cuenta del IGMP, y si éste fuese inferior al IG, el excedente no será saldo a favor del contribuyente ni tampoco será susceptible de devolución o compensación.

- ✓ Si por el contrario, el IGMP fuere mayor al IG, dicho excedente podrá ser utilizado como crédito tributario en los próximos 10 años, siempre que en esos ejercicios fiscales el IG sea mayor al IGMP, sino el crédito tributario de éste seguirá acumulándose.

Un interesante análisis contable de este impuesto en la legislación argentina señala a manera de conclusión, al referirse al crédito tributario, que:

> *...mientras exista la posibilidad de considerarlo como pago a cuenta se debe tratar como un crédito y no como un gasto, porque no significa una disminución patrimonial. Una vez que transcurre el plazo legal para su utilización, si no se dieron las condiciones para poder computarlo como pago a cuenta, es un gasto deducible ya que se trata de un impuesto que recae sobre bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas.*[124]

3.1.1.2. Guatemala

La Ley del Impuesto de Solidaridad[125] afecta a todos los contribuyentes de la Nación que tengan patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y/o agropecuarias, y, obtengan como utilidad un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos. La base imponible de este impuesto se compone de lo que sea mayor entre: a) una cuarta parte del total de activos netos, o bien, b) una cuarta parte de los ingresos brutos. *(Ambos tomando como base la última declaración del ISR*[126]*)*. A ello se le aplicará la tarifa del 1% y se lo pagará en cuatro cuotas trimestrales.

Por disposición del artículo décimo primero de la referida ley, el Impuesto de Solidaridad (IS) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) se pueden acreditar entre sí. En tal virtud, el IS pagado servirá como crédito tributario del ISR hasta por los tres años calendario

---

[124] Ganancia Mínima Presunta: Tratamiento Impositivo y Contable del Pago a Cuenta. Internet: http://www.cpba.com.ar/Biblioteca_Virtual/Publicaciones/Trabajos_Publicados/Ganancia_Minima_Presunta_tratamiento_impositivo_y_contable.pdf. Internet: Último Acceso 18/08/2013 a las 19H34.

[125] Decreto 73-2008. Internet: http://www.oj.gob.gt/es/QueEsOJ/EstructuraOJ/UnidadesAdministrativas/CentroAnalisisDocumentacionJudicial/cds/CDs%20leyes/2008/pdfs/decretos/D073-2008.pdf. Último Acceso: 17/08/2013 a las 12H00.

[126] Grupo Deloitte. Guía de Impuestos Guatemala 2013. Internet: https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.deloitte.com%2Fmultifiledownload%3FsolutionName%3Ddeloitte.com%26fileIds%3D380cb4caeda4d310VgnVCM3000003456f70aSTFL&ei=cqsTUpf9DaGO2gW1i4DQCA&usg=AFQjCNEB7Tp7Snbg6UTuL7XrpM_BijYX2Q&sig2=4Ny6FzAOWXl2x-hngOabNw&bvm=bv.50952593,d.b2I. Internet: Último Acceso: 20/08/2013 a las 14H43.

siguientes; así como los pagos trimestrales del ISR serán crédito tributario del IS del mismo año.

Se puede apreciar que el IS constituye un anticipo del ISR, y si bien la legislación guatemalteca no prevé la devolución del mismo en el caso de que no pueda ser acreditado al ISR, si permite que aquella parte que no pudo ser acreditada se considere como un gasto deducible en la declaración anual definitiva del ISR del tercer año en que vence el plazo del crédito tributario.

En su Guía de Impuestos en Guatemala del año 2013, el Grupo de Consultores Tributarios Deloitte al referirse al IS señaló que:

> *Filiales y sucursales de empresas matrices para reclamar créditos fiscales extranjeros en sus propias jurisdicciones deben determinar si la opción de Impuesto de Solidaridad o de Impuesto Sobre la Renta como su impuesto primaria en Guatemala tiene un impacto negativo en su capacidad para reclamar los créditos fiscales en su jurisdicción*[127].

3.1.1.3. Honduras

Forma parte del ordenamiento jurídico del país centroamericano, el Acuerdo 1121 de fecha 28 de julio de 2010 en el que se contiene el Reglamento de la Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social, y de Racionalización del Gasto Público.[128]En el artículo décimo sexto de esta norma, se establece la retención del 1% en concepto del Anticipo sobre la Renta generada en las compras de bienes y servicios a proveedores. Este impuesto se aplica a las personas jurídicas y comerciantes individuales con ventas superiores a quince millones de la moneda local (Lempira).[129]Equivalente a US $ 763.363.

En lo que respecta a su devolución, el artículo 19 del Acuerdo, señala que si existen perdidas en una empresa a las cuales se les efectuó la retención anteriormente explicada, tendrán derecho a la devolución o crédito, previa solicitud y fiscalización de la Administración Tributaria.

Por lo tanto, en este país encontramos que su ordenamiento jurídico tributario, se relaciona con nuestro sistema de retenciones en la fuente y no del Anticipo del Impuesto a la

---

[127]Ibídem.
[128] Acuerdo 1121 Internet: http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/2011/02/Acuerdo-No.-1121-2010.pdf. Último Acceso: 15/08/2013 a las 07H00.
[129] Deloitte. Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público. Internet: Último Acceso: 18/08/2012 a las 16H46.

Renta, porque si bien constituye un "anticipo" lo hace sobre una renta ya generada en las compras de bienes y servicios a proveedores (no en base a otros criterios distintos a la utilidad), y porque además permite su devolución, tal como sucede en el caso ecuatoriano con las retenciones.

3.1.1.4. Paraguay.

En el caso de Paraguay, la LEY Nº 125/91[130] de 9 de enero de 1992 mediante la cual se establece el nuevo régimen tributario, establece en su artículo 23, al referirse a los Anticipos a Cuenta del Impuesto a la Renta, que la Administración Tributaria está facultada para exigir anticipos o retenciones con carácter de Anticipos del Impuesto a la Renta, siempre que éstos no sobrepasen el monto del impuesto causado en el ejercicio anterior. En el mismo artículo se dispone que si el anticipo pagado supera al impuesto principal de ese ejercicio fiscal, se procede a su devolución.

Contribuyendo al desarrollo legislativo de esta norma legal, el Viceministro de Tributación de Paraguay expidió la Resolución Nº 1346/05, mediante la cual se reglamenta la aplicación del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios previsto en el libro i, título 1, capítulo I de la Ley nº 125/91.[131]

La mencionada resolución, prescribe en su artículo décimo primero que los anticipos a los que se refiere el artículo 23 de la ley, serán equivalentes al 25% del impuesto liquidado en el ejercicio fiscal anterior, y se lo hará en 4 cuotas en los meses determinados según la fecha de la presentación de la declaración jurada de la liquidación del impuesto.

De igual forma, se señala en el artículo siguiente, que se podrá suspender el pago del anticipo, si luego de abonar la segunda cuota el contribuyente considera que el monto hasta ahora pagado, alcanzará a cubrir el impuesto causado en el ejercicio corriente, para lo cual deberá presentar una liquidación pro forma en carácter de declaración jurada del balance general y estados financieros, en la cual deberán estimar el impuesto en base a las rentas reales obtenidas entre el comienzo del ejercicio y el mes anterior al que corresponda realizar el próximo anticipo que se solicita suspender.

---

[130] Ley 125/91. Internet: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf. Último Acceso: 16/08/2013 a las 05H45.

[131] Resolución 1346/05. Internet: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_res1346.pdf. Último Acceso 16/08/2013 a las 06H30.

El artículo décimo cuarto de la resolución en estudio, menciona que las retenciones que se les efectúen a los contribuyentes constituyen crédito tributario para el pago del anticipo del ejercicio en curso.

Cabe decir, que la forma en cómo está regulado el Anticipo a Cuenta del Impuesto a la Renta, tiene mucha relación con la fórmula de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para el primer grupo de contribuyentes, en el caso ecuatoriano (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), porque éste guarda directa relación con el Impuesto principal del ejercicio económico anterior.

3.2. Breve Aproximación a la Tesis Propuesta

La tercera y última parte de esta disertación,va dirigida a poner en evidencia lo que se ha venido tratando teóricamente en los dos capítulos anteriores. Para ello, es necesario conocer cómo calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta para las sociedades en el Ecuador, tomando en cuenta dos ejemplos de casos paradigmáticos,en los cuales se considera que el Anticipo del Impuesto a la Renta genera mayores repercusiones. Se trata principalmente de empresas comercializadoras, toda vez que al no participar directamente en el proceso productivo, sus ingresos y gastos son muy altos con relación a la diferencia entre ellos, que es en realidad su utilidad. (Sin que se entienda que solamente a este tipo de empresas les afecta el Anticipo del Impuesto a la Renta)

Conforme se ha venido tratando, los fundamentos aportados en esta disertación pretenden la devolución en aquella parte que excede el límite de la capacidad contributiva en cada caso en particular. En el gráfico que se presenta a continuación, se puede apreciar que el total de la pirámide constituye la capacidad económica del contribuyente, dentro de ella se encuentran absolutamente todos los ingresos, los activos y el patrimonio; es así, que en la parte inferior se ubica la proporción del 22% de la utilidades que se han destinado al pago del Impuesto a la Renta causado; la parte inferior y la del centro la constituyen la capacidad contributiva del contribuyente, es decir aquella cantidad de la capacidad económica que el contribuyente es apto para contribuir al fisco; y, finalmente en la parte superior se encuentra la porción intocable, aquella que no debe ser afectada por encontrarse en ella los bienes de producción o el capital de inversión, sin los cuales no hubiera sido posible el desarrollo de la

actividad económica, y peor aún la generación de riqueza que pueda ser gravada, conforme se explicó en el primer capítulo de esta disertación.

Capacidad Económica



Como es lógico, el monto del Anticipo del Impuesto a la Renta – para poder aplicar la Teoría del Enriquecimiento sin Causa – deberá ser siempre superior a la cuantía del Impuesto a la Renta causado, en primer lugar, porque éste es calculado únicamente sobre las utilidades, es decir, aquella parte de la capacidad económicadel contribuyente que no afectará a su capacidad contributiva, por tratarse únicamente de una parte del fruto que han ayudado a generar los bienes de producción y no éstos en sí mismos; y segundo, porque de ser el Anticipo del Impuesto a la Renta inferior a la cuantía del Impuesto a la Renta causado,

aquel podrá ser utilizado en un 100% como crédito tributario para el pago de este último, según lo permite el literal c) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.[132]

Concomitantemente, si el Anticipo del Impuesto a la Renta no es superior al impuesto principal, no se está frente a una práctica confiscatoria, según los parámetros revisados en el primer capítulo de esta disertación; así como, de igual manera lo ratifica el Tribunal Constitucional Español, en su sentencia 150/1990, en la cual resolvió el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Defensor del Pueblo, respecto de un recargo del 3% que recayó sobre el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas que afectaba a la Comunidad Autónoma de Madrid, en el cual manifestó:

> *...Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta.*[133]

Concluye por lo tanto, esta sentencia, que para que un impuesto no tenga alcances confiscatorios, y por lo tanto no rompa el velo de la capacidad contributiva, debe ser siempre menos del 100% de la renta o utilidad líquida, ante lo que podemos añadir que si un impuesto fuere del 100% de la utilidad, se estaría gravando la totalidad de ésta, lo cual sí consideramos confiscatorio.

---

[132] El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;

[133] Irene Araguas Galcera. El Principio de no Confiscatoriedad en la Constitución Española.Internet: http://www.revistasconstitucionales.unam.mx/pdf/2/art/art2.pdf. Último Acceso: 05/09/2013 a las 07H32.

Continuando con la descripción y explicación del gráfico, el circulo rosado sobre la pirámide significa la proporción del Anticipo del Impuesto a la Renta, el cual como se observa es superior a la cuantía del Impuesto a la Renta, y además sobrepasa el límite de la capacidad contributiva, ante lo cual, aquella parte del círculo rosa que se halla dentro de la parte superior de la pirámide es la parte considerada como confiscación y por lo tanto un enriquecimiento por parte del Estado que sería injusto, ya que no cumple con el fundamento material de la potestad tributaria que es la capacidad contributiva.

Al estudiar las teorías del análisis valorativo de la capacidad contributiva, tales como la *"Teoría de la Protección de la Actividad Económica"* y la *"Teoría de los Criterios de Normalidad y Razonable Presunción"*, se apreciaron algunos criterios que podrán guiar al juzgador, ante quien se ponga a su consideración el caso en cuestión, a fin de que logre determinar en qué casos existe dicha transgresión a la capacidad contributiva del contribuyente y en qué proporción se la ha vulnerado. En virtud de la primera, encontramos aquella proporción que no es expresión de capacidad contributiva y se refiere al mantenimiento de los medios de producción, lo que inevitablemente pone en riesgo el desempeño de la actividad económica total o parcialmente a través de limitar el campo de acción económica; y en cuanto a la segunda – que no se opone a la primera sino que la complementa –, busca descubrir la realidad económica de cada contribuyente a fin de determinar cuándo ha existido esta transgresión.

3.3. Cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para Sociedades

El numeral 2 del artículo 41 de la LRTI señala que la forma de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para sociedades resulta de la suma aritmética de los siguientes rubros:

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

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

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

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

Para el cálculo del anticipo, no se debe tomar en cuenta el valor de las retenciones[134], no obstante éstas si son consideradas al momento de efectuar el pago correspondiente. Por disposición del artículo 77 literal b) del RALRTI, el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, así como para las sociedades se lo realizará en dos cuotas (julio y septiembre), al restar del resultado de la suma aritmética anteriormente explicada las retenciones en la fuente que le hubieren efectuado al contribuyente durante el año anterior al pago del anticipo, conforme se explica en el siguiente cuadro.

Concepto	Monto
Valor del anticipo para el ejercicio 2014 calculado en función del artículo 41 de la LRTI.	USD 30.000
Retenciones efectuadas al contribuyente en el ejercicio 2013.	USD 5.000
"Anticipo próximo año" valor declarado en el formulario de IR 2013.	USD 30.000
Cuotas del anticipo correspondientes a los meses de julio y septiembre de 2014.	USD 12.500 C/U
Saldo del anticipo del impuesto a la renta que deberá pagarse conjuntamente con la declaración del IR en el año 2015.	USD 5.000

3.4. El Caso de las Empresas Comercializadoras

Las empresas comercializadoras se han tomado como un ejemplo paradigmático en este trabajo de disertación, toda vez que al actuar únicamente como intermediarios entre los productores y consumidores finales, su margen de utilidad es mínimo porque solamente consiste en su ingreso por gestión, lo cual conlleva a inferir que su Impuesto a la Renta será mínimo en función de sus ventas "brutas", porque resulta de ser un porcentaje del total de las utilidades, empero su anticipo dependerá de otros rubros ajenos a renta como oportunamente se explicó.

Los datos consignados en el presente trabajo fueron obtenidos de declaraciones de impuestos y balances reales de compañías que colaboraron con el autor, quien por razones de confidencialidad, no hace pública la identidad de las mismas, empero se advierte de la

[134] Flash Gerencial TRIB-FLASH-040-06. Tributum Consultores Cia. Ltda.

certeza de la información con la finalidad que el lector no vea estos casos como simples supuestos.

3.4.1. *Caso en que el Anticipo del Impuesto a la Renta sobrepasa al Impuesto a la Renta pero no es Confiscatorio*

El primer ejemplo ha sido tomado de una empresa comercializadora de materiales para la construcción, en la cual se puede evidenciar que el Anticipo del Impuesto a la Renta alcanza casi el doble del Impuesto a la Renta causado, empero se ubica en una porción razonable con relación al total de la utilidad gravable.Así, se evidencia que el monto del impuesto mínimo constituye el 38.7% de la utilidad gravable, con lo cual se sobrepasa la tarifa legal (22%), empero es incierto si se transgrede la capacidad contributiva de la compañía.

Razón Social: *XXXXXXXX S.A.*
Objeto Social: *Comercialización de materiales de construcción*

Liquidación en la Declaración del Anticipo del IR	
Utilidad Gravable:	*280.216,62*
Anticipo Calculado:	*108.623,36*
Impuesto a la Renta Causado (22%):	*64.449,82*
Impuesto Mínimo:	*108.623,36*
Saldo a favor:	*0,00*

Según la *Teoría de la Protección de la Actividad Económica* analizada en el primer capítulo de esta disertación, al no sobrepasar el monto de la utilidad, el gravamen del impuesto sigue recayendo sobre la masa que es susceptible de serlo, porque aún no se está gravando a los medios de producción, razón por la cual no se estaría frente a una práctica confiscatoria. Luego, analizando la realidad particular de este contribuyente, al tiempo que se sostiene la tesis de que el límite de la exacción no puede ni debe ser el 100% de las utilidades sino uno inferior, ya que según la *Teoría de los Criterios de Normalidad y la Razonable Presunción,* las prácticas tributarias no deben estar encaminadas a influir sobre la elección del desarrollo de determinada actividad económica, como por ejemplo, en el caso de que no se reporten utilidades para los accionistas, ninguna empresa querrá seguir

produciendo; así como de igual forma, es necesario un capital en giro, que permita la reinversión para seguir obteniendo rentas gravables en el siguiente ejercicio económico.

Finalmente si se considera la posición del Tribunal Constitucional Alemán, no se está frente a una práctica confiscatoria por no sobrepasar el 50% de la utilidad.No obstante, no se descarta la posibilidad de que aquello signifique una transgresión al Derecho a la Igualdad consagrado en la Constitución de la República, artículo 66 numeral 4, ya que otras sociedades terminan pagando solamente el 22% conforme dicta la ley vigente.

Siendo necesario conocer cómo se calculó el Anticipo del Impuesto a la Renta de este contribuyente,y por lo tanto saber cuál es el respaldo en activos y patrimonio, así como la fluctuación entre ingresos y gastos, se tiene el siguiente cuadro elaborado en base a los parámetros determinados por el Servicio de Rentas Internas en su Circular No.-NAC-DGECCGC13-00007: *A las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades que tienen la obligación de calcular y pagar el anticipo del impuesto a la renta , publicada en el R.O. 59 de fecha 15 de agosto de 2013.*

CÁLCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA			
Razón Social: *XXXXXXXX S.A*		**Año**	
Comercializadora de materiales de construcción		2012	
ACTIVOS			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Activo Corriente	5,867,936,91	0.4%
+	Activo No Corriente	2,140,136,45	
+	Total	8,008,073,36	
PATRIMONIO			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Total patrimonio neto	1,641,538,68	0.2%
INGRESOS			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Total de ingresos	12,322,461,66	0.4%
-	Otras rentas exentas	0,00	
-	Dividendos percibidos exentos	0,00	
+	Total	12322461,66	
COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES DEL IMPUESTO A LA RENTA			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Total costos y gastos	12,101,302,59	0.2%
-	Gastos no deducibles locales	92,231,41	
-	Gastos no deducibles del exterior	0,00	
-	Gastos incurridos para generar ingresos exentos.	0,00	
-	Participación trabajadores atribuibles a ingresos exentos.	0,00	
+	Total	12,009,071,18	
SUMA ARITMETICA DE LOS RESULTADOS DE PORCENTAJES APLICADOS			
El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.		32,032,29	
El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.		3,283,08	
El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta.		49,289,85	
El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos a efectos del impuesto a la renta.		24,018,14	
TOTAL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA		**108,623,36**	
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO 2012		**64,449,82**	

3.4.2. *Caso en que el Anticipo del Impuesto a la Renta sobrepasa al Impuesto a la Renta y sí es Confiscatorio*

El segundo ejemplo,se refiere a una empresa cuyo objeto social es la comercialización internacional de productos. En el primer cuadro se puede observar que el Anticipo del Impuesto a la Renta es aproximadamente 943 veces el Impuesto a la Renta causado y aproximadamente 217 veces el total de la utilidad. A todas luces y sin entrar en mayor análisis, se evidencia que estamos frente a una confiscación por ser la exacción muy superior a la utilidad y por lo tanto involucrar la zona intangible de esta empresa que la constituyen sus bienes de producción (activos).

Razón Social: *XXXXXXXX S.A.*
Objeto Social: *Comercializadora Internacional*

Liquidación en la Declaración del Anticipo del IR	
Utilidad Gravable:	*184.888,40*
Anticipo Calculado:	*40'096.560,83*
Impuesto a la Renta Causado (22%):	*42.524,33*
Impuesto Mínimo:	*40'096.560,83*
Saldo a favor:	*0*

En el siguiente cuadro, que ha sido elaborado, de igual manera, con los parámetros determinados por el Servicio de Rentas Internas, se examinan los componentes del cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, a fin de efectuar un análisis más profundo:

CÁLCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA			
Razón Social: *XXXXXXXX S.A.*		**Año**	
Comercializadora Internacional		2012	
ACTIVOS			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Activo Corriente	6,191,471.69	0.4%
+	Activo No Corriente	29,206.78	
+	Total	6,220,678.47	
PATRIMONIO			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Total patrimonio neto	144,426.42	0.2%
INGRESOS			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Total de ingresos	62,704,048.14	0.4%
-	Otras rentas exentas	0.00	
-	Dividendos percibidos exentos	0.00	
+	Total	62,704,048.14	
COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES DEL IMPUESTO A LA RENTA			
(+/-)	Casillero en la declaración del IR	Valor	Porcentaje
+	Total costos y gastos	62,502,479.89	0.2%
-	Gastos no deducibles locales	13,555.39	
-	Gastos no deducibles del exterior	0.00	
-	Gastos incurridos para generar ingresos exentos.	0.00	
-	Participación trabajadores atribuibles a ingresos exentos.	0.00	
+	Total	62,488,924.50	
SUMA ARITMETICA DE LOS RESULTADOS DE PORCENTAJES APLICADOS			
El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.		2,488,271,39	
El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.		28,885,28	
El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta.		25,081,619,26	
El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos a efectos del impuesto a la renta.		12,497,784,90	
TOTAL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA		**40,096,560,83**	
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO 2012		**42,524,33**	

La forma en cómo se calcula el Anticipo del Impuesto a la Renta, para este tipo de empresas puede resultar demasiado perjudicial; y en general, mientras exista una diferencia abismal entre el margen de utilidad, (la cual – a grosso modo – se calcula restando los gastos de los ingresos) y la medida de los activos, el patrimonio, los ingresos y los gastos, siempre será motivo de una gran diferencia con el Impuesto a la Renta causado. Es así, que las empresas que tienen un gran volumen de ventas, pero que de igual manera tienen altos costos de producción o comercialización, resultan ser las más afectadas.

Ahora bien, en qué momento empieza a ser el impuesto confiscatorio para esta empresa, es deber de la jurisprudencia ecuatoriana establecerla, ya que al no existir parámetros objetivos en nuestro ordenamiento jurídico, es éstala tarea que deben desempeñar los operadores de justicia, guiados por lo que han hecho otros países de la región y el aporte de la doctrina.

Lo que sí se debe tomar como cierto, es que dicho límite debe ser siempre mayor al Impuesto a la Renta Causado e inferior al 100% de la utilidad gravada. Con ello se evidenciaría el porcentaje máximo que alcanza la capacidad contributiva de este contribuyente, y se podría determinar el monto de la devolución amparado en la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, porque en estas circunstancias el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta que se considera impuesto mínimo no sujeto a devolución por disposición legal, pierde fundamento constitucional, y en consecuencia pierde su causa material que es la capacidad contributiva.

Finalmente, se informa que al momento la comercializadora internacional,por ser una nueva inversión, se está acogiendo al beneficio tributario del artículo 24 literal h) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones consistente en la exoneración del pago del Anticipo del Impuesto a la Renta por cinco años, beneficio sin el cual simplemente no podría mantener su actividad económica, por obvias razones.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. La falta de eficiencia recaudatoria y fiscalizadora de las Administraciones Tributarias en América Latina, y la carencia de una cultura tributaria responsable y solidaria de los contribuyentes, principalmente, han conllevado a que en el Ecuador el ejercicio de la potestad tributaria por parte del parlamento, se encamine a la implantación de sistemas heterodoxos como lo es por ejemplo: la aplicación del Anticipo del Impuesto a la Renta. Sin embargo, del análisis de Derecho Comparado que se ha efectuado con algunos países de la región, que de igual manera han incluido en sus legislaciones este tipo de impuestos anticipados, así como con los aportes de la doctrina tributaria, se colige que en el Ecuador no solamente se ha querido reducir los índices de evasión fiscal de los contribuyentes, sino incrementar dicha recaudación incluso fuera del parámetro constitucional de la capacidad contributiva, por medio de prohibiciones a devoluciones legítimas del Anticipo del Impuesto a la Renta.

   Sería interesante una reforma legal del artículo 41, fracción segunda, inciso i) de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el sentido de equiparar nuestra legislación a los parámetros regionales en los cuales se permita una devolución del anticipo que excede al impuesto principal, o por lo menos que se lo pueda utilizar como crédito tributario para ejercicios posteriores o, finalmente como un gasto deducible de la declaración del Impuesto a la Renta.

2. El ordenamiento jurídico ecuatoriano, legal e infra legal, proscribe toda forma en que la Administración Tributaria ordene una devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta de las sociedades, en aquella parte que no logre ser acreditado al impuesto principal, sin que medie caso fortuito o fuerza mayor y sólo una vez cada tres años. De tal manera que la disposición legal contenida en el inciso i) numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno que prohíbe esta devolución, si bien es una norma formalmente válida, eventualmente podría quedar sin un fundamento

material, ya que le corresponderá a los Jueces calificar y reconocer o no como válidas, las razones de los contribuyentes que plantearen esta acción.

En tal sentido, la potestad tributaria encuentra un límite formal que es el principio de legalidad entendido ampliamente desde dos visiones: la primera expresada como *"reserva legal"* y la segunda como la *"habilitación legal para las actuaciones de la Administración Tributaria"*, y un límite material que es el principio de capacidad contributiva, el cual constituye la causa que garantiza la justicia sustancial del sistema tributario.

En el caso del Anticipo del Impuesto a la Renta,no se habla de una práctica confiscatorio en la forma en cómo está legislado, porque si bien se ha dicho que éste rubro puede exceder el monto del impuesto principal, no siempre implica que sobrepase la capacidad contributiva del contribuyente, sino que dependerá del análisis del caso en concreto por parte de los operadores de justicia que, guiados por los aportes de la doctrina, jurisprudencia y derecho comparado, determinarán los límites cuantitativos con observancia de la situación fáctica de determinado contribuyente, y de quedar establecida dicha transgresión, entonces la potestad tributaria se habrá ejercido sin fundamento constitucional porque el artículo 323 de la Carta Fundamental prohíbe toda forma de confiscación, quedando en consecuencia sin causa que motive – en determinada situación – el ejercicio del poder tributario. Es decir que en definitiva el inciso i) numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, padecería de una constitucionalidad condicionada.

3. La Teoría del Enriquecimiento sin Causa está inspirada en el postulado del principio de equidad, en virtud del cual nadie puede enriquecerse a expensas de otro, así que lo que se busca es el restablecimiento del equilibrio patrimonial mediante la devolución del importe que injustamente ha ingresado a las arcas fiscales. En el caso en particular, cuando el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta excede la capacidad contributiva del sujeto perjudicado (empobrecido), entonces se entra en una proporción del impuesto que tiene alcances confiscatorios y por lo tanto, aunque se halle legalmente protegido por el ordenamiento jurídico formal, pierde su causa

material y por lo tanto se permite que amparado en esta teoría se reclame el cumplimiento de derechos del contribuyente.

Las instituciones jurídicas del pago indebido y pago en exceso contenidas en el Código Tributario, no son aplicables para solicitar una devolución del importe excesivo por concepto del Anticipo del Impuesto a la Renta que afecta al segundo grupo de contribuyentes, así como tampoco la devolución prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno por caso fortuito o fuerza mayor, porque resulta ser muy restrictiva y ajena a la realidad empresarial de las sociedades; por ello sería procedente plantear una acción en torno a la Teoría del Enriquecimiento sin Causa, porque el ordenamiento jurídico ecuatoriano no presenta una herramienta jurídica para hacer valer los derechos de los contribuyentes frente a esta problemática en particular.

4. El límite máximo de la exacción, como se lo ha explicado, es el 100% del patrimonio del contribuyente, con lo cual indiscutiblemente se está frente a un impuesto con alcances confiscatorios; empero, la tarea difícil de los operadores de justicia es determinar, en base a las pruebas aportadas, a partir de qué momento el Anticipo del Impuesto a la Renta transgrede la capacidad contributiva del contribuyente, toda vez que es apenas en dicha porción sobre lo que se podría solicitar una devolución amparado en la Teoría del Enriquecimiento sin Causa.

   Como un parámetro objetivo se puede tomar en cuenta lo aportado por la jurisprudencia internacional y la doctrina en el sentido que para evitar, en términos generales, que un impuesto sea confiscatorio, en el ámbito ecuatoriano, éste debe ser siempre mayor al Impuesto a la Renta, pero inferior –bastante inferior, diríamos- al 100% de la utilidad gravada.

   Sin lugar a duda, la jurisprudencia ecuatoriana debe empezar a establecer indicadores objetivos que permitan plasmar en la realidad económica de nuestros contribuyentes, principios del derecho tributario como el de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, con la finalidad de poder apreciar los hechos futuros con criterios

de objetividad que devienen del desarrollo hermenéutico de nuestro Derecho Positivo.

5. El Impuesto a la Renta de las sociedades no respeta el principio de progresividad, ya que independientemente de las utilidades percibidas, altas o bajas, todas pagan sobre la misma tarifa legal (22%), y en consecuencia se debe atender a la realidad de cada contribuyente para establecer cuándo el Anticipo del Impuesto a la Renta resulta confiscatorio. De existir esta gradación de contribuyentes en la ley, con parámetros que permitan diferenciar a las grandes, medianas y pequeñas sociedades, se tomaría como un parámetro objetivo la tarifa del Impuesto a la Renta y en consecuencia esta devolución podría estar amparada en las figuras del pago indebido o pago en exceso que establece el Código Tributario, y en consecuencia este tipo de reclamo pudiera ser conocido y resuelto en vía administrativa.

   Es decir, que se apoya la concepción según la cual se debe gravar todo tipo de manifestaciones de riqueza como los componentes del Anticipo del Impuesto a la Renta, y no sólo las utilidades, empero no se debe legislar veladamente para incrementar tácitamente la tarifa legal del Impuesto a la Renta, sino elevarla expresamente según los índices económicos de la sociedad ecuatoriana, y de paso se salvaguarda la seguridad jurídica de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- ✓ Alessandri, Arturo y Otros. Tratado de Derecho Civil, Parte Preliminar y General, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998.
- ✓ Bravo Cucci, Jorge. Las Presunciones y Renta Fictas. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario IPIDET, Editores ARA, Lima, 2010.
- ✓ Cabanellas, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1979.
- ✓ Calvo Vérguez, Juan. Las Devoluciones de Ingresos Tributarios Indebidos. Iustel, Madrid, 2009.
- ✓ Diccionario Hispanoamericano de Derecho. Grupo Latino Editores, Tomo I, Colombia, 2008.
- ✓ Ekmekdjian, Miguel Ángel. Manual de la Constitución Argentina. Buenos Aires, Editorial Depalma. 1999.
- ✓ Escuin Palop, Catalina. Curso de Derecho Administrativo, Valencia, Ed. Tirant Le Blanch, 3ra Edición, 2005.Pág. 132.
- ✓ Ferreiro Lapatza, Juan José. Curso de Derecho Financiero Español. Ed. Marcial Pons, Décimo Novena Edición, Madrid, 1997.
- ✓ García Belsunce. Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación. La Ley, Tomo 1990-E, Sección doctrina. 1990.
- ✓ García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, Curso de Derecho Administrativo Tomol, Madrid, Editorial Civitas, Octava edición, 1998.
- ✓ García de Enterría, Eduardo y Gordillo, Agustín. Curso de Derecho Administrativo I y Notas de Agustín Gordillo. Argentina, Ed. LA LEY, 2006.
- ✓ García Etchegoyen, Marcos F. El Principio de Capacidad Contributiva. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004.
- ✓ Giardina, Emilio. Le Basi Teorichi del Principio della Capacitá Contributiva., Millano,Publicazioni della Facolta di Giurisprudenza, Universita di Catania, 1961.
- ✓ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Impuesto a las Ganancias. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1976.
- ✓ Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Volumen I, Ediciones Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires. 1970.

- ✓ Gómez de Souza. Compendio de Lesgislacao Tributaria .Edicoes Financeiras S.A., Río de Janeiro, 1952.

- ✓ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1983.

- ✓ Josserand, Louis. Teoría General de las Obligaciones, Editorial Parlamento, Santiago de Chile, Chile. 1988.

- ✓ Larrea Holguín, Juan. Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana. Edición Universitaria, Tomo I, 2008, Ecuador

- ✓ Madera, Eduardo. Estudio de Derecho Tributario, publicación de la PUCE, Quito, 1971.

- ✓ Maduro L., Eloy. Curso de Obligaciones Derecho Civil III. Fondo Editorial Luis Sanojo, Colección Grandes Juristas, 1983.

- ✓ Magide Herrero, Mariano. Límites Constitucionales de las Administraciones Independientes, España, Editorial Ministerio de Administraciones Públicas, 2000

- ✓ Moschetti, Francesco. El Principio de la Capacidad Contributiva. Editorial Temis, Bogotá, 2001.

- ✓ Oramas Gross, Alfonso. El Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones. Edino, Guayaquil, 1988.

- ✓ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, Parte General. España, Ed. Thomson Civitas, Décimo Octava Edición, 2008.

- ✓ Pérez Royo, Fernando. Derecho financiero y tributario: Parte General, 15. ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2005

- ✓ Potito, Enrico. *L'ordinamento tributario italiano*. A. Giuffré, Milano, 1978.

- ✓ Ross Bravo, Jaime. Derecho Tributario Sustantivo. Santo Domingo, Editorial Capgefi, Segunda Edición, 2009.

- ✓ Santamaría Pastor, Juan Alfonso. Fundamentos del Derecho Administrativo Vol. I. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Arces, 1988.

- ✓ Troya, José Vicente y Murillo Fierro, Fausto, "Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria", Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos, Quito, agosto de 2011. Pág. 17. Rodrigo Patiño Ledesma, "Estado de Derechos; Seguridad Jurídica y Principios Constitucionales en el Régimen Tributario Ecuatoriano".

- ✓ Trujillo, Julio César. Teoría del Estado en el Ecuador: Estudio de Derecho Constitucional. Quito, Corporación Editora Nacional, Segunda Edición 2006.

- ✓ Varcácel, Lejeune. La Anticipación de Ingresos en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Edersa, Madrid, 1983.

- ✓ Velásquez Gómez, Hernán. Estudios Sobre Obligaciones. Editorial Temis, Bogotá, 2010.

- ✓ Villegas, Héctor Belisario. Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Editorial Astrea, 8ª edición, 2003.

- ✓ Ziulú, Adolfo Gabino. Derecho ConstitucionalTomo II: Principios y Derechos Constitucionales. Tomo II: El Poder y las Garantías Constitucionales, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997.

Tesis:

- ✓ Aguiar Lozano, Hugo. Análisis crítico sobre la Teoría del Enriquecimiento Injustificado o sin Causa en el Derecho Civil de las Obligaciones. Tesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 2009

- ✓ Fonseca, José. Funciones y Limites del Principio de Legalidad Administrativa, Quito, Tesis, Programa de Maestría en Derecho Mención en Derecho Administrativo, Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.

- ✓ González, Darío. "Modelo Tributario en los Países de América Latina: Procesos de Integración y Armonización Fiscal (II)", documento preparado para la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, CEDDET, IEF, Madrid, España. 2008.

- ✓ Itamar Da Silva, Santos Filho. La Responsabilidad del Estado Legislador por las Leyes Tributarias Inconstitucionales y el Enriquecimiento sin Causa, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2012.

- ✓ Ponce Latorre, Esteban. La Figura de la Devolución en la Legislación Tributaria Ecuatoriana. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Tesis, Quito, 2003.

- ✓ Ruiz Miño, Francisca. Análisis sobre la Constitucionalidad de la Devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta a la Luz de las Reformas en la Ley de Equidad Tributaria., Tesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 2012.

Revistas:

- ✓ Amazo Parrado, Diana "¿Es paradójica la autonomía de la voluntad frente al principio de legalidad en los contratos estatales?". Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal, Revista Socio Jurídica, Universidad del Rosario, Colombia, 2007.

- ✓ Barreix, Alberto y Roca, Jerónimo. "Reforzando un pilar fiscal: El Impuesto a la Renta Dual a la Uruguaya", Revista de la CEPAL N° 92, Santiago de Chile, 2007.

- ✓ Cetrángolo, Oscar y Gómez Sabaini, Juan Carlos. "Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas." CEPAL, Santiago de Chile, 2006.

- ✓ González García, Eusebio. "Conferencia dictada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 19de agosto de 1994". Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, publicación de la mencionada Asociación, Buenos Aires, 1994.

- ✓ González, Darío. "La Política Tributaria Heterodoxa de América Latina." Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), Santiago de Chile, 2009.

- ✓ Naveira de Casanova, Gustavo S. "*La Inflación, los tributos y la Prohibición de Confiscación*". Revista Jurídica Argentina La Ley Tomo I, Editorial la Ley, Buenos Aires, 2010.

- ✓ Saravia, José Manuel. "*Repetición de Impuestos y Empobrecimiento*". Revista Jurídica Argentina La Ley Tomo I, Editorial la Ley, Buenos Aires, 2010.

Internet:

- ✓ Araguas Galcera, Irene. "El Principio de no Confiscatoriedad en la Constitución Española." Internet: http://www.revistasconstitucionales.unam.mx/pdf/2/art/art2.pdf. Último Acceso: 05/09/2013 a las 19H55.

- ✓ Carpio Rivera, Romero. Impuesto a la Renta Implícito. Internet: http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/29744/Dario_Gonzalez_La_Politica_Tributaria_Heterodoxa_en_los_paises_de_AL.pdf . Último Acceso: 19/08/2013 a las 10H01.

- ✓ Damarco, Jorge Héctor. "El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de los Impuestos". Internet: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf. Último Acceso. 19/06/2013.

- ✓ Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Internet: http://es.wikipedia.org/wiki/Declaraci%C3%B3n_de_los_Derechos_del_Hombre_y_del_Ciudadano#Art.C3.ADculos. Último Acceso: 30/03/2013 a las 17H03.

- ✓ Deloitte. Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público. Internet: Último Acceso: 18/08/2012 a las 16H46.

- ✓ Diccionario de la Real Academia Española, Internet: http://lema.rae.es/drae/?val=irresistible. Último Acceso: 2013-24-07 a las 14H49.

- ✓ Estadísticas Tributarias en América Latina "Segunda Edición". Internet: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Consolidated%20LAC%20country%20notes.pdf. Último Acceso: 18/03/2014 a las 8H00.

- ✓ Facultad de Economía Universidad Autónoma de México. Internet: http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf. Último Acceso: 17 de agosto de 2013 a las 13H03.

- ✓ Flash Gerencial TRIB-FLASH-040-06. Tributum Consultores Cia. Ltda.

- ✓ Grupo Deloitte. Guía de Impuestos Guatemala 2013. Internet: https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.deloitte.com%2Fmultifiledownload%3FsolutionName%3Ddeloitte.com%26fileIds%3D380cb4caeda4d310VgnVCM3000003456f70aSTFL&ei=cqsTUpf9DaGO2gW1i4DQCA&usg=AFQjCNEB7Tp7Snbg6UTuL7XrpM_BijYX2Q&sig2=4Ny6FzAOWXl2x-hngOabNw&bvm=bv.50952593,d.b2I. Internet: Último Acceso: 20/08/2013 a las 14H43.

- ✓ Quevedo Martínez, Jorge. "*Tributos con Efectos Confiscatorios*". Revista Jurídica Cajamarca. Internet: http://www.derechoycambiosocial.com/rjc/REVISTA5/tributacion.htm. Último Acceso: 20/06/2013 a las 22H00.

- ✓ Richard Leonardo Amaro Gómez. El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario. Internet: \El Principio de legalidad en el Derecho Tributario.htm. Último Acceso: 30-03-2013 a las 18H58.

- ✓ Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, Exp. 646-96-AA/TC. Internet: http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html. Último Acceso: 10-10-2013 a las 22H55.

- ✓ Toscano Soria, Luis A. "El derecho a la devolución del crédito tributario del IVA cuando no es posible la compensación con el mismo impuesto o con otros tributos controlados por la misma autoridad tributaria". Internet: http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/credito%20tributario%20luis%20toscano.pdf. Último Acceso: 03/12/2012 a las 12H00.

- ✓ Zapata Canillas, Sonia. "La Acción de Reintegro en Nuestro Código Tributario". Pág. 32. Internet: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDPUB/48/rdpub_1991_48_31-45.pdf. Último Acceso: 03/12/2012 a las 23H45.

Legislación Nacional e Internacional:

- ✓ Argentina: Resolución General (AFIP) 329/99. Internet: http://www.dae.com.ar/leg/resol/res03/rg327.html. Último Acceso: 19/08/2013 a las 11H03.

- ✓ Código Civil del Ecuador, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No.- 46 de fecha 24 de junio de 2005.

- ✓ Código Tributario, Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No.- 38 de 14 de junio de 2005.

- ✓ Constitución de la República Italiana promulgada el 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 1 de enero de 1948. Internet: http://www.ces.es/TRESMED/docum/ita-cttn-esp.pdf. Último Acceso: 20/06/2013 a las 16H45.

- ✓ Constitución del Ecuador, Publicada en el Registro Oficial No.- 449 de 20 de octubre de 2008.

- ✓ Constitución Española. Internet: http://www.dat.etsit.upm.es/~mmonjas/politica/ce.html. Último Acceso: 20/06/2013 a las 17H40.

- ✓ Constitución Política del Perú. Internet: http://www.tc.gob.pe/legconperu/constitucion.html. Último Acceso: 05/10/2013 a las 22H05.

- ✓ Guatemala: Decreto 73-2008. Internet: http://www.oj.gob.gt/es/QueEsOJ/EstructuraOJ/UnidadesAdministrativas/CentroAnalis

isDocumentacionJudicial/cds/CDs%20leyes/2008/pdfs/decretos/D073-2008.pdf. Último Acceso: 17/08/2013 a las 12H00.

- ✓ Guatemala: Ganancia Mínima Presunta: Tratamiento Impositivo y Contable del Pago a Cuenta. Internet: http://www.cpba.com.ar/Biblioteca_Virtual/Publicaciones/Trabajos_Publicados/Ganancia_Minima_Presunta_tratamiento_impositivo_y_contable.pdf. Internet: Último Acceso 18/08/2013 a las 19H34.

- ✓ Honduras: Acuerdo 1121. Internet: http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/2011/02/Acuerdo-No.-1121-2010.pdf. Último Acceso: 15/08/2013 a las 07H00.

- ✓ Ley de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 209, de 08 de junio de 2010.

- ✓ Ley Orgánica de la Función Legislativa, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.- 642 de 27 de marzo de 2012.

- ✓ Paraguay: Ley 125/91. Internet: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf. Último Acceso: 16/08/2013 a las 05H45.

- ✓ Paraguay: Resolución 1346/05. Internet: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_res1346.pdf. Último Acceso 16/08/2013 a las 06H30.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

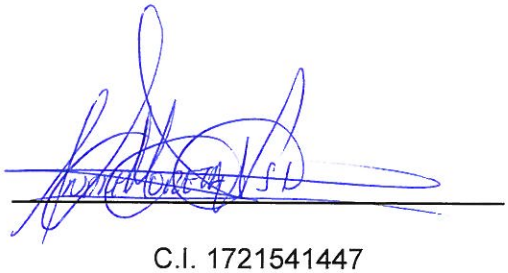
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Andrés Sebastián Moreta Neira, C.I. 1721541447 autor del trabajo de graduación intitulado: LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN TORNO A LA TEORÍA DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA, previa a la obtención del grado académico de **ABOGADO** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA:**

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 9 de mayo de 2014



C.I. 1721541447



REPUBLICA DEL ECUADOR
DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL
IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No. 172154144-7

MORETA NEIRA ANDRES SEBASTIAN

PICHINCHA/QUITO/CHIMBACALLE

25 AGOSTO 1990

008- 0221 05643 M

PICHINCHA/ QUITO

GONZALEZ SUAREZ 1990



ECUATORIANA***** E333312222

SOLTERO

SUPERIOR ESTUDIANTE

MORETA UGALDE GABRIEL HUMBERTO

NEIRA ALCIVAR SANDRA DEL ROCIO

QUITO 21/12/2011

21/12/2023

REN 4040457



REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

CERTIFICADO DE VOTACIÓN
ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

002

002 - 0289 1721541447
NÚMERO DE CERTIFICADO CÉDULA

MORETA NEIRA ANDRES SEBASTIAN

PICHINCHA
PROVINCIA

QUITO
CANTÓN

CIRCUNSCRIPCIÓN 0
POMASQUI
PARROQUIA

2
ZONA

PRESIDENTA/E DE LA JUNTA