

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, LORENA ALEXANDRA FLORES RUIZ, C.I. 171648399-3 autora del trabajo de graduación intitulado: “RETENCIONES EN LA FUENTE POR PAGOS AL EXTERIOR Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”, previa a la obtención del grado académico de MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO 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 Universidad.

Quito, 30 de octubre del 2017


Lorena Alexandra Flores Ruiz
C.C. 171648399-3

Quito: Por favor agrupar a la carpeta de la estudiante.
Fruica JF 04/07/2017

Quito, a 03 de julio de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 233-SJ-17 de 22 de mayo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación intitulada "**RETENCIONES EN LA FUENTE POR PAGOS AL EXTERIOR Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**", elaborada por la señorita **LORENA ALEXANDRA FLORES RUIZ**, previo a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación contiene un tema de actualidad en el ámbito del Derecho Internacional Tributario e incluso dentro del campo del Régimen Tributario ecuatoriano, como es el relativo a las retenciones en la fuente por pagos al exterior y su tratamiento tributario en el Ecuador, en el marco de los Convenios de Doble Imposición, considerando algunas reformas legales recientes en esta materia. La investigación se desarrolló considerando suficientes fuentes de información y bibliografía y aborda el tratamiento de esta figura en el marco de los Convenios de Doble Imposición. El planteamiento desde la óptica tributaria aporta una perspectiva interesante de esta materia y evidencia un análisis serio de la propuesta y una problemática de actualidad como es el régimen que limita la aplicación de los CDIs y la legalidad de dicha limitación.

En su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad, por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de DIEZ SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Valjejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

04 JUL 2017



Antes por favor asegurar a la carpeta de la estudiante.

20/10/17

Quito, 10 de octubre de 2017

Señor Doctor
Iñigo Salvador
Decano
Facultad de Jurisprudencia
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la tesis previa a la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por la **LORENA ALEXANDRA FLORES RUIZ**, intitulada "**RETENCIONES EN LA FUENTE POR PAGOS AL EXTERIOR Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**".

Es importante señalar, señor Decano, que, dada la alta carga académica que tenía a la fecha, el 15 de junio de 2017 solicité una prórroga para la presentación del presente informe (o en su defecto que se nombrare otro lector), la cual, hasta la presente fecha, no ha merecido una respuesta de parte de la Facultad.

Considero que la investigación, ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis de los Tratados Internacionales y los Convenios de Doble Imposición Tributaria, para seguir con un análisis de los Principios Tributarios y las Facultades de la Administración Tributaria, y finalizar centrándose en el análisis de normas legales y reglamentario de carácter tributario, que se contraponen a lo que establece la Constitución, y los referidos Tratados.

El trabajo concluye con un brevísimo recuento de las acciones que se podrían seguir para dejar sin efecto las normas que se contraponen a la Constitución, y los referidos Tratados Internacionales.

De igual forma, en mi opinión, la maestrante ha transmitido sus ideas, a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática y ordenada, contando con fuentes bibliográficas y normativas adecuadas.

En la parte de forma, he detectado muy pocos errores tipográficos y ortográficos, los cuales no desmerecen la calidad del trabajo realizado.

Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **nueve sobre diez puntos (09/10)**.

12 OCT 2017



Solicito a Usted señor Decano, de considerarlo apropiado y como parte de la obligación de vinculación de la Universidad para con la sociedad, así como la de aportar con soluciones a los problemas del país, se envíe copia del referido trabajo, a la Presidencia de la República, a la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional, así como al Servicio de Rentas Internas.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

A handwritten signature in blue ink, which appears to read "Roberto Silva Legarda".

Roberto Silva Legarda, LL.M.
Profesor de Derecho Tributario





PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE

MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO

**“RETENCIONES EN LA FUENTE POR PAGOS AL EXTERIOR Y LOS
CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”**

Lorena Alexandra Flores Ruiz

Director: Dr. Juan Ignacio Maldonado

Quito, Octubre 2017

A María Elena, María Isabel y Ofelia.

A la memoria de Rodrigo, Rodrigo Javier y Nelson.

AGRADECIMIENTOS

A Dios y la Virgen Dolorosa, por ser la fortaleza de mi alma.

A mi familia, por acompañarme en el camino.

A mi tutor Dr. Juan Ignacio Maldonado, por su compromiso en la guía y orientación del desarrollo de esta investigación.

RESUMEN

La presente investigación se enfocará en el análisis sobre el tratamiento que se ha dado a los convenios de doble tributación a través de los años y las consecuencias jurídicas de la reciente reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno que limita el alcance de los convenios de doble tributación, a través de la imposición de límites para su aplicación automática.

Conforme lo establece la Constitución del Ecuador, la aplicación de los tratados y convenios internacionales está sobre las leyes y demás normativa que rige en el Ecuador, es así que al ser la Constitución la norma suprema del Estado, debe ser respetada y aplicada por todos los ciudadanos de ese Estado.

Cuando un Estado en ejercicio de su soberanía ratifica un tratado internacional se autolimita en su independencia y automáticamente se somete al ordenamiento internacional. Se entiende que en aplicación de los principios de derecho internacional público los estados van a respetar el acuerdo y no lo van a condicionar a condiciones jurídicas o políticas internas.

Sin embargo, a partir de la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno de abril de 2016 surge un cuestionamiento respecto al respeto a la Constitución del Ecuador, por parte del legislador y la Administración Tributaria, quienes en uso de sus facultades han transgredido los principios constitucionalmente reconocidos.

Precisamente, en esta investigación se pretende analizar estas interrogantes y evaluar si el legislador y la Administración Tributaria han vulnerado los derechos constitucionales reconocidos en la Carta Magna.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION	3
CAPITULO I	5
LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	5
1.1. Los Tratados Internacionales	6
1.1.1. Las Fuentes del Derecho	6
1.1.2. Definición de Tratados Internacionales.....	7
1.1.3. Principios de los Tratados Internacionales según la Convención de Viena	8
1.1.4. Tratados Internacionales como fuente del Derecho	11
1.1.5. Los Tratados Internacionales en el ordenamiento jurídico ecuatoriano	12
1.1.6. La Jerarquía normativa de los Tratados Internacionales.....	16
1.2. Los Convenios Internacionales en materia tributaria	18
1.2.1. Globalización económica y tributación internacional	18
1.2.2. Los Convenios Internacionales en el Derecho Internacional Tributario	21
1.2.3. Los Convenios de Doble Imposición Tributaria Internacional.....	24
CAPITULO II.....	33
LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	33
2.1. Los principios tributarios.....	34
2.1.1. Generalidad.....	36
2.1.2. Progresividad	36
2.1.3. Eficiencia.....	37
2.1.4. Simplicidad Administrativa.....	38
2.1.5. Irretroactividad	39
2.1.6. Transparencia.....	40
2.1.7. Suficiencia Recaudatoria	42
2.1.8. Equidad	43
2.1. Principio de Legalidad.....	44
2.2.1. Los subprincipios del principio de legalidad en materia tributaria	51
2.2.2. Los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución del Ecuador	56
CAPITULO III	62

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR	62
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.....	62
3.1. La Administración Tributaria	63
3.1.1. El Servicio de Rentas Internas (SRI).....	67
3.1.1.1. Facultades del Servicio de Rentas Internas (SRI)	70
CAPÍTULO IV.....	85
ANÁLISIS DEL INCISO CUARTO DEL ART. 48 DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y DE LA RESOLUCIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS No. NAC-DGERCGC16-00000204	85
CONCLUSIONES	96
RECOMENDACIONES.....	101
BIBLIOGRAFIA	102

INTRODUCCION

Los convenios internacionales son los instrumentos que canalizan las relaciones que se suscitan del acuerdo de voluntades entre independientes, llámese a estos Estados, organizaciones internacionales y demás sujetos de derecho internacional, los cuales se conocen como partes contratantes. Los convenios internacionales han sido reconocidos por la Corte Internacional de Justicia como una de las fuentes formales del derecho, y la práctica ha llevado a reconocerla como la de mayor importancia en el Derecho Internacional Público.

Dentro de las legislaciones internas los instrumentos internacionales han adquirido gran importancia, es así que en el Ecuador los convenios internacionales se hallan constitucionalmente reconocidos e incluso se les otorga una jerarquía superior a las leyes, reglamentos, acuerdos, ordenanzas y otras normas legales.

En este contexto, en el primero capítulo del presente trabajo se abordará los convenios internacionales para evitar la doble imposición, partiendo de conceptos básicos como la doble imposición internacional, la misma que surge con la globalización económica y la internacionalización de las transacciones, lo cual genera la necesidad de establecer un mecanismo capaz de evitar que las personas que realizan transacciones internacionales tengan que verse doblemente afectadas por el mismo acto de comercio.

A partir del estudio de los convenios de doble imposición internacional en el segundo capítulo de esta investigación se hará referencia a los principios constitucionales tributarios con énfasis en el principio de legalidad como pilar fundamental del Estado sobre la cual se funda la base para el desarrollo de los procesos democráticos y sociales y los subprincipios del mismo dándole gran importancia a la seguridad jurídica y a la jerarquía de las normas.

A lo largo del desarrollo de esta investigación se tendrá en claro la importancia del principio de legalidad en la tributación, así en el tercer capítulo se hace un estudio de las facultades de la Administración Tributaria recalcando la importancia de la legalidad en cada una de ellas y la aplicación que se dé para el correcto cumplimiento de la normativa tributaria internacional.

Finalmente se hará un análisis de la legalidad de la facultad normativa de la Administración Tributaria y la constitucionalidad de las normas tributarias reformadas en abril del año 2016, las cuales imponen límites para la aplicación de los convenios de doble imposición internacional. A través de este estudio se pretende recalcar la importancia de la legalidad y la seguridad jurídica para garantizar un sistema tributario justo, en el que no haya excesos en el uso de las facultades ni transgresión de normas y derechos reconocidos constitucionalmente.

CAPITULO I
LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y LOS CONVENIOS DE DOBLE
IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

El presente capítulo introduce de manera general al tema que se desarrollará en este trabajo de investigación, empezando por dar una definición de lo que se entiende por convenios internacionales y el tratamiento que reciben como fuente del Derecho Internacional Público.

Se incluye además consideraciones importantes relacionadas con los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico, es así que de manera muy resumida se expone los diferentes procesos de aprobación de los instrumentos internacionales en el Ecuador y los principios en los que se basa.

En este contexto, se ha considerado conveniente además incluir la importancia que da a los mismos el ordenamiento jurídico nacional a fin de entender que en un orden de jerarquía el pleno respeto de los mismos es esencial para efectos de mantener relaciones internacionales impecables.

En la segunda parte de este capítulo por ser parte esencial de esta investigación se hace referencia al derecho tributario internacional, incluyendo conceptos importantes como la doble imposición internacional.

Finalmente, se describe los tratados internacionales en materia tributaria detallando sus generalidades, sus orígenes y su importancia para efectos de evitar la doble imposición tributaria.

1.1. Los Tratados Internacionales

1.1.1. Las Fuentes del Derecho

Cabanellas (2003) define a las fuentes del derecho como el “principio, fundamento u origen de las normas jurídicas, y en especial, del Derecho positivo o vigente en determinado país o época” (p.174).

Al respecto Salgado (2012) se refiere a las fuentes del derecho como “todo acto o hecho creador de normas jurídicas” (p.11).

Por su parte Nino (2003) afirma que “el estudio de las distintas formas de creación de normas jurídicas se hace generalmente bajo el rótulo fuentes del derecho” (p.164)

Simplificando un poco, se podría entender que las fuentes del derecho son aquellas que dan origen a las normas que conforman un ordenamiento jurídico determinado.

De manera general la doctrina ha distinguido dos fuentes del derecho: las fuentes reales o materiales y las fuentes formales.

Las fuentes reales o materiales son aquellas que surgen a partir de factores económicos, políticos, culturales, socio - económicos, todos ellos inherentes a la sociedad en su conjunto; en tanto las fuentes formales son “el medio de producción de las normas jurídicas”. (Salgado, 2002, pg. 74).

La costumbre, la ley y la jurisprudencia son esencialmente las fuentes reconocidas por la doctrina, sin dejar de lado a los principios generales del derecho y a la doctrina de los tratadistas, las cuales a lo largo de los años no han sido consideradas por algunos tratadistas como fuentes del derecho por considerarse que al estar inmersas en las legislaciones internas carecen de autonomía.

En el Derecho Internacional Público se han reconocido como fuentes formales, las establecidas en el Art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia¹; así cita como fuentes del derecho en primer lugar a las convenciones internacionales seguidas de la costumbre internacional, los principios generales del derecho y las decisiones judiciales y doctrina de los tratadistas, sin cerrar la posibilidad a la existencia de nuevas fuentes provenientes del desarrollo de la sociedad internacional.

En este trabajo de investigación se desarrollará solamente lo referente a los Tratados Internacionales, por ser el tema relacionado con la disertación.

1.1.2. Definición de Tratados Internacionales

La doctrina sostiene que los convenios internacionales son los instrumentos que canalizan las relaciones que se suscitan del acuerdo de voluntades entre independientes, llámese a estos Estados, organizaciones internacionales y demás sujetos de derecho internacional, los cuales se conocen como partes contratantes. Estos convenios se encuentran reconocidos en la Constitución y suponen el respeto de todas las instituciones y los ciudadanos que forman parte de los estados que han suscrito los convenios.

¹ El Artículo 38 de la Corte Internacional de Justicia establece lo siguiente:

1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
- c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.

2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio ex aequo et bono, si las partes así lo convinieren.

Recuperado de <http://www.icj-cij.org/homepage/sp/icjstatute.php>

La Convención de Viena de 1969 sobre el derecho de los tratados, en su Art. 2.1.a da una definición a los tratados internacionales, de los cuales dice que:

Se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

De esta definición se desprende en primer lugar que los convenios internacionales pueden tener varias denominaciones, sin que ello signifique que su naturaleza cambia de manera alguna siempre que se hallen regidos por el derecho internacional; adicionalmente queda claramente establecido que los mismos pueden constar en uno o en varios documentos y que se trata de un documento escrito de conformidad con lo determinado por la Convención de Viena.

1.1.3. Principios de los Tratados Internacionales según la Convención de Viena

Pacta Sunt Servanda

El Art. 26 de la Convención de Viena dispone que “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

Este principio contenido en la Convención de Viena obliga a los Estados a cumplir de buena fe con todas las obligaciones que surjan de la ratificación de un instrumento internacional.

Pacta sunt servanda conforma la base legal, que determina que los contratos internacionales sean obligatorios para las partes basándose en la voluntad de las partes como un requisito fundamental en un tratado internacional.

Hay autores que han manifestado que en el derecho internacional muchas veces hay desigualdad entre las partes, lo cual desvirtúa totalmente el principio *pacta sunt servanda*. Al respecto dice Tunkin citado en Varela (1996):

Solo los iguales pueden llegar a un acuerdo, escribió V.I. Lenin... Hoy los tratados desiguales se utilizan por los Estados imperialistas para mantener la situación de dependencia de los pueblos de Asia, África y América Latina. La peculiaridad característica de los tratados desiguales estriba en que violan la soberanía de los Estados y los pueblos y abren camino a la amplia injerencia en sus asuntos internos (...) (Pg. 57).

Frente a lo expuesto, es imprescindible reconocer que en su mayoría los tratados internacionales son desiguales, pues es incuestionable que en el mundo existen grandes potencias en situación de ventaja frente a países más débiles; sin embargo es importante aclarar que la desigualdad de la cual habla la doctrina no es necesariamente desventajosa o perjudicial para las partes, pues el derecho internacional lo que busca es que esa desigualdad derivada de la situación particular de cada Estado no genere situaciones de injusticia o de sumisión entre los Estados, ya que la esencia de los tratados internacionales es precisamente promover las situaciones más beneficiosas para los ciudadanos de los Estados contratantes, como es el caso de los tratados internacionales de doble imposición que buscan evitar que por efectos de las transacciones internacionales, los sujetos deban tributar sobre el mismo hecho imponibles dos veces.

En este sentido, vale la pena mencionar que es precisamente en las situaciones entre desiguales que el principio *pacta sunt servanda* adquiere gran importancia y debe ceder para el correcto cumplimiento de los tratados internacionales.

El derecho interno y la observancia de los tratados

El Art. 27 de la Convención de Viena establece que “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”.

Esta disposición trata de impedir que los Estados justifiquen el incumplimiento de un tratado internacional en la existencia de una norma de derecho interno, velando de esta manera por el cumplimiento cabal del instrumento internacional.

Las legislaciones internas deben incorporar las normas internacionales a sus ordenamientos jurídicos de manera que éstos sean parte del ordenamiento interno y sean de obligatorio cumplimiento, por tanto no será de ningún modo justificable que existan normas de derecho interno que en contraposición con lo acordado en el instrumento internacional, no permitan el cumplimiento de las mismas.

He ahí la vinculación con el principio *pacta sunt servanda*, la buena fe de los estados no sólo en la voluntad de cumplir con lo establecido en los convenios internacionales, sino también en la adaptación de su legislación interna y la renuncia a su soberanía con el objetivo de promover el buen funcionamiento de las relaciones internacionales.

Los tratados internacionales como parte del derecho internacional público nacen con la necesidad de los estados de establecer relaciones internacionales con otros Estados en pro de lograr beneficios para sus ciudadanos, es por ello que en concordancia con este objetivo la voluntad de los Estados en cuanto a la regularización de su legislación interna a la normativa internacional es un requisito fundamental para la efectividad de los convenios internacionales.

1.1.4. Tratados Internacionales como fuente del Derecho

Los Tratados Internacionales constituyen una fuente importante del Derecho Internacional Público, han existido en la historia de la humanidad desde la época pre- estatal en la cual se daba el diálogo entre tribus o familias para llegar a acuerdos principalmente en materia de territorio.

Así, también en Oriente Medio se empiezan a crear formas de intercambio estatal a través de tratados de amistad y alianza. En Grecia las negociaciones entre Estados se hacían a través de legados que se formulaban por escrito en tratados. En Roma los tratados internacionales nacieron con las negociaciones entre helenos y bárbaros y siempre fueron una expresión de la soberanía.

Posteriormente y con la evolución de las sociedades fueron evolucionando las formas de negociación entre los Estados hasta llegar a formalizar los tratados internacionales como una fuente de derecho de obligatorio cumplimiento para las partes involucradas.

Al respecto manifiesta Quintana (2001) “los tratados representan la mejor forma de consagrar por escrito las normas jurídicas internacionales, lo cual tiene las considerables ventajas de precisar y delimitar el contenido de las mismas” (p. 81)

En concordancia con lo manifestado por el autor, se podría considerar que los tratados internacionales son la expresión más antigua de la soberanía de los Estados que busca regular las relaciones internacionales a través del establecimiento de normas comunes, por lo cual constituyen la fuente más importante del derecho internacional.

Si bien el Art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia no distingue cual es la fuente del derecho que tiene la mayor fuerza jurídica, en la práctica los tribunales

internacionales siguen de manera general el orden que establece el Art. 38, haciendo prevalecer a los Tratados Internacionales sobre las otras fuentes del derecho, lo cual nos lleva a concluir que en la práctica los convenios internacionales serán considerados como la fuente del derecho de mayor aplicación en el derecho internacional.

1.1.5. Los Tratados Internacionales en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Para la adopción de un tratado internacional, cada Estado deberá determinar cuál es el procedimiento interno que se debe seguir a fin de que los instrumentos internacionales pasen a formar parte de su ordenamiento interno.

En Ecuador al igual que en muchos países los instrumentos internacionales requieren de un proceso establecido en la Constitución antes de ser ratificados, adquiriendo carácter vinculante para el Estado.

La celebración y suscripción de tratados internacionales, corresponden al Jefe de Estado como único titular de la Función Ejecutiva, sin embargo de conformidad con el Art. 151 de la Constitución del Ecuador que prevé la designación de ministros, éstos podrán actuar en representación del jefe de Estado en la cartera a su cargo.

Es decir para el caso de la suscripción de instrumentos internacionales, el Ministro de Relaciones Exteriores podrá suscribirlos en representación del Presidente de la República.

En la legislación ecuatoriana, se distinguen dos trámites para la aprobación de los tratados de acuerdo con la materia a la que se refieren. Es así, que algunos tratados son aprobados de manera directa por el Presidente de la República y hay otros que por su especial contenido e incidencia deben ser aprobados previamente por la Asamblea Nacional.

En efecto, el Art. 419² de la Constitución señala taxativamente en ocho numerales cuales son los tratados que requieren de aprobación legislativa y por ende un dictamen por parte de la Corte Constitucional. ³

Tratados que requieren aprobación legislativa

Como ya se mencionó, la Constitución de la Republica establece taxativamente los tratados internacionales que deben ser aprobados por la Asamblea Nacional, procedimiento que comienza con el control previo de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, que de conformidad con la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional tendrá un término de cuarenta días para emitir un dictamen.⁴

Una vez que se ha superado el control de constitucionalidad, la Asamblea Nacional puede aprobar o improbar el instrumento de acuerdo a la conveniencia del mismo para el país.

Como lo dice Oyarte (2014) la Asamblea Nacional en el proceso de aprobación o no del instrumento internacional no podrá modificar el mismo, ya que al tratarse de un convenio

² El Art. 419 de la Constitución de la República establece que la ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa dela Asamblea Nacional en los casos que:

1. Se refieran a materia territorial o de límites.
2. Establezcan alianzas políticas o militares.
3. Contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley.
4. Se refieran a los derechos y garantías establecidas en la Constitución.
5. Comprometan la política económica del Estado establecida en su Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales.
6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.
7. Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional.
8. Comprometan el patrimonio natural y en especial el agua, la biodiversidad y su patrimonio genético.

³ Constitución de 2008, Art. 438 numeral 1.

La Corte Constitucional emitirá dictamen previo y vinculante de constitucionalidad en los siguientes casos, además de los que determine la ley:

1. Tratados internacionales, previamente a su ratificación por parte de la Asamblea Nacional

⁴ Procedimiento establecido en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional Art. 107 a 112.

internacional existen dos o más sujetos de derecho que han propuesto el documento tras diferentes acuerdos y negociaciones.

La Asamblea Nacional una vez que recibe el documento del tratado internacional, obtendrá en un plazo de máximo de veinte días un informe por parte de la comisión encargada, a fin de que se discuta en el pleno. Para la aprobación del instrumento internacional es necesaria la mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional.⁵

La Asamblea Nacional en uso de la facultad de control previo determinada en el Art. 120⁶ numeral 8 de la Constitución del Ecuador referente a la aprobación previa de los tratados internacionales que señale la norma, debería realizar un análisis objetivo y legal de la conveniencia de los tratados previo a la ratificación de los mismos, pues el momento que se formalicen pasan a ser de cumplimiento obligatorio para los Estados en apego a los principios del Derecho Internacional Público.

Lamentablemente para el Ecuador, en la última década y tras una marcada tendencia política y un Estado hiperpresidencialista, en el cual la Asamblea Nacional no se caracteriza por la independencia, no se puede determinar si ha existido un efectivo control previo por parte de la Asamblea Nacional.

⁵ La Constitución de la República no establece cómo será el proceso de aprobación por parte de la Asamblea Nacional. El Art. 108 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa determina el procedimiento que deberá seguir la Asamblea Nacional.

⁶ Art. 120 La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

7. Aprobar o improbar los tratados internacionales en los casos que corresponda.

Tratados que no requieren aprobación legislativa

En nuestro país el Presidente de la República podrá celebrar y ratificar directamente los instrumentos internacionales que no requieran aprobación previa por parte de la Asamblea Nacional.

Al respecto de este procedimiento se dice:

Se conoce como la forma simplificada para la formación de tratados, caracterizado por su ágil expedición y la inexistencia del requisito previo de la aprobación de las cámaras. Estos son acuerdos que desde la negociación hasta su perfeccionamiento mediante la ratificación, la participación es exclusiva del Poder Ejecutivo, siempre que las materias sean administrativas, es decir, no modifiquen leyes ni precisen desarrollo legislativo. Este tipo de acuerdos tienen su origen en los acuerdos ejecutivos o executive agreements. (Fernández, 1991, p.146)

Esta facultad otorgada por la Constitución al Presidente de la República, sin establecer el cumplimiento de requisitos previos para efectos de la ratificación de un tratado internacional en materias diferentes a las establecidas en el Art. 419, puede generar una situación de riesgo, pues al no requerir de un control previo por parte de la Asamblea Nacional es posible que en algún momento no se respete a cabalidad el procedimiento interno para la ratificación de un instrumento internacional.

La Constitución de la República determina que el Presidente de la República debe informar a la Asamblea Nacional sobre todos los tratados que suscriba y que el mismo solo puede ser ratificado diez días después de que la Asamblea haya sido notificada, lo cual puede ser visto como una forma de contrarrestar de alguna manera la amplia facultad que se otorga al Poder Ejecutivo, sin embargo al no estar sujeto a aprobación previa se entendería que es un procedimiento meramente administrativo.

De otro lado la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales determina que para efectos del control constitucional de los tratados internacionales, la Corte Constitucional intervendrá a través del dictamen sobre la necesidad de aprobación legislativa.⁷

Al respecto considera Oyarte (2014) que “con esta facultad, que debió establecerse en la Constitución, por lo menos se salva al primer grave predicamento, pues se impide que el Presidente de la República incurra en la arbitrariedad de esquivar el trámite de formación interna” (...) (pg. 665).

Sin embargo y de acuerdo a lo mencionado por Oyarte (2014), esta situación no impide el segundo gran inconveniente que se presenta, pues en caso de que la Corte Constitucional determine que el instrumento internacional no requiere de aprobación legislativa automáticamente se desvanece la posibilidad de un control previo, lo cual deja en potestad del Poder Ejecutivo la ratificación del tratado.

1.1.6. La Jerarquía normativa de los Tratados Internacionales

Como lo explica Naranjo (2010) citando a Kelsen “El orden jurídico, especialmente aquel cuya personificación constituye el Estado, no es, por tanto un sistema de normas coordinadas entre sí, en que se hallasen por así decirlo, una al lado de la otra, en un mismo nivel, sino que se trata de una verdadera jerarquía de diferentes niveles de normas (...)” (pg. 309).

⁷ Art. 107 numeral 1 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales “ Para efectos del control constitucional de los tratados internacionales, la Corte Constitucional intervendrá a través de los siguientes mecanismos:

1. Dictamen sobre la necesidad de aprobación legislativa;
2. Control constitucional previo a la aprobación legislativa; y,
3. Control sobre las resoluciones mediante las que se imparte la aprobación legislativa.

Así, al entender que cada norma tendrá una jerarquía diferente, dependiendo de la estructura que tenga cada nación para determinar su organización jurídica es importante que se establezca cuál es la jerarquía de los tratados internacionales en el Ecuador.

Hasta la codificación constitucional de 1997, nuestras constituciones no habían señalado la jerarquía de los tratados internacionales dentro de la normativa ecuatoriana. Es a partir de la constitución de 1998 que se expone claramente que las normas contenidas en los tratados internacionales prevalecen sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.⁸

El Art. 425 de la Constitución del Ecuador (año 2008) establece el orden jerárquico de aplicación de las normas, colocando a los tratados internacionales en el segundo nivel jerárquico después de la Constitución; así queda definido de la siguiente manera:

1. Constitución
2. Tratados y Convenios Internacionales
3. Leyes Orgánicas
4. Leyes Ordinarias
5. Normas regionales y ordenanzas distritales
6. Decretos y Reglamentos
7. Ordenanzas
8. Acuerdos y Resoluciones
9. Actos y decisiones de los poderes públicos

⁸ Art. 163 de la Constitución Política de 1998, establecía que las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.

De acuerdo a lo establecido por nuestra Constitución, los tratados internacionales se encuentran subordinados a la supremacía constitucional, por tanto su aplicación estará regida por los principios constitucionales de la República del Ecuador.

Es menester destacar la importancia que se reconoce a los tratados internacionales dentro del ordenamiento jurídico nacional pues al colocarlos sobre las leyes y otros instrumentos jurídicos de carácter interno se les da automáticamente un nivel jerárquico superior que es el que se deberá considerar el momento de la aplicación de las normas.

Para el caso de tratados internacionales en materia de derechos humanos el Art. 424 de la Constitución ha establecido expresamente que los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público norma que lleva a pensar que en estos casos los tratados internacionales estarán inclusive sobre la Constitución.

1.2. Los Convenios Internacionales en materia tributaria

1.2.1. Globalización económica y tributación internacional

En los tiempos actuales, en los que la economía mundial se mueve cada vez más rápido y los comercios buscan expandirse internacionalmente y de manera segura eliminar fronteras, constituye un reto importante para las legislaciones internas de cada país establecer la manera en que se manejarán las relaciones internacionales.

La globalización entendida como, “una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes y servicios, de capitales y por la rápida difusión de la tecnología y de la información” (Vallejo y Gutiérrez, 2001, pg.65) ha

sido sin duda el fenómeno que más ha influido en los últimos tiempos en el desarrollo de la economía mundial.

El potencial crecimiento que han demostrado las industrias y el comercio a partir del siglo XX, ha determinado que gran parte de la economía mundial establezca su base principalmente en las transacciones comerciales internacionales, ya que las empresas en su mayoría buscan expandir sus mercados a niveles internacionales, lo cual ha causado afectación a las estructuras económicas, políticas y sociales de los países involucrados.

La globalización del mercado, de la economía, de la tecnología ha obligado a los estados a experimentar un cambio radical, pues como bien señalan Vallejo y Gutiérrez (2001) “los estados pasan de ser sujetos activos de las políticas, a meros espectadores pasivos de los acontecimientos” (pg. 7), ya que el crecimiento del mercado mundial se da a pasos agigantados y sin la intervención de los estados.

Evidentemente el crecimiento de la economía mundial ha significado un importante flujo de capitales, situación que ha obligado a los Estados a determinar ciertas políticas fiscales con respecto a los ingresos que generan las transacciones internacionales, puesto que en principio las legislaciones internas no se encontraban preparadas para determinar el tratamiento que se daría a los mismos ya que antiguamente se trabajaba sólo sobre los supuestos de transacciones entre sujetos de un mismo estado.

En este contexto, con el fenómeno de la globalización económica las legislaciones tributarias se han visto alteradas debido principalmente a la multiplicación del número de operaciones económicas internacionales, la internacionalización de los mercados; la aparición de empresas transnacionales, lo cual ha obligado a que las legislaciones internas

vayan experimentando cambios y reformas que les permitan alcanzar un equilibrio con la tendencia actual de la globalización de las transacciones, las cuales deberán ser cuidadosamente reguladas para definir los criterios en el momento en el que se deba tributar sobre los ingresos que producen las mismas. El objetivo es precisamente fomentar la globalización, buscar protección para los sujetos de los estados y volverse atractivo para la inversión, pues ello generará mayores ingresos fiscales.

Las legislaciones internas en este proceso de modernización y adaptación a los retos de la globalización se deben enfrentar a la denominada “competencia fiscal perniciosa” (Calderón, 2012, pg. 341), en la que los paraísos fiscales emergen y crean total disparidad en las relaciones tributarias internacionales, pues con el objetivo de atraer capitales extranjeros crean normas totalmente blandas, imposibles de ajustarse a las legislaciones tradicionales.

Objetivamente, tal como se ha expuesto la globalización económica caracterizada principalmente por la expansión financiera ha intervenido en las legislaciones internas trayendo consigo un inminente recorte de la soberanía nacional, en la que los estados soberanos deben confiar en la ley internacional para regular las mutuas relaciones que surjan por efectos de las transacciones internacionales, evitando de esta manera que dos estados impongan tributos al mismo sujeto, por el mismo hecho fiscal y en un mismo período de tiempo, generando así una doble imposición que afecta al contribuyente.

Así, aparecen los convenios internacionales como el medio adecuado para regular las relaciones internacionales pues cuando un Estado en ejercicio de su soberanía ratifica un tratado internacional se autolimita en su independencia y automáticamente se somete al ordenamiento internacional. Se entiende que en aplicación del principio de buena fe los estados van a respetar el acuerdo y no lo van a condicionar a situaciones jurídicas o políticas

internas; es así que en el Ecuador el Art. 84 de la Constitución establece que todos los órganos con potestad normativa están obligados a adecuar la legislación local a la Constitución y a los tratados internacionales.

1.2.2. Los Convenios Internacionales en el Derecho Internacional Tributario

En el Derecho Internacional Tributario, se da gran importancia a la clasificación de las fuentes del Derecho que otorga el Art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, señalando en primer lugar a las convenciones internacionales, las mismas que como se señaló anteriormente, son las más utilizadas el momento de las decisiones judiciales.

De manera general en el ámbito del derecho internacional tributario prevalecen las normas internas, fenómeno que se debe a la carencia de normas específicas que regulen la materia tributaria en el campo internacional; esto no significa que las normas internas prevalecen sobre las internacionales sino que ante la carencia de las unas se aplicará por defecto lo que establece la normativa interna.

Los tratados de derecho internacional tributario son la fuente jerárquica más importante en el derecho internacional tributario, el procedimiento de formación a efectos de que se incorporen a la legislación interna, es el que se establece en el derecho constitucional para los tratados internacionales que necesitan ser conocidos por la Asamblea Nacional previo a la ratificación.

Los tratados internacionales en materia tributaria requieren la aprobación previa por parte de la Asamblea Nacional, pues están enmarcados dentro de lo establecido por el Art. 419 numerales 6 y 7.⁹ Por tanto se entiende que los tratados internacionales en materia tributaria

⁹ Art. 419.- La ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que:

requieren un control previo¹⁰ de constitucionalidad, lo cual demuestra la importancia de los mismos para la legislación ecuatoriana

Los tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria encuadran perfectamente en lo establecido por la constitución, en el caso del 419 numeral 6 el país se está comprometiendo a un acuerdo de comercio pues como bien se ha mencionado a lo largo de esta investigación los tratados internacionales en materia tributaria buscan regular las relaciones comerciales entre los países contratantes. Con respecto al Art. 419 numeral 7 se habla de la cesión de competencias, en este caso el tema que ya se ha abordado con relación a la renuncia de las potestades tributarias propias de las administraciones tributarias internas, a fin de someterse al derecho internacional público.

Respecto a los tratados tributarios internacionales dice César Montaña:

La primacía reconocida ampliamente en el contexto internacional a los convenios tributarios sobre la normativa fiscal interna significa su jefatura sobre la ley del impuesto y demás normas inferiores, por lo que serán aplicados de oficio cuando la Administración Tributaria conozca de alguna situación amparada por el tratado; así mismo esto quiere decir que las normas de los convenios no pueden verse afectadas por cambios en la legislación nacional (Montaña, 2007, pg. 26).

Los tratados internacionales en materia fiscal han tenido varios propósitos, así fundamentalmente se ha considerado que sus objetivos han sido: a) eliminar la doble imposición y los obstáculos a la inversión extranjera; b) señalar el impuesto a la renta sobre

6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.

7. Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional.

¹⁰ Antonio Remiro Brotons en Montaña (2006) dice que el control preventivo responde a una doble finalidad, por un lado la de preservar la supremacía de la constitución frente a los tratados, y por el otro evitar la posibilidad de impugnar la inconstitucionalidad de éstos una vez que han sido definitivamente estipulados, evitando las perturbaciones que una declaración de inconstitucionalidad puede producir en el orden internacional. (p. 255).

actividades económicas internacionales; y c) evitar la evasión y elusión fiscal.¹¹ (Montaño, 2007, pg.26).

Ramón Valdés Costa, al referirse a las normas internacionales señala que “(...) la tendencia es el reconocimiento franco de que prevalecen las normas internacionales sobre las nacionales, inclusive en el caso que estas últimas sean posteriores a las primeras y tengan textos que las contradigan (...)”. (Troya, 2014, pg. 99).

Conforme lo han expuesto varios autores los convenios internacionales podrían catalogarse como la fuente más importante en el derecho internacional tributario, siendo de carácter vinculante para todos los Estados que hayan suscrito tratados internacionales ya sean multilaterales o bilaterales.

En Ecuador, tal como lo establece el Art. 425 de la Constitución de la República los tratados internacionales son jerárquicamente superiores a todas las leyes excepto la Constitución, por lo que queda claramente definida la primacía sobre las leyes nacionales y su consecuente aplicación.

Los convenios internacionales pueden ser multilaterales o bilaterales, siendo los segundos de mayor número en las legislaciones. En cuanto a tratados multilaterales o colectivos, expresa la doctrina que operan en países en procesos de integración a manera de ejemplo se puede citar a los convenios de la Comunidad Andina. Los convenios bilaterales son los que involucran a dos Estados independientes.

¹¹ Alvaro Mejía citando a Héctor Villegas señala que “ existe elusión cuando se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava al acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anomalía del ropaje jurídico, no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, aun cuando se lo realice por una forma no prohibida por el derecho. (Mejía, 2012, pg. 129).

La doble imposición internacional es el principal tema abordado por los convenios internacionales en materia tributaria.

1.2.3. Los Convenios de Doble Imposición Tributaria Internacional

Doble Imposición Tributaria

Antes de abordar el tema de los convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria, es conveniente analizar e identificar lo que significa la doble imposición tributaria, pues es la razón de ser de los convenios de doble imposición tributaria.

“La doble imposición internacional, se produce por los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria¹² que manifiestan los diversos estados” (Montaño, 1999, pg. 49). Este fenómeno produce entre los Estados un concurso de potestades tributarias en los que las autoridades tratan de extender su jurisdicción tributaria, provocando de esta manera el problema de la doble tributación; pues como afirma Herdegen (2009) “La intervención de uno o más Estados sobre una misma fuente de renta puede conducir a distorsiones de la competencia y a la neutralización de las ventajas naturales de un lugar de producción” (pg. 355)

Así, el autor ecuatoriano César Montaño afirma que:

La doble imposición consiste en la aplicación por parte de dos o más estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso. Condicionantes para la existencia de doble imposición son que en el caso concreto se vea involucrado el mismo sujeto pasivo, que haya

¹² Jaime Ross Bravo define a la potestad tributaria como la facultad o la posibilidad de orden jurídico del Estado de exigir los tributos, entendidos éstos como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción. (Montaño, 1999, pg. 45).

unidad de objeto, de impuesto aplicado, de tiempo y diversidad de poderes tributarios. (Montaño, 1999, pg. 54).

Sobre la doble imposición internacional, Hensel citado en Montaño (1999) dice que: “Ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares del poder tributario independientes (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie”. (Montaño, 1999, pg. 55)

A criterio de Emilio Albi Ibañez citado por Álvaro Mejía:

En más de una ocasión las personas físicas y jurídicas, cuando han realizado operaciones internacionales ven afectados sus intereses por las diferentes jurisdicciones fiscales de los países en los que desarrollan sus actividades, ocasionando la aplicación a un mismo sujeto pasivo de impuestos iguales sobre la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo, por el Estado en donde radica su residencia fiscal y por los estados donde realiza sus actividades, lo que da como resultado el fenómeno de la doble imposición internacional. (Mejía, 2012, pg. 114)

Al respecto Dino Jarach citado por Maciel (2010) afirma que “la doble imposición se produce cuando el mismo bien tributario sufre la imposición de dos leyes, si bien lo enfoca únicamente al ámbito internacional, nada impide a que tal fenómeno ocurra en una sola jurisdicción.” (p. 446).

Conforme lo expone la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) “el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados sobre

un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”¹³
(Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010, pg. 7).

A manera de conclusión, se puede decir que la doble imposición internacional es la aplicación de impuestos similares por el mismo hecho imponible a un sujeto que ha realizado transacciones internacionales en diferentes jurisdicciones y en un mismo período de tiempo, generándole la obligatoriedad de cumplir obligaciones tributarias en dos o más Estados.

Dentro del concepto de Doble Tributación Jurídica Internacional existen cuatro elementos que se presentan en forma conjunta: hecho gravado, que éste recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica (sujeto del impuesto), dentro de un mismo período tributario y similitud en relación al impuesto aplicado. (López, 2010, s.n.). A los elementos expuestos es importante agregarle la existencia de varios sujetos activos.

A continuación una breve descripción de cada uno de ellos:

a) Hecho gravado: La doctrina ecuatoriana le ha reconocido como identidad sustancial del objeto, la cual se basa en el supuesto de que los impuestos graven un mismo hecho imponible.

b) Identidad subjetiva: Al respecto dice Owens citado por Montaña (2007) que “concurriría la doble imposición cuando el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible de los gravámenes concurrentes es la misma persona” (pg. 115). Definición que lleva a entender que la identidad subjetiva se refiere a un mismo sujeto pasivo del impuesto.

¹³ Definición propuesta por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la versión abreviada de Julio de 2010, párrafo introductorio 1.

c) Identidad temporal: Se refiere a que el hecho imponible que será gravado se da en un mismo lapso de tiempo, por ejemplo en el caso del impuesto a la renta cuando el hecho imponible se va a grabar dentro del mismo ejercicio fiscal.

d) Similitud del impuesto aplicado: Los tributos sin ser los mismos, cumplen funciones similares en cada jurisdicción y por ello pueden ser considerados como uno de los elementos determinantes para establecer una doble imposición tributaria.

e) Varios sujetos activos: Situación en la cual los Estados (sujetos activos del impuesto) sobreponen sus potestades tributarias sin coordinación respecto de los sujetos pasivos y provocan la doble imposición.

De manera general, si se concatenan los elementos que han sido descritos anteriormente, se configura la doble imposición tributaria internacional.

Ante esta situación, surge la necesidad de que este escenario jurídico sea regulado a fin de que los Estados garanticen el bienestar de sus ciudadanos y eviten que los contribuyentes sean castigados con una doble carga tributaria por el mismo hecho imponible. Los convenios internacionales de doble tributación han sido el instrumento más utilizado a fin de regular la doble imposición internacional.

Historia de los Convenios de Doble Imposición Tributaria Internacional

La historia de los convenios para evitar la doble imposición tributaria empieza en el año 1899, cuando el Imperio Austro-Húngaro y Prusia firman un Tratado Fiscal que regula el problema de la doble tributación¹⁴.

¹⁴ Tratado de doble imposición internacional firmado el 21 de junio de 1899, como el primer tratado fiscal que establecía un sistema de reparto de potestades tributarias entre ambos Estados.

Sin embargo, el primer organismo internacional que se ocupó del tema de la doble imposición tributaria fue el Comité de Asuntos Económico de la ex Sociedad de Naciones, es así que luego de un arduo trabajo en 1928 entró en vigencia el primer modelo de convenio para evitar la doble tributación. Tras la entrada en vigencia de este modelo los estudios continuaron y dieron lugar a los convenios de México de 1943 y de Londres de 1946, modelos que no son aceptados por los Estados por considerar que no abarcaban muchos detalles que se consideraban importantes el momento de analizar la materia de la doble imposición internacional.

Posteriormente, durante la Segunda Guerra Mundial fue la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la cual se transformó en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) la que trabajó en un proyecto uniforme para evitar la doble tributación. Así, en 1963 se presenta a los países miembros el “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” (MOCDE)¹⁵. En 1977 tras pulir el proyecto de 1963 se presenta un nuevo modelo de convenio que trata la doble imposición internacional.

A lo largo de los años se han ido haciendo actualizaciones y modificaciones al MOCDE en temas concretos como establecimiento permanente, comercio electrónico entre otros, pero de manera general este convenio hace énfasis en el criterio de residencia, aspecto que ha sido criticado por considerar que es una situación de desventaja para los países en vías de desarrollo.

¹⁵ Modelo utilizado por el Ecuador. Al ser los países miembros de la OCDE países desarrollados la Organización desarrolló un modelo que benefició a los mismos. Así utiliza el criterio de vinculación de residencia o domicilio, por lo que se considera busca beneficiar a los inversionistas.

De otro lado, en 1979 la Organización de las Naciones Unidas publicó el Modelo de Convenio (MONU)¹⁶ de 1980, que pone énfasis en las negociaciones entre los países desarrollados y en vías de desarrollo, razón por la cual buscaba un mayor equilibrio entre los criterios de residencia y de fuente.

Finalmente la Comunidad Andina de Naciones (CAN) en 1969 presenta un modelo de convenio de carácter vinculante para los países miembros. Actualmente sigue vigente a través de la Decisión 578 de la CAN y se caracteriza por enfatizar en la tributación en el país de fuente.

¿Qué son los convenios de doble imposición tributaria?

Son acuerdos suscritos entre dos o más Estados, con el fin de establecer normas que regulen eventuales conflictos entre dos o más jurisdicciones o potestades tributarias, respecto de la verificación de un mismo hecho generador. (Mejía, 2012, pg.73)

Montaño (2006) al referirse a los tratados internacionales expresa:

Son instrumentos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos de derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. Entre ellos los de índole fiscal suscritos por los Estados han desempeñado importantes funciones, originalmente su propósito ha sido eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio (...) (p. 27).

Sobre los tratados de doble imposición sostiene Maciel (2009) “los tratados para prevenir la doble imposición internacional, como así también las constituciones que incorporan dicha

¹⁶ El modelo ONU enfatiza en los derechos de los países productores de la renta. “La Convención modelo de las Naciones Unidas favorece en general la retención de mayores derechos de tributación del llamado “país fuente” en virtud de un acuerdo fiscal los derechos de imposición del país anfitrión de la inversión que del “país de residencia” del inversor”. (Departamento de Asunto Económicos y Sociales, ONU, 2011).

garantía para los contribuyentes, lo que pretenden es prohibir la doble imposición en su sentido jurídico”. (p. 447).

Resumiendo, al hablar de tratados de doble imposición tributaria se establece que se trata de acuerdos internacionales suscritos entre Estados, que buscan armonizar las relaciones fiscales fruto de las transacciones internacionales, a través de regulaciones jurídicas que eviten la doble imposición tributaria por parte de los contribuyentes.

Los convenios tributarios aparecen para eliminar la doble imposición tributaria pero en ningún momento se contempla la posibilidad de atribuirles facultades impositivas que difieran de las que se encuentran en el orden nacional de cada uno de los Estados contratantes.

Respecto a los tratados de doble imposición han existido posiciones de autores que manifiestan que los tratados internacionales son el medio para fomentar el poder de las grandes potencias, sin embargo en contraposición a lo sostenido por la doctrina vale insistir en la importancia que tienen los tratados internacionales no solo para evitar la doble imposición de los sujetos de los Estados, sino también para promover la cooperación entre las administraciones tributarias con el fin de evitar la elusión y evasión fiscal y garantizar un justo trato a los contribuyentes.

Los tratados tributarios lo que buscan esencialmente es acomodar un ambiente especial para los inversionistas extranjeros brindándoles seguridad jurídica y tributaria protegiéndoles de una posible doble imposición.

Los convenios para evitar la doble imposición tributaria en el Ecuador.

La supremacía de los tratados internacionales ha sido constitucionalmente reconocida, otorgándoles de esta manera un poderío sobre las leyes fiscales nacionales, razón por la que

las Administraciones Tributarias en uso de sus facultades en materia impositiva dentro de los Estados, se ve en la obligación de aplicar directamente los convenios internacionales cuando existan situaciones jurídicas amparadas en los instrumentos internacionales, ya que como se ha mencionado anteriormente no es posible que la legislación interna se contraponga al contenido de un tratado internacional.

La legislación ecuatoriana en apego a los principio del derecho internacional público y con el objetivo de mejorar la situación de sus ciudadanos cuando realicen operaciones de carácter internacional, a partir de la década de los 80s ha suscrito convenios para evitar la doble imposición internacional.

Actualmente el Ecuador mantiene convenios bilaterales para evitar la doble imposición tributaria con dieciséis países y a nivel regional por ser parte de la Comunidad Andina es suscriptor de la Decisión 578, que opera como un tratado a nivel regional en materia de impuesto a la renta.

A continuación un detalle de los países con los que Ecuador mantiene convenios de doble imposición tributaria:

PAIS	FECHA SUSCRIPCIÓN	APLICABILIDAD ¹⁷
Alemania	7 de diciembre 1982	1987
Argentina	3 de marzo 1981	1983
Bélgica	18 de diciembre 1996	2005

¹⁷ En algunos tratados existen grandes brechas entre la fecha de suscripción y la fecha de aplicabilidad de los convenios, este particular se debe a que las fechas de ratificación del Convenio Internacional y posterior publicación en el Registro Oficial, tomaron mucho tiempo. De acuerdo a lo establecido en el Art. 82 del Estatuto Régimen Jurídico Administrativo Función Ejecutiva ERJAFE Los actos normativos surtirán efectos desde el día en que su texto aparece publicado íntegramente en el Registro Oficial.

Brasil	26 de mayo 1983	1989
Canadá	28 de junio 2001	2002
Chile	26 de agosto 1999	2005
Corea	8 de octubre 2012	2014
España	20 de mayo 1991	1994
Francia	16 de marzo 1989	1993
Italia	23 de mayo 1984	1991
México	30 de junio 1992	2002
Rumania	24 de abril 1992	1997
Singapur	27 de junio 2013	2016
Suiza	28 de noviembre 1994	1996 (texto original) 2001 (protocolo) ¹⁸
Uruguay	26 de mayo 2011	2013
China	21 de enero 2013	2015
Comunidad Andina	4 de mayo de 2004	2005

Elaboración: Propia

Fuente: Servicio de Rentas Internas ¹⁹

¹⁸ Un protocolo tiene las mismas características jurídicas que un tratado. El término protocolo se usa a menudo para describir acuerdos de un carácter menos formal que los titulados tratado o convención. En general, un protocolo enmienda, complementa o aclara un tratado multilateral. (Dirección de Información Parlamentaria, s.n).

¹⁹ La información constante en el cuadro referente a la lista de países con los que el Ecuador mantiene convenios de doble imposición internacional ha sido tomada de la página oficial del Servicio de Rentas Internas en <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional1>.

CAPITULO II

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La doctrina ha definido al principio jurídico como “los mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes” (Isaías, 2011, p. 398). Así, se puede considerar que los principios constitucionales son las garantías que tienen los ciudadanos para exigir que se cumplan sus derechos dentro de un Estado, por tanto, se consideran esenciales en el desarrollo de las naciones.

Considerando la importancia de los principios constitucionales, en este capítulo se expone de manera resumida los principios que rigen el derecho tributario, los cuales están reconocidos expresamente en la Constitución del Ecuador.

El análisis comienza con la conceptualización de cada uno de los principios que constan en el Art. 300 de la Constitución como rectores de la política tributaria, considerando para ellos las diferentes tesis que han expuesto los tributaristas.

Posteriormente se focaliza en el principio de legalidad por ser parte medular en este trabajo de investigación; comenzando por los actos históricos que han provocado el nacimiento del principio de legalidad, los subprincipios que se hallan complementando a dicho principio y finalmente mencionar los preceptos constitucionales que se relacionan con el principio de ley y el principio de reserva de ley en el Ecuador.

2.1. Los principios tributarios

La necesidad de protección, estabilidad y normatividad que tuvieron las sociedades es la que marca el surgimiento del Estado de Derecho, ya que con el paso de los años y la evolución de la humanidad los individuos buscaban adherirse a principios y elementos consensuales que les permitan desarrollarse como organismos sociales estructurados, pues sostener las relaciones entre la colectividad era cada vez más complejo sin la existencia de normas que las regulen.

Todo Estado de Derecho está presidido por la norma elemental, suprema e incondicional que es la Constitución²⁰, la misma que recoge principios que proveen de seguridad jurídica a los ciudadanos respecto del ordenamiento y establece deberes, derechos y garantías de los individuos que forman parte de un Estado.

En tal sentido, la Constitución señalará entre otros los principios tributarios bajo los cuales se regirán los Estados. Así, conforme lo expresa Montaña (2011), “los preceptos de la carta política en materia tributaria regularán las atribuciones de los diferentes poderes públicos para crear normativa y procedimientos auxiliares al buen desarrollo de la relación jurídico impositiva” (p. 45), es decir la Constitución se encargará de establecer las reglas que procuren un equilibrio entre los intereses del Estado y los derechos de los ciudadanos contribuyentes.

El Art. 300 de la Constitución del Ecuador se refiere a los principios que regularán la política tributaria en los siguientes términos “El régimen tributario se regirá por los principios

²⁰ Eduardo Couture citado por Naranjo (2010) define a la Constitución como “cuerpo de normas jurídicas fundamentales del Estado, relativas a la institución, organización, competencia y funcionamiento de las autoridades públicas, a los deberes, derechos y garantías de los individuos y al aseguramiento del orden jurídico que en ellas se establece” (p. 335).

de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”²¹

Por su parte el Art. 301 haciendo especial referencia al principio de legalidad dice:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Como se puede apreciar, la Constitución enfoca al régimen tributario desde las diferentes perspectivas estableciendo los principios que deben aplicarse en la relación Estado – contribuyente, pero también hace alusión a los principios que deberá considerar la Administración Tributaria en el desarrollo de su gestión, de ahí que se entienda a los principios como una garantía para los ciudadanos y además como el marco para el buen funcionamiento del régimen tributario a nivel nacional e internacional.

La Constitución presta especial atención al principio de legalidad y reserva de ley, lo cual denota la importancia del mismo en materia tributaria, razón por la que se hará un estudio particular de este principio como materia esencial dentro de este trabajo de investigación.

Previo al desarrollo del principio de legalidad, es importante destacar de manera breve cada uno de los principios tributarios recogidos en el Art. 300 de la Constitución del Ecuador.

²¹ Por su parte el Art. 5 del Código Tributario establece que “el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”. El principio de proporcionalidad no se encuentra señalado en la Constitución ecuatoriana, pero al estar determinado en el Código tributario, es por mandato legal uno de los que rige la política tributaria. Así, el principio de proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir al Estado en función de su capacidad económica, la cual debe ser medida de forma adecuada y razonable para que cada quien aporte la parte justa que le corresponde, logrando de esta manera que el impacto del tributo sea distinto y variable de acuerdo a los ingresos de cada contribuyente.

2.1.1. Generalidad:

Se refiere a que las leyes tributarias deben ser dirigidas para todos los ciudadanos, sin considerar a sujetos o situaciones particulares que puedan generar discriminación y desigualdad entre sujetos de iguales condiciones, es decir que el impuesto debe gravar a todos los sujetos sobre los cuales recae el hecho generador.

El objetivo de este principio es mantener un principio estandarizado en el que todos los sujetos estén obligados a contribuir. Como menciona Troya al referirse a este principio (2014) “Ante la ley no caben privilegios y los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden e interés públicos, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, más de ninguna manera, por consideraciones personales” (p. 130).

Consecuentemente, se entendería que las exenciones son una limitación al principio de generalidad, pues la concesión de privilegios fiscales podrían ser considerados como una conducta de trato discriminatorio por parte del Estado; es por ello que las legislaciones tributarias que establecen ciertos beneficios o exoneraciones deben sustentar legalmente sus pretensiones en razones de índole social, político o económico de procurando de esta manera que las ayudas que se prestan no quebranten el principio de generalidad.

2.1.2. Progresividad

Este principio está estrechamente ligado con el principio de proporcionalidad, de hecho las doctrinas modernas han sugerido que a lo largo de los años la proporcionalidad fue un paso previo a la progresividad marcando una tendencia más cercana hacia sistemas tributarios igualitarios.

En este sentido sostiene Alfredo Lewin Figueroa en Mejía (2012) que:

La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con esta última la igualdad formal, como proporción idéntica para incorporar de las distintas economías individuales, una parte similar de sus ganancias. (p. 314)

De otro lado, Mauricio Plazas Vega citado por Mejía (2012) señala que “el principio de progresividad hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir es un criterio de análisis a la proporción total del aporte de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva” (p. 313).

De lo expuesto, se puede destacar que el objetivo de este principio es lograr la igualdad para que los contribuyentes desde la particularidad de sus economías tributen en relación con sus ganancias.

2.1.3. Eficiencia

Es un principio dirigido a las administraciones tributarias en el sentido de que les impone el deber de obtener mayores beneficios con el menor costo posible, es decir debe procurar al Estado una mayor recaudación con erogaciones mínimas, pues un impuesto que trae más costos para el Estado no es eficiente porque empeora su situación.

Paúl Blacio Aguirre en Mejía (2012) refiere que “en virtud de este principio, el sistema tributario debe incorporar herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que viabilice el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la verdadera base de su capacidad para contribuir”. (p. 303)

En relación con este principio dice Stiglitz citado por Vallejo (2009):

La aplicación práctica de este principio resulta difícil, considerando que por regla general los tributos más justos resultan más complejos de administrar y por tanto suelen resultar menos eficientes desde la perspectiva económica, por sus debilidades en materia de recaudación y por sus afectaciones en la presión fiscal indirecta”. (p. 6)

Concluyendo, la eficiencia va relacionada íntegramente con el principio económico de costo-beneficio en temas de recaudación principalmente; como bien lo han dicho algunos autores como Stiglitz la aplicación de este principio se vuelve un tanto compleja ya que el costo social de administrar los impuestos siempre requerirá de grandes esfuerzos tanto para el fisco como para los contribuyentes. En este sentido, es deber del sistema tributario central incorporar herramientas tecnológicas y recurso humano capacitado a fin de que se pueda lograr una gestión eficiente.

2.1.4. Simplicidad Administrativa

Este principio va relacionado con la obligación que tienen las administraciones tributarias de otorgar a los contribuyentes un sistema simple, sin complejidad de trámites al momento de pagar tributos. El sistema tributario debería procurar el mayor ahorro de tiempo²² y recursos para el sujeto pasivo, evitando la presión fiscal indirecta, la cual se refiere a los egresos adicionales en los que deben incurrir los contribuyentes el momento de liquidar y pagar los tributos.

Va de la mano con el principio de eficiencia, pero además se refiere a la simplicidad y claridad con la que deberían ser redactadas las normas tributarias, de forma que sean

²² La publicación Doing business citada por Javier Bustos (2009) en un análisis sobre el tiempo que toma preparar declaraciones y pagar tributos, ubicaba al Ecuador en el puesto 165 de 181 países; establecía el análisis que una empresa en promedio gasta 600 horas al año para pagar sus impuestos (ICE, IVA, Renta), lo cual evidentemente se aleja del principio de eficiencia y simplicidad administrativa. (s.n)

entendibles y que permitan que el contribuyente tenga accesibilidad al régimen fiscal y pueda cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias. De esta manera también se crea cultura tributaria en la ciudadanía, lo cual en el transcurso del tiempo garantizará un sistema eficiente y eficaz.

2.1.5. Irretroactividad

El art. 11 del Código Tributario ecuatoriano determina que:

Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

La norma citada denota que las normas tributarias siempre regirán para lo venidero, lo cual brinda seguridad y certeza jurídica a los ciudadanos en el sentido de que se impide que la economía individual del contribuyente sea afectada con la aparición de supuestos no estipulados en la ley de manera previa. .

José Vicente Troya citado en Mejía (2012) sostiene que “la irretroactividad de la ley, es un derecho incuestionable que ha sido reconocido expresamente en la ley penal y en el ámbito tributario. Las normas tributarias son siempre irretroactivas. Los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas. La seguridad jurídica se traduce en la irretroactividad”.

(p.308)

La irretroactividad es fundamental en todo ordenamiento jurídico, pues se trata de brindar seguridad a los contribuyentes, respecto de la certeza de las reglas que deberán seguirse para los procedimientos tributarios; como lo expresa Plazas Vega, “ (...) en atención a él se evita que el contribuyente sea sorprendido con cambios intempestivos respecto de las condiciones normativistas en que ha de tributar. Se trata de una regla sobre inaplicabilidad de las leyes que modifican los elementos de un tributo de hecho generador de período en relación con el mismo período en que entran a regir” (Mejia, 2012, p. 308)

Al respecto se puede decir en concordancia con lo manifestado por el Código Tributario y por el Código Civil²³ ecuatoriano este principio se aplica como una garantía a los contribuyentes por medio del cual se establece la protección a los derechos adquiridos amparados en una ley anterior.

2.1.6. Transparencia

Es un principio para la Administración Tributaria, determina que debe ser una entidad transparente capaz de rendir cuentas claras sobre sus actividades y presupuestos que maneja para el desarrollo de las políticas tributarias a su cargo.

Constituye una obligación del Estado y de sus instituciones; más que un principio es una política pública tendiente a transparentar los procesos de manera que se logre dar certeza a la ciudadanía sobre sus recursos y el empleo de los mismos en el gasto público.

²³ El Art. 6 del Código Civil en concordancia con el Art. 11 del Código Tributario establece que: “La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces.

Podrá sin embargo, en la misma ley, designarse un plazo especial para su vigencia a partir de su Promulgación”. En el mismo sentido el Art. 7 del mencionado cuerpo legal en su parte pertinente determina que: “La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo (...)”.

Al referirse al principio de transparencia Pául Blacio Aguirre en Mejía (2012) señala que “este principio consagra que la Administración Tributaria debe ser un ente diáfano, claro y contundente, en el cual se debe colegir toda la información en todos sus actos administrativos y judiciales, dotándose de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y omisión de los tributos”. (p. 319)

Lo expresado por Blacio lleva a concluir que la aplicación de este principio debe ser esencial para las administraciones tributarias por cuanto las mismas tienen la obligatoriedad de hacer pública la información sobre la asignación y manejo de los recursos del Estado, así como de las actuaciones de la administración en la gestión tributaria.

En este sentido la Constitución del Ecuador en su Art. 227²⁴ establece a la transparencia como uno de los principios rectores que rigen la administración pública. La Corte Constitucional ha expresado que “la transparencia constituye un deber específico, relacionado con la moralidad, fidelidad y claridad que debe presidir toda actividad del sector público”²⁵.

Reforzando lo que estipula la disposición constitucional se halla el Art. 1²⁶ de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, el cual dice que el Estado deberá garantizar como un derecho de las personas el acceso a la información pública.

²⁴ Art. 227 de la Constitución de la República del Ecuador: La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación. (El subrayado me pertenece).

²⁵ Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional para el período de transición.

²⁶ Art. 1 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública: El acceso a la información pública es un derecho de las personas que garantiza el Estado.

Toda la información que emane o que esté en poder de las instituciones, organismos y entidades, personas jurídicas de derecho público o privado que, para el tema materia de la información tengan participación del Estado o sean concesionarios de éste, en cualquiera de sus modalidades, conforme lo dispone la Ley Orgánica

De lo expuesto, se puede colegir que la transparencia además de ser un principio de la administración pública es un derecho de todos los ciudadanos, el cual está encaminado a permitir que los ciudadanos conozcan todas las actuaciones de la administración pública, la cual tiene como misión ofrecerles servicios eficientes y de calidad.

2.1.7. Suficiencia Recaudatoria

Es un principio de carácter financiero que obliga al Estado a asegurar que la recaudación tributaria sea suficiente para solventar el gasto público y cubrir las necesidades financieras que soporta el país. Obliga al Estado a establecer políticas de recaudación de fondos que le permitan cumplir con el presupuesto que se ha planteado el Estado para el cumplimiento de la gestión pública.

Se considera como un elemento fundamental que la tributación sea capaz de dotar a las arcas fiscales de los suficientes fondos para procurar un gasto público eficaz.

Respecto a este principio sostiene Sandro Vallejo (2009):

El principio de suficiencia recaudatoria, es talvez el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, aunque es innegable que menciones de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que esta debe cumplir, por eso es necesaria

de la Contraloría General del Estado; las organizaciones de trabajadores y servidores de las instituciones del Estado, instituciones de educación superior que perciban rentas del Estado, las denominadas organizaciones no gubernamentales (ONGs), están sometidas al principio de publicidad; por lo tanto, toda información que posean es pública, salvo las excepciones establecidas en esta Ley.

su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores vinculan a este principio. (p. 6)

Lo dicho por el autor, lleva concluir que este principio es aplicable a la institución pública que administra la política tributaria en el país, la cual es la encargada de ajustar los resultados obtenidos de la recaudación tributaria a los presupuestos económicos y financieros del Estado de manera que se garantice la finalidad de los tributos que es la obra pública en beneficio de los ciudadanos.

2.1.8. Equidad

Mauricio Plazas Vega en Mejía (2011) dice que “el principio de equidad impone al sistema tributario el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentran en la misma situación de forma tal que pueda afirmarse que, es igual para los iguales y desigual para los desiguales (...)”. (p. 304)

Se podría decir que el principio de equidad va ligado al significado de justicia e igualdad por tanto marca que el sistema tributario debe tener fines razonables y equilibrados. Se interesa por mantener una proporción justa en cuanto a la capacidad contributiva procurando las iguales relaciones entre sujetos similares. Tiene por finalidad garantizar una imposición justa para los contribuyentes.

Es un principio que se basa en criterios de valoración con respecto a la situación particular de los contribuyentes a fin de establecer su verdadera capacidad contributiva y conforme a ello establecer una tributación que garantice el derecho a la propiedad; situación que lleva a concluir que además la equidad está atada estrechamente al principio de no confiscatoriedad²⁷

²⁷ La doctrina al referirse al principio de no confiscatoriedad ha señalado que “la incidencia del tributo no puede llegar al extremo de privar al contribuyente de la fuente de imposición” (Mejía, 2012, p. 311). José Vicente

como una garantía dentro del sistema tributario, pues jamás el tributo puede ser la causa para que el contribuyente sienta vulnerados sus derechos o experimente un fenómeno de disminución de su renta o patrimonio por causa del mismo.

2.2.Principio de Legalidad

Antecedentes históricos del principio

En la antigüedad los impuestos eran un instrumento de sumisión y explotación a las clases sociales más bajas por parte de los monarcas y los señores feudales, quienes en uso abusivo de sus poderes creaban tributos arbitrariamente y sin ningún control. Estas actuaciones desmedidas del cobro de impuestos excesivo por parte de los gobernantes provocaron que los ciudadanos se unan para formar movimientos sociales que después se convertirían en históricos por los logros que tuvieron en búsqueda de los ideales de justicia y libertad.

Algunos tratadistas consideran que el principio de legalidad “no taxation without representation” nace con la firma de la Carta Magna²⁸ por el Rey Juan sin Tierra., la cual ya introducía de cierto modo al principio de legalidad pues establecía que el Rey no podrá exigir tributos sin el consentimiento del Gran Consejo que estaba formado por obispos, arzobispos, abades, condes y grandes barones del reino. Posteriormente y con ciertas modificaciones se fueron imponiendo límites a las facultades del monarca para la exigencia de impuestos u otorgamiento de subsidios.

Troya señala que al señalarse la confiscación expresamente prohibida en la Constitución, se ha establecido la no confiscatoriedad como un principio importante de la tributación.

²⁸ Documento sancionado por el Rey Juan de Inglaterra el 15 de junio de 1215. Fue el resultado de la sublevación de los barones de Inglaterra junto con el pueblo de Londres.

No obstante, la inobservancia de las normas descritas en la Carta Magna fue evidente, es así que en el año 1628 los lores y los comunes reunidos en Parlamento realizan la Petición de Derechos (Petition of Rights) en el cual solicitaban al rey el cumplimiento de lo establecido en la Carta Magna. Seguidamente, con la Declaración de Derechos (Bill of Rights) de 1688 se marca definitivamente el inicio del principio de legalidad ya que se declaraba que todo cobro que se realice sin la autorización del parlamento sería considerado ilegal. Esta limitación que se dio al poder del monarca daba los primeros pasos para una transferencia de soberanía, en la cual no es el rey quien tiene la última palabra; sin embargo estos preceptos siempre fueron burlados por los monarcas y los mismos parlamentos que actuaban en función de las peticiones del rey.

A criterio de González García lo que se concibió en la Declaración de Derechos puede relacionarse con el pensamiento romano conforme al cual “lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado” (Spisso, 2000, p. 257), es así que poco a poco se da entrada a los primitivos para que a través de sus representantes puedan decidir en las políticas tributarias. Tales eran los abusos por parte de los monarcas que tras la firma de estos acuerdos se consideraba al principio de legalidad establecido como una manera que tenían los ciudadanos de defenderse frente al Estado.

Finalmente, la Revolución Francesa con gran influencia de la Teoría de la División de Poderes planteada por Locke y Montesquieu alcanza su máxima expresión para considerarla como elemento indispensable en todo Estado. De este modo la Declaración de los Derechos del Hombre aprobada el 26 de agosto de 1789, proclama en su Art. 14 que “Los ciudadanos tienen derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la

necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y su duración”. (Spisso, 2000, p. 259)

Actualmente, el principio de legalidad se encuentra constitucionalmente reconocido como base para el funcionamiento de los Estados en la mayoría de las legislaciones que se rigen por el constitucionalismo moderno en el cual se otorga al Poder Legislativo la facultad para imponer tributos.

En el derecho positivo ecuatoriano este principio es recogido desde la primera Constitución del Ecuador en 1812²⁹, en la cual se marcan los inicios del reconocimiento constitucional del principio de legalidad, criterio que fue recogido por la primera Constitución del Ecuador como Estado independiente de 1830³⁰ que en su Art. 26 señalaba como una de las facultades del Congreso de establecer derechos e impuestos. De otro lado el Art. 73 reconocía la supremacía de las normas constitucionales sobre otras de menor jerarquía.

Actualmente, la Constitución de la República del Ecuador, se refiere al principio de legalidad en el Art. 301, el cual establece lo siguiente:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

²⁹ Proyecto constitucional adoptado y expedido el 15 de febrero de 1812 (conocido como Constitución Quiteña) con la denominación de “Pacto Solemne de Sociedad y Unión entre las Provincias que forman el Estado de Quito”, tuvo pocos meses de duración pues pronto volvió a tomar control el gobierno español.

³⁰ Dada el 23 de septiembre de 1830, establece las bases jurídicas del Nuevo Estado, con un sistema de gobierno presidencial y la separación de poderes.

El principio de legalidad en el Estado de Derecho

La evolución del gobierno autoritario en el que predominaba la voluntad de los gobernantes de turno a lo que se conoce como república libre y democrática es la que dio paso al desarrollo del constitucionalismo moderno en el cual se reconocen derechos y se establecen garantías a los ciudadanos.

Rodolfo Spisso (2000) menciona que:

El principio de legalidad descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado. (p. 260)

Como bien lo refiere Spisso, en un Estado Constitucional de Derechos es esencial que los ciudadanos libres miembros de ese Estado se sientan protegidos por la ley, la cual debe garantizar que los representantes del pueblo sean quienes consientan la imposición de un tributo a través de las asambleas legislativas. Este fenómeno ha señalado Casas en Spisso (2000) “nos ubica en el verdadero fenómeno de la autoimposición” (p. 261).

Conforme lo ha señalado la doctrina la existencia de este principio también constituye una garantía al derecho de propiedad³¹ ya que toda vez que el pago de tributos implica ceder una

³¹ Fernando Pérez Royo (s.f.) señala que: “la génesis del principio de legalidad o de reserva de ley para el establecimiento de tributos es inseparable de la visión estrictamente liberal, de defensa del individuo, de la esfera de propiedad y libertad frente a las intromisiones del Estado. El «consentimiento» por parte de las Asambleas legislativas al establecimiento y recaudación de los tributos cumple una doble función: La de asegurar la intervención del Parlamento en el Gobierno, en la dirección política del país, y la de proteger al individuo contra las agresiones a su esfera de propiedad y libertad, que constituye el núcleo de su «Estado de naturaleza», el cual no puede ser afectado por la acción del Estado, sino en tanto en cuanto ello sea consentido por el órgano representativo de la voluntad de la Sociedad, el Parlamento, encarnación de la soberanía popular en este sentido de voluntad o soberanía de la Sociedad, concebida como algo distinto -e incluso contrapuesto a- del Estado, encarnado en el poder ejecutivo”.

parte del patrimonio a favor del Estado, es esencial que la creación de los mismos cuente con la aprobación de la ciudadanía a través de sus representantes.

Con relación a este principio expresó la Corte Suprema de la República de Argentina:

Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear contribuciones necesarias a la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil (...) (Spisso, 2000, p. 262)

Lo expresado por la Corte Suprema, lleva a concluir la importancia del principio de legalidad en un Estado constitucional de derecho, pues se presenta como una garantía de soberanía, certeza y seguridad jurídica, elementos que son esenciales en el Estado a fin de lograr el bienestar común de todos sus ciudadanos y por ende un gobierno democrático y estable caracterizado por la separación de poderes como una limitación al despotismo y a la concentración de poderes.

La doctrina ha señalado que una de las razones por las que el principio de legalidad se ha constituido en una garantía para los ciudadanos es porque la exigencia de leyes para la imposición de tributos ha coligado necesariamente a la existencia de debates previos entre los representantes de la ciudadanía, quienes se ven en la obligación de velar por el bienestar de los contribuyentes.

Hacia un concepto de Legalidad

Nullum Tributum Sine Lege (no hay tributo sin ley) es el aforismo que se utiliza para referirse al principio de legalidad. La legislación ecuatoriana no define al principio de legalidad pese a ser uno de los principios que rige la política tributaria, a nuestro criterio el

más importante pues supone la fidelidad a la ley de todas las actuaciones de la administración pública tributaria y por supuesto de los contribuyentes como sujetos administrados.

Respecto al principio de legalidad señala Pamela Aguirre (2013) “El principio de legalidad significa en su sentido más amplio y general que todos los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución, tratados internacionales y leyes vigentes, esto se constituye en reflejo de la soberanía popular (...) (p.18)

De otro lado Montaña (2011) señala que:

La legalidad no solo es un principio sino que, también, y antes que eso, constituye un “valor” del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras la participación democrática en el proceso de imposición, o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes (no taxation without representation). Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual, que, de tener vigencia plena, coadyuvaría para la materialización del amplio abanico de los derechos del actual constitucionalismo nacional (...) (p.13)

Es importante mencionar lo que ha expuesto Bidart Campos en Spisso (2000) “La razón del principio de legalidad se funda en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones” (p. 253)

De lo expuesto se puede señalar que el principio de legalidad es un valor esencial en el desarrollo de los Estados, el cual busca dotar de legitimidad a los actos administrativos a través del respeto, obediencia y observancia de las normas legales vigentes; asegurando de esta manera que el ejercicio de la potestad tributaria otorgado a las administraciones sea manejado de manera apropiada y en apego a la Constitución como norma jerárquica superior.

De otro lado es importante mencionar que la legalidad en un Estado de Derecho supone el acatamiento de las normas por parte de todos los poderes del Estado, de ahí que este principio sea una garantía constitucional de seguridad jurídica y certidumbre de las relaciones para proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, el cual podría ser afectado solo por la existencia de una ley. Como lo ha expresado José Vicente Troya (2014, p. 131) “antes que una limitación es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria”, pues a través de la ley³² se maneja el funcionamiento del sistema tributario.

En tal sentido es importante destacar lo señalado por el autor citado, pues se debería considerar a la legalidad como la potestad que se ha entregado a los representantes del pueblo para la creación de tributos en uso del imperio que les ha otorgado la ciudadanía, y que les permite legitimar sus acciones.

Sobre este principio ha recalcado la Corte Constitucional:

El alcance del principio de legalidad se ve reflejado en la obligatoriedad que exige que la norma legal, que crea el tributo a su vez contenga, los elementos básicos y estructurales de este, es decir el hecho generador, los sujetos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recursos; en síntesis la ley se constituye en el medio que permite crear certeza, lo que da forma a la seguridad jurídica y con ello permite evitar la arbitrariedad.³³

Lo expuesto por la Corte Constitucional es concordante con lo que se ha expresado, pues el principio de legalidad supone una garantía de seguridad jurídica, ya que la exigencia de la existencia de una ley para establecer vinculaciones tributarias ente el Estado y el

³² El Art. 1 del Código Civil ecuatoriano determina que “La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite. Son leyes las normas generalmente obligatorias de interés común.

³³ Sentencia No. 007-16-SIN-CC Caso No. 0029-13-IN

contribuyente es un modo de protección a los ciudadanos, pues como acertadamente ha mencionad la corte imponer límites evitará la arbitrariedad.

2.2.1. Los subprincipios del principio de legalidad en materia tributaria

Conforme han señalado los tratadistas el principio de legalidad se encuentra apoyado en los principios de reserva de ley, seguridad y certeza jurídica, primacía de la ley, los cuales han sido denominados por la doctrina como subprincipios de la legalidad.

2.2.1.1. Reserva de Ley

Equívocamente se ha considerado al principio de legalidad y al principio de reserva de ley sin distinción; esto se debe a la relación inseparable que existe entre estos dos conceptos; sin embargo es importante que se analice cada uno de ellos de manera individual, pues aun cuando están íntimamente ligados y de manera general la normativa no los distinga entre sí, su significado es distinto.

El autor César Montaña (2011) al referirse a la distinción entre el principio de legalidad y la reserva de ley señala:

De manera general, con el primero, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determinan la Constitución y las leyes; la aceptación de la imposición por parte de los representantes del pueblo para lograr el respeto de la propiedad privada y garantizar de esta forma la libertad es el antecedente de la visión tradicional de este precepto; con el segundo, solo la ley puede afectar a la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo (p.54)

La reserva de ley es primariamente una norma o principio formal, de regulación de las relaciones entre los poderes del Estado, concretamente entre Legislativo y Ejecutivo. (Pérez, s.f., p. 60). Como bien lo expresa Pamela Aguirre (2013) citando al mismo autor “Lo que

persigue [...] es precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta a la legislativa” (p. 24)

En este sentido se han suscitado en la doctrina diferentes discusiones respecto a la amplitud del contenido de la ley. Hay tratadistas europeos que piensan que “la ley es solo la base sobre la cual se ejerce la potestad tributaria³⁴” (Villegas, 2001, p. 192), por tanto señalan que la ley solo deberá tratar sobre aspectos fundamentales y el resto correspondería al poder ejecutivo haciendo uso de la delegación de facultades.

De otro lado también hay tratadistas que advierten sobre el peligro de esta teoría pues sugieren que “El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum)”³⁵. (Villegas, 2001, p. 192)

Así hay constituciones que consagran el principio de reserva de ley relativa, como Italia³⁶ o España³⁷ los cuales señalan que no se podrá imponer tributos sin fundamento de una ley;

³⁴ Esta posición es conocida en la doctrina como reserva de ley relativa, la misma que sostiene que considera que la ley debe determinar los principios y remitir a una norma jerárquicamente inferior que la desarrolle y reglamente.

³⁵ Esta teoría se la conoce como reserva de ley absoluta. “La reserva absoluta consiste en que la ley debe abarcar todos los elementos necesarios de una materia determinada, sin dejar espacio para su integración posterior mediante una norma de distinto carácter o jerarquía; por lo que esta, no deja ningún paso para que una ley ulterior o norma de inferior rango, en la cual se exige que la misma ley regule y defina todos los aspectos”. (Aguirre, 2013, p. 25).

³⁶ El Art. 23 de la Constitución italiana señala que “No se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispuesto en la ley”. Texto recuperado de <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ci1947.html>

³⁷ El Art. 31 numeral 3 de la Constitución de España determina que “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Texto recuperado de http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf

en tanto que hay constituciones como la de Argentina³⁸ que otorga al Congreso la exclusividad para la imposición de tributos.

En este sentido la Corte Constitucional ha expuesto:

(...) En la actualidad podemos señalar que el principio de reserva de ley tiene una forma flexible, en tanto que debido a cambios económicos, sociales y por la tecnicidad del tributo la ley solamente debe mencionar los elementos esenciales de este, mientras que los elementos adicionales se desarrollan a través de normas secundarias (...).³⁹

En el caso de Ecuador, la Constitución regula directamente la creación de tributos, sin embargo no descarta la posibilidad de que más adelante sea una ley inferior también la pueda regular cierto tipo de tributos como es el caso de las tasas que son reglamentadas por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización del Ecuador (COOTAD).

De lo expuesto se podría considerar que la legislación ecuatoriana ha adoptado el modelo de reserva de ley relativa, como se verá más adelante al señalar las normas constitucionales que coligen el principio de legalidad y reserva de ley en el Ecuador.

Seguridad jurídica

Ortega y Gasset citado en Lösing (2002) dice que: “Nos movemos a la busca de una seguridad radical, que nosotros necesitamos porque lo que nosotros somos interinamente, lo

³⁸El Art. 17 de la Constitución Nacional Argentina en su parte pertinente establece que “(...)Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º(...); de otro lado el Art. 4 de la Constitución dice: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”. Texto recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

³⁹ Sentencia No. 007-16-SIN-CC Caso No. 0029-13-IN

que a nosotros se nos adjudicó ya con el nacimiento en la cuna, es una inseguridad radical” (p. 6); esta afirmación nos lleva a concluir que la seguridad jurídica es la razón de ser del Estado, ya que es la necesidad más profunda del hombre.

La seguridad jurídica significa protección y justicia, (en el ámbito tributario protección al derecho de propiedad). Esta protección se logra a través del desarrollo de la Constitución, la misma que contiene los elementos estructurales para brindar protección a sus ciudadanos.

El Tribunal Constitucional español ha definido a la seguridad jurídica como “la expectativa del ciudadano basada en motivos razonables de conocer o poder predecir la actuación del poder público en la aplicación del Derecho” (STC 36/1991, Lösing, 2002, p. 281)

En concordancia con la definición expuesta por el Tribunal Constitucional español, el tributarista ecuatoriano José Vicente Troya (2014) ha expresado que:

Este postulado dentro del derecho público administrativo de modo general, y dentro del tributario en particular, tiene enorme importancia, pues, en estos ámbitos, surgen mutuas relaciones entre la administración y los particulares, las que en gran medida se desenvuelven dentro de las facultades regladas que ella ostenta, las mismas que se han de sujetar al imperio de la ley. (p. 131)

Lo anotado, destaca la obligación que tienen las autoridades administrativas de regir sus acciones conforme lo determina la normativa, evitando de esta manera que se produzcan actos arbitrarios por parte de la administración tributaria.

En tal sentido el principio de seguridad jurídica se relaciona con el de la jerarquía normativa, pues garantiza que este postulado se respete prohibiendo que se apliquen normas inferiores que contravengan leyes jerárquicamente superiores, aspecto que también le vincula

con el principio de legalidad pues limita el poder del Estado al establecer en las leyes los parámetros bajo los que deben actuar las autoridades administrativas.

Al respecto la Constitución de la República del Ecuador se refiere al principio de seguridad jurídica en el Art. 82, el cual determina que la misma se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

De otro lado El Art. 76⁴⁰ numeral 7 literal l) de la Constitución establece que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivados.

La primacía de la ley

De manera general se refiere a la superioridad de la ley frente a otras normas de menor jerarquía. Gabino Fraga (2007) dice que este principio “Consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, no pueden ser modificadas por un reglamento. Este es un principio basado en la autoridad formal de las leyes” (p. 107)

De otro lado Sergio de la Garza (2005) sostiene que: “El "principio de la preferencia de la ley" proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta”. (p. 46.)

⁴⁰ Art. 76 : En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. Los fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

Conforme se ha expuesto, este principio se destaca por reconocer la superioridad de la ley, como sustento de los actos de la Administración pública; al respecto señala Francisco Rubio (1993) “(...) implica la sujeción plena de la Administración a la Ley tanto cuando realiza actos concretos como cuando, en ejercicio de la potestad reglamentaria, establece las normas a las que, en lo sucesivo, ella misma habrá de sujetarse. Esta sujeción de la potestad reglamentaria a la Constitución y a la Ley”. (p 10)

El principio de primacía de la ley o legalidad administrativa como lo ha denominado la autora ecuatoriana Pamela Aguirre tiene como característica esencial la subordinación de la Administración a legislación, pues es indispensable que la Administración quede vinculada por las normas que controlen su actuación.

En el ámbito tributario, se considera primordial este principio pues es el que establecerá límites a las actuaciones de la administración tributaria.

2.2.2. Los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución del Ecuador

La gran parte de constituciones modernas han recogido en sus textos el principio de legalidad, por considerarse fundamental en el derecho constitucional tributario pues como lo señala García Belsunce:

El principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa con forme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica. (Villegas, 2000, p.190)

Al respecto ha señalado Montaña (2009) “(...) la “legalidad” se relaciona con la creación del gravamen; frente a esta constatación, empero, hay autores que sostienen que existe una

posición estricta y otra flexible del principio, o quienes le dan un valor absoluto o relativo”.

(p. 56)

Como se ha mencionado el principio de legalidad tributaria está contenido en el Art. 301 de la Carta Magna que establece que solamente por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley aprobada por la Asamblea Nacional se podrá crear, modificar y extinguir impuestos; norma que reitera lo que se ha expuesto como punto principal de la legalidad que es precisamente la existencia de una ley.

En concordancia con este artículo el 120⁴¹ numeral 7 de la Constitución determina como una de las atribuciones de la Asamblea Nacional, la de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin desacreditar las atribuciones que sobre el tema se les confiere a los gobiernos descentralizados autónomos. En este sentido y dentro del procedimiento de aprobación de las leyes destaca el Art. 132⁴² numeral 3 del citado cuerpo legal, el cual sostiene que se requerirá de ley para crear, modificar o suprimir tributos.

De otro lado se halla el Art. 135⁴³ que faculta únicamente al Presidente de la República para presentar proyectos de ley referentes a la modificación, supresión o creación de tributos. Esta disposición restringe inclusive a los miembros de la Asamblea Nacional para presentar proyectos de ley en materia impositiva, lo cual se da para evitar posibles abusos y desatinos

⁴¹ El Art. 120 numeral 7 de la CRE determina que “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.

⁴²La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.

⁴³ Art. 135: Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.

por parte de los Asambleístas. En este punto vale la pena aclarar y desde un punto de vista personal que en la última década política del Ecuador, los desatinos han surgido precisamente del poder ejecutivo, el cual investido de esta facultad exclusiva ha hecho uso y abuso de la misma.

A manera de complemento de los artículos citados, el artículo 147⁴⁴ numeral 13 manifiesta que el Presidente de la República estará facultado a expedir reglamentos para la aplicación de las diferentes leyes siempre y cuando no las contravenga ni altere. Este postulado pone en evidencia la aplicación práctica que se da al principio de legalidad en Ecuador, permitiendo que a través de los reglamentos se pueda regular la aplicación de la ley, práctica que amplía el concepto de legalidad.

El Art. 264⁴⁵ numeral 5 refiere a la competencia de los gobiernos municipales para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, dotando de esta manera de facultades legislativas a los gobiernos autónomos tal como lo establece el Art. 240. En este sentido vale la pena mencionar lo expresado por José Vicente Troya:

El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. (2006, p. 42)

⁴⁴ Constitución de la República Art. 147: Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración.

⁴⁵ Art. 264: 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.

Precisamente sobre las facultades que se ha otorgado a los gobiernos autónomos descentralizados se ha pronunciado recientemente la Corte Constitucional, la cual ha declarado inconstitucional el Art. 179 inciso segundo del COOTAD que establece:

Con la finalidad de establecer políticas públicas, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán fijar un monto adicional referido a los impuestos a todos los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles.

Al respecto ha señalado la Corte Constitucional que:

La Corte Constitucional observa que el legislador ha conferido una potestad, tributaria a los gobiernos autónomos y descentralizados regionales y de los distritos metropolitanos para fijar un gravamen indeterminado sobre gravámenes que sí se encuentran determinados por la ley. En el caso del primero, no se describe mediante acto legislativo el hecho generador, los sujetos de la relación tributaria, las exenciones, la tarifa, las exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos o recursos, mientras que en el caso de los segundos, es decir, de los impuestos a los consumos especiales y de aquellos que se gravan por compraventa de vehículos o consumo de combustibles, se encuentran "establecidos y determinados en las normas correspondientes de la Ley de Régimen Tributario Interno. Es por esta razón que para la Corte Constitucional, la potestad contenida en el segundo inciso del artículo 179 del COOTAD al referirse vaga e indeterminadamente a "montos adicionales", inobserva y trasgrede el principio de reserva de ley de los tributos (...)

(...)la Corte Constitucional no advierte que la potestad tributaria conferida en el segundo inciso a los gobiernos autónomos descentralizados regionales guarde adecuación con el principio constitucional de reserva-de ley, en tanto como quedó indicado anteriormente; no cumple con los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico. Tampoco cumple este gravamen con la obligación de prestar un servicio público determinado o que exista por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria la utilización o aprovechamiento del espacio público.

El análisis efectuado permite dar cuenta que el segundo inciso del artículo 179 del COOTAD no goza de presunción de constitucionalidad establecido en el artículo 76 número 2 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Tampoco a juicio de esta Corte Constitucional resulta aplicable, el principio in dubio pro legislatore, en tanto el

contenido de la disposición normativa no; ofrece posibilidad de duda que permita aplicar tal principio; existe claridad, en cuanto a la imposibilidad de generar tributos en la categoría de impuestos que no cumplan los requisitos legales, determinados por la norma correspondiente y además resulta claro que los gobiernos autónomos descentralizados en cualquier nivel de gobierno, no tienen competencia para establecer gravámenes bajo la denominación y características de impuestos cuya competencia corresponde, cómo quedó indicado previamente y de modo exclusivo al Estado central de conformidad con lo establecido en el Art. 301 de la Constitución de la República.

Por estas razones la Corte Constitucional considera que el inciso segundo del artículo 179 del COOTAD es inconstitucional y no puede permanecer en el ordenamiento jurídico por las consideraciones hasta aquí efectuadas.⁴⁶

La declaración de inconstitucionalidad pronunciada por la Corte denota la importancia del principio de reserva de ley, pues la Corte cuestiona el hecho de que el legislador haya imbuido de facultades para crear impuestos a las administraciones seccionales, en clara contradicción con la norma constitucional contenida en el Art. 301. Así, la Corte busca garantizar los derechos constitucionales de los ciudadanos al eliminar del ordenamiento jurídico normas cuya aplicación constituiría una vulneración de los principios constitucionales y consecuentemente un resquebrajamiento de las garantías jurisdiccionales de los ciudadanos.

De otro lado la doctrina establece que uno de los subprincipios esenciales en la legalidad es la supremacía de la constitución; en este sentido concuerda el Art. 424 que establece que la Constitución como norma suprema prevalece sobre cualquier otra norma del ordenamiento jurídico; de esta manera se constituye este precepto como una garantía y cumplimiento del

⁴⁶ Sentencia No. 058-16-SIN-CC, Caso No. 0038-11-IN publicada en Registro Oficial Suplemento 852 de 24 de Enero del 2017

principio de legalidad ya que todos los actos administrativos deben ir acorde a los preceptos constitucionales para encontrar validez.

Con respecto a los instrumentos internacionales en materia tributaria, los autores han señalado que el principio de legalidad se vincula al momento de establecer como requisito previo a la ratificación de los mismos la aprobación de la Asamblea Nacional. Dicha aprobación se necesita en virtud de que los tratados internacionales en materia tributaria estarían enmarcados en los numerales 3,4 y 7 del Art. 419 de la Constitución de la República del Ecuador. (Aguirre, 2012.p. 15)

Conforme se ha mencionado en el desarrollo de esta disertación la firma y ratificación de un instrumento internacional significa la limitación de la potestad tributaria del Estado, y de los órganos de administración tributaria, lo cual implica la renuncia o cesión de la soberanía estatal frente al derecho internacional público, es por ello que su aprobación requiere el consentimiento del poder legislativo.

CAPITULO III

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

En este capítulo se hace referencia a la Administración Tributarias, su definición, su importancia y las facultades otorgadas a la misma, las cuales están delimitadas en la Constitución y en la ley.

Se hace un breve resumen sobre las diferentes Administraciones Tributarias en el Ecuador, con énfasis en la Administración Tributaria Central, por ser parte del desarrollo de esta investigación.

Dentro de la Administración Tributaria Central, se hará referencia al Servicio de Rentas Internas como principal ente regulador de los tributos en el Ecuador, partiendo desde su origen con la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

A partir de ello se van desarrollando cada una de las facultades del Servicio de Rentas Internas, dentro de las cuales como se podrá ver hay las facultades que son propias de la Administración Tributaria como la facultad determinadora y recaudatoria y otras como la facultad reglamentaria y resolutive que son inherentes a la administración pública en todo nivel.

Finalmente se desarrollará de una manera más cuidadosa la facultad reglamentaria y su relación con el principio de legalidad, ya que es parte esencial en el desarrollo de este trabajo de investigación.

3.1. La Administración Tributaria

La política fiscal y la política tributaria requieren de la intervención del Estado, el mismo que en ejercicio de su soberanía ha delegado determinadas capacidades a entes autónomos que se han creado con el fin de recaudar y administrar los ingresos relacionados con la actividad tributaria; estos entes administrativos son denominados Administraciones Tributarias.

Rodrigo Patiño citado en Mejía (2012) al definir a la Administración Tributaria dice que:

La Administración Tributaria constituye una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes para hacer efectiva, aun coactivamente, las prestaciones pecuniarias definidas en las diferentes leyes tributarias; por ello ha de entenderse que las competencias asignadas a esos órganos están basadas en el derecho y limitadas al marco legal, de tal manera que se encause la actividad a ellos encomendada, en un ámbito eminentemente reglado. (p.17)

A manera de resumen se puede decir que la Administración Tributaria es un órgano administrativo al cual por orden de la Constitución y la ley se le ha atribuido ciertas facultades y competencias relacionadas con la administración de los tributos; en uso de estas facultades surgen relaciones entre la Administración Tributaria en representación del Estado y los contribuyentes, las cuales deben estar debidamente regladas.

José Vicente Troya (2014) al referirse a la Administración Tributaria ha señalado “Al organismo legislativo, nacional o seccional, salvo casos particulares, corresponde la creación de los tributos; a la administración su aplicación. La primera de las potestades ha sido reconocida como *potestad tributaria* o de creación, la segunda como *potestad impositiva* o de aplicación. (...)”. (p. 205)

En este sentido, lo ha expuesto Rodrigo Patiño (2009) “la potestad de imposición requiere en la práctica de la administración, como ente que represente la expresión concreta del ejercicio de esa potestad y materialice en la práctica los presupuestos contenidos en la ley para hacer posible la actividad impositiva.” (p.209)

En uso de esta potestad impositiva que tienen las administraciones tributarias se crean relaciones jurídicas entre administración y sub ordinados, razón por la cual, es indispensable la existencia de normas que regulen éstas relaciones así como el funcionamiento del órgano estatal encargado de la actividad financiera relacionada con los tributos. La Administración Tributaria como parte de la administración pública está supeditada a las normas creadas por la Constitución o la ley para el ejercicio de su potestad.

La Constitución del Ecuador en su Art. 227 señala que los principios que rigen a la administración pública son: eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

García de Enterría y Fernández citados en Troya (2014) señalan que “no existe una sola administración pública, sino una pluralidad de administraciones públicas. (p.206). Así la doctrina reconoce que puede existir variedad de administraciones tributarias y se entendería se refiere a las competencias que surgen de las administraciones seccionales.

En Ecuador el Código Tributario⁴⁷ reconoce que la misma para la consecución de sus fines se divide en Administración Tributaria central, Administración Tributaria seccional y Administración Tributaria de excepción.

⁴⁷ Los Arts. 64,65 y 66 del Código Tributario dividen a la Administración Tributaria en central, seccional y de excepción.

La Administración Tributaria central es la que se ejerce a través del Presidente de la República, quien de conformidad con el Art 147⁴⁸ numeral 5 tiene la facultad de dirigir la administración pública y expedir los decretos para su organización. Se rige de conformidad a lo establecido en el Art 64⁴⁹ del Código Tributario. Se encarga de la administración de los impuestos internos y de los de comercio exterior y se ejerce a través del Servicio de Rentas Internas (SRI) regulado por la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas de diciembre de 1997 y del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE), regulado por el Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) promulgado en el año 2010.

La Administración Tributaria seccional está reconocida en el Art. 65 del Código Tributario⁵⁰ corresponde a los municipios y a los concejos provinciales. De manera general se encuentra regulada por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y

⁴⁸ El Art. 147 numeral 5 dispone: Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

5. Dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control.

⁴⁹ El Art. 64 del Código Tributario establece que: la dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y,
3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades.

⁵⁰ El Art. 65 del Código Tributario establece que En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la Administración Tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.

Descentralización (COOTAD), el cual establece las reglas de la administración financiera municipal.

Como ya se ha mencionado previamente en esta disertación, la Constitución de la República en el Art. 264 entrega a los municipios la facultad de crear y aplicar tasas y contribuciones, así el COOTAD regula la forma en la que se llevará a cabo esta competencia.

Finalmente el Art. 66⁵¹ del Código Tributario reconoce la existencia de la Administración Tributaria de excepción, por medio de la cual se concede la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. Estas administraciones carecen de competencia a nivel territorial. Así a manera de ejemplo a las autoridades portuarias a las superintendencias, a la universidad de Guayaquil entre otras.

La Administración Tributaria central es la que a efectos de ejercer debidamente su potestad tributaria la Administración Tributaria está investida de las facultades determinadora, recaudadora y sancionadora así como la facultad normativa, las cuales están reconocidas en el Código Tributario.

A continuación se detallará a la Administración Tributaria Central por ser la esencia de esta investigación, y dentro de este acápite se desarrollará cada una de las facultades mencionadas.

⁵¹ El Art. 66 del Código Tributario determina que Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.

3.1.1. El Servicio de Rentas Internas (SRI)

Con el fin indispensable de modernizar la administración de rentas internas e incrementar las recaudaciones, el Congreso Nacional en uso de sus facultades expide la ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (conocida como Ley 41), el 13 de noviembre de 1997 y publicada en el Registro Oficial 206 el 2 de diciembre de 1997.

En efecto el SRI se crea para reemplazar a la Dirección General de Rentas, la cual existía en el Ecuador desde el año 1928, como una dependencia del Ministerio de Finanzas, es decir hasta 1997 la Dirección General de Rentas carecía de autonomía.

Como lo ha mencionado Elsa de Mena “la creación del SRI fue parte de una reforma de carácter administrativo, en el que se asignaba la responsabilidad de los ingresos tributarios, dejando en el Ministerio de Finanzas las funciones del presupuesto y gasto público”.(2000, p. 1).

Se le otorgaba estas funciones al SRI para lograr una Administración Tributaria más eficiente que mejore las recaudaciones, garantice el cumplimiento tributario y elimine las posibles formas de evasión, elusión y defraudación tributaria.

Así, el SRI nace como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios y jurisdicción nacional.⁵²

⁵² Art. 1 de la Ley de Creación del SRI. Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo.

Hoy, el Comité de Política Tributaria es la máxima autoridad interinstitucional encargada de la definición y lineamientos de aspectos de política tributaria. Estará conformado por cinco miembros de conformidad a lo establecido en el Art. 3 de la Ley de Creación⁵³, todos delegados de la función ejecutiva. El Comité de Política Tributaria será el encargado de definir los lineamientos de política tributaria para el Servicio de Rentas Internas, conocer los proyectos de ley y reglamentos tributarios que presente el Director General del SRI, conocer y aprobar la proforma presupuestaria del SRI y conocer los informes presentados por el Auditor del SRI.⁵⁴

El Comité de Política Tributaria es el encargado de aprobar y definir las políticas, sin embargo la aplicación de los tributos corresponde expresamente al Director General del SRI, quien es nombrado por el Presidente de la República y por mandato legal será el encargado de la dirección y administración del SRI. Los requisitos para ser Director del SRI están determinados en el Art. 6 de la Ley. Adicionalmente el Art. 7 determina las funciones del Director General, entre las que cabe destacar dirigir, organizar y controlar la gestión del SRI. Conforme lo determina la ley en el Art. 9⁵⁵ inciso tercero, los directores provinciales y

⁵³ Art. 2 de la Ley de Creación del SRI: El Comité de Política Tributaria es la máxima instancia interinstitucional encargada de la definición y lineamientos de aspectos de política tributaria. Estará integrado por: el Ministro a cargo de la Política Económica, o su delegado, quien lo presidirá; el Ministro a cargo de las Finanzas, o su delegado, El Ministro a cargo de la Producción, o su delegado y el Secretario Nacional de Planificación y Desarrollo, o su delegado; y el Director del Servicio de Rentas Internas, quien concurrirá con voz y sin derecho a voto; y estará a cargo de la secretaría del Comité.

⁵⁴ Art. 4 de la Ley de Creación del SRI: El Comité tendrá las siguientes funciones:

1. Definir los lineamientos de política tributaria para el Servicio de Rentas Internas, en armonía con las normas constitucionales, legales y políticas de gobierno.
2. Conocer los proyectos de ley y reglamentos tributarios que presente el Director General del Servicio de Rentas Internas y disponer los correctivos a que hubiere lugar, en la evaluación de la ejecución de política tributaria.
3. Conocer y aprobar la proforma presupuestaria del Servicio de Rentas Internas presentada por el Director General.
4. Conocer los informes presentados por el Auditor del Servicio de Rentas Internas

⁵⁵ Los directores regionales y provinciales ejercerán, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas, con excepción de la absolución

regionales podrán ejercer en sus jurisdicciones las funciones asignadas al Director General del SRI; por tanto se podría entender que la aplicación de los tributos a nivel nacional corresponde al Director General del SRI y por delegación dentro de las jurisdicciones en las cuales sean competentes conforme lo determine la ley a los directores provinciales y regionales.

Sin embargo de lo expuesto la ley determina facultades exclusivas e indelegables del Director del Servicio de Rentas Internas; así le corresponde exclusivamente absolver consultas, expedir resoluciones en revisión y expedir actos normativos de carácter general, esta última determinada en el Art. 8⁵⁶ de la Ley de Creación del SRI.

El Art. 2⁵⁷ prevé la gestión del SRI pues establece las facultades que se le asignan al SRI, las cuales son de manera general la determinación, recaudación y control de tributos, así como la contestación de recursos, reclamos; la imposición de sanciones entre otras.

de consultas, el conocimiento y resolución de reclamos, de los recursos de reposición y de revisión y de la función a la que se refiere al artículo 8 de esta Ley.

⁵⁶ Art. 8 de la Ley de Creación del SRI: El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad, es indelegable.

⁵⁷ Art. 2 de la Ley de Creación del SRI: El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:

1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;
2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;
3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;
4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;
8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial;
9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
10. Las demás que le asignen las leyes.

De otro lado el mencionado Art. 8 establece la facultad del director general del SRI para expedir disposiciones de carácter general, lo cual lleva a concluir el reconocimiento de una facultad reglamentaria asignada al SRI.

3.1.1.1. Facultades del Servicio de Rentas Internas (SRI)

En relación con las facultades de la Administración Tributaria, el Código Tributario divide y diferencia la facultad reglamentaria o como lo ha expresado José Vicente Troya (2014) “que mejor estaría denominarla, para el ámbito tributario facultad normativa” (p.213) y la gestión tributaria que de manera general se refiere a los actos administrativos.

Al referirse a la gestión tributaria Palao Taboada citado en Mejía (2012) sostiene que:

La expresión gestión puede hacer referencia desde cualquier actuación administrativa en materia tributaria hasta solamente la actividad que tiene por objeto la cuestión de los tributos. En ese esquema, se puede incluir tanto a las actividades que buscan determinar que el tributo se haya calculado, la cuantía a ingresar y, que el pago se haya hecho efectivo; así como la resolución de conflictos planteados dentro de la Administración Tributaria y la sanción de infracciones. (p. 170)

En este sentido el Art. 9 del Código Tributario determina que en lo referente a la gestión tributaria, la Administración Tributaria tiene las facultades de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias

De otro lado el Art. 7⁵⁸ del Código Tributario faculta al Director General del SRI para dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

⁵⁸Art. 7 del Código Tributario establece que Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el

El Art. 67 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria tendrá las facultades de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

A continuación se detallará cada una de las facultades de la Administración Tributaria.

Facultad Determinadora

Fernanda Celly citada en Mejía (2012) “sostiene que la facultad de determinación se convierte en un procedimiento de autoridad administrativa tributaria que comprende la valoración de todos los elementos que integran la relación jurídico-tributaria, dirigido a precisar en cada caso particular, la existencia de una deuda tributaria, el obligado al pago y su importe”. (p. 149)

Se podría afirmar que es la facultad que más identifica a la gestión de la Administración Tributaria por relacionarse directamente con el importe de las obligaciones tributarias. En este sentido sostiene José Vicente Troya (2014) que: “La determinación en la medida que es una operación encaminada a establecer el importe de las obligaciones tributarias, tiene un sustrato común con independencia del sujeto que la haya realizado. Puede ser muy simple o relativamente compleja, dependiendo del tributo del que se trate”. (p. 251)

Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

El Art. 67⁵⁹ del Código Tributario define a la facultad determinadora como “el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”(…); concepto que concuerda con lo establecido en el Art. 87⁶⁰ del mencionado cuerpo legal.

De lo mencionado, se puede decir que la determinación tributaria es la forma que tiene la Administración Tributaria para definir la existencia de obligaciones tributarias por parte de un particular, las mismas que surgirán si se ha configurado el hecho generador; y en virtud de ello tiene la facultad de establecer los valores que debe pagar el contribuyente por los diferentes impuestos.

El Art. 88 del Código Tributario establece que la determinación tributaria puede ser efectuada a través de tres modalidades: a) por determinación del sujeto pasivo; b) determinación de la administración tributaria; o, c) determinación mixta, es decir aquella en la que actúan tanto el sujeto pasivo como la Administración Tributaria conjuntamente.

Facultad Recaudadora

⁵⁹ Art. 67 del Código Tributario: La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

⁶⁰ Art. 87 del Código Tributario: La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.

Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha

La facultad recaudadora se halla regulada en el Art. 71⁶¹ de Código Tributario. Al respecto ha señalado Fernanda Celly (Mejía, 2012) :

Se configura la recaudación de tributos como la actividad desarrollada por la administración en virtud de la facultad otorgada por la ley, presidida por el interés público. Esta función pública consiste en el poder – deber de garantizar la ejecución efectiva de los créditos a favor del ente acreedor del tributo, por medio del ejercicio de una serie de prerrogativas acordes a los procedimientos legalmente establecidos. (p.101)

La recaudación de la obligación tributaria, intereses, multas y recargos es una actividad propia de la administración tributaria. Surge como consecuencia lógica de la determinación tributaria, busca hacer efectiva la obligación tributaria liquidada y determinada previamente a través del cobro y recaudación de la misma, más los intereses y multas que se originen.

La recaudación de tributos puede cumplirse de dos maneras, a saber; el cumplimiento voluntario, en el cual los contribuyentes después de presentar sus declaraciones satisfacen el importe de sus obligaciones tributarias; y el cumplimiento en el cual la administración debe ejercer su acción de cobro, ya sea a través de los jueces o ejercitando su facultad coactiva.

Otra forma de recaudación de los tributos que ha establecido la ley son los mecanismos de pronta recaudación, es decir aquellos en los que la administración percibe parte del importe de la obligación tributaria antes de que sean exigibles; esto se da con la actuación de los agentes de retención y percepción y los pagos anticipados determinados en la norma.

Para efectuar la recaudación de tributos han sido de gran importancia los convenios que la Administración Tributaria ha firmado con las diferentes instituciones financieras, pues a

⁶¹Art. 71 del Código Tributario : La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.

través de ellas se perfeccionan los pagos por parte de los contribuyentes. El art. 112⁶² de la Ley de Régimen Tributario Interno faculta al Director General del SRI para establecer dichos convenios.

Facultad Sancionadora

La facultad sancionadora es instrumental a las facultades determinadora y recaudadora. Se encarga de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la coacción. Como lo ha expresado Juan Carlos Benalcázar “(...) se trata, en suma, de medidas de policía, destinadas a alentar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y facilitar los cometidos de la administración tributaria” (Mejía, 2012, p. 153)

El Código Tributario⁶³ respecto a esta facultad determina que en las resoluciones impuestas por la autoridad tributaria se deben imponer las sanciones con las que deba cumplir el contribuyente.

La Administración Tributaria hace uso de estas facultades cuando se configuran contravenciones y faltas reglamentarias, por falta del cumplimiento de deberes formales. Esta facultad no se extiende a los delitos tributarios, pues el tratamiento de estos corresponde al derecho penal y a la administración pública a través de la Fiscalía General del Estado.

⁶²Art. 112 LORTI: Autorízase a la Administración Tributaria para que pueda celebrar convenios especiales con las instituciones financieras establecidas en el país, tendentes a recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias.

En aquellas localidades en las que exista una sola agencia o sucursal bancaria, ésta estará obligada a recibir las declaraciones y recaudar los impuestos, intereses y multas de los contribuyentes en la forma que lo determine la administración tributaria, aún cuando tal institución bancaria no haya celebrado convenio con el Servicio de Rentas Internas.

⁶³Art. 70 Código Tributario: En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Las sanciones de la Administración Tributaria no siempre deben contar con resoluciones, ya que hay sanciones que surgen automáticamente cuando se han dado situaciones en las cuales se han detectado el incumplimiento de un deber tributario, es el caso de las declaraciones tardías que se deben realizar con el pago de la respectiva multa.

Facultad Resolutiva

No constituye una facultad propia y exclusiva de la administración tributaria, pues esta facultad es natural a cualquier órgano de la administración pública en sus diferentes ámbitos.

El Código Tributario⁶⁴ dispone que las autoridades administrativas están obligadas a expedir resolución motivada, respecto de toda consulta, reclamo, recurso que presenten los contribuyentes.

Sobre esta facultad se ha referido Juan Carlos Benalcázar (2004): “El procedimiento administrativo –en general- y el impugnatorio –en particular- tienen por función evitar la arbitrariedad de la Administración, estableciendo un cauce normal de su obrar en el cual se aplica el Derecho, lo cual representa una garantía de corrección. En el caso del procedimiento impugnatorio esta garantía se refuerza por la posibilidad de reaccionar e instar la revocación de los actos lesivos”. (p. 109)

En concordancia con lo expresado por el autor se puede decir que esta facultad surge también como una garantía primordial de los derechos del contribuyente, ya que la juridicidad constituye un elemento esencial en los actos administrativos.

⁶⁴ Art. 70: En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Adicionalmente, es importante mencionar lo que señala el Art. 72 del Código Tributario determinando que esta facultad se debe ejercer de manera separada a la determinación y recaudación de tributos, lo cual da objetividad a los procedimientos y permite que se garanticen los derechos de los ciudadanos.

En la Administración Tributaria central ésta facultad es ejercida por los directores regionales y el Director General del SRI.

Facultad Reglamentaria

Al igual que la facultad resolutoria no constituye una facultad propia de la administración tributaria, pues hay otros entes de la administración pública que están investidos de esta facultad. Así se encuentran el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), Superintendencia de Compañías y Valores, Superintendencia de Bancos, entre otros.

También denominada por la doctrina como facultad normativa. Respecto a esta facultad García de Enterría, citado por Pamela Aguirre (2013) dice que “es una de las «más intensas y graves [de las facultades], puesto que implica la formación del ordenamiento [...] de este modo la administración no es solo un sujeto de Derecho sometido como los demás a un ordenamiento que le viene impuesto, sino que tiene la capacidad de formar en cierta medida su propio ordenamiento y aun el de los demás”. (p.47)

Francisco Tinajero Villamar citado por Juan Carlos Benalcázar (2004) ha dicho que:

La potestad reglamentaria de la administración se justifica [...] no por una delegación legislativa, pues ésta ocurre más bien con la presencia de órganos legislativos de excepción; se justifica jurídicamente la potestad reglamentaria por la necesidad de la presencia de normas movibles, flexibles, no de la rigidez de la Ley, susceptibles de fácil reforma y actualización, que emanen de un criterio técnico, no circunstancial, que suponga la realización de la amplia

discrecionalidad típica de la administración pública, para la solución de asuntos que son de su competencia. (p.12)

De lo expuesto, se puede colegir la importancia de esta facultad, que nace por la necesidad de los Estados y de la administración pública de contar con disposiciones que puedan desarrollar el texto de la ley de una manera técnica y objetiva; es por ello que se permite a la Administración Tributaria la creación de actos normativos, los cuales se vuelven de cumplimiento obligatorio para los administrados. Queda entendido que estos actos normativos pueden ser reglamentos, circulares, resoluciones, etc.

El Art. 80⁶⁵ del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) establece que “el acto normativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos, de forma directa. (...)”

Lo recogido por el ERJAFE lleva a concluir, que el acto normativo tiene que ser expedido por autoridad competente, no requiere de la aprobación de los administrados, se entiende conocida por todos al producir efectos generales y se vuelve de cumplimiento obligatorio. Obviamente esta facultad de la que se ha dotado a la Administración Tributaria tiene que estar alineada a lo que determine la ley; pues se dictan para facilitar la actividad administrativa en función de la misma.

⁶⁵ Art. 80: Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. De conformidad con la Constitución corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria. Un acto normativo no deja de ser tal por el hecho de que sus destinatarios puedan ser individualizados, siempre que la decisión involucre a la generalidad de los diversos sectores.

La facultad reglamentaria está expresamente reconocida en el Art. 147 numeral 13 de la Constitución de la República que establece como una de las atribuciones del Presidente de la República expedir reglamentos para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas. Esta norma halla concordancia con el Art. 7 del Código Tributario que determina que “Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración (...)”.

Sobre lo determinado en esta disposición vale la pena mencionar la importante relación que se genera entre los reglamentos emitidos por el Presidente de la República y los actos normativos de la Administración Tributaria, pues los reglamentos constituyen normas que determinan la correcta aplicación de la ley, como acertadamente lo ha expresado Fraga (Fuentes del Derecho Fiscal, s.f.): “Es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Por ello afirmamos que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley”. (s.n.). En la legislación ecuatoriana en materia tributaria el reglamento se ha convertido en una fuente muy importante porque además de constituirse como instrumento de la ley, desarrolla y detalla los principios que contiene la misma. Las resoluciones expedidas por la Administración Tributaria “son actos administrativos utilizados por la administración tributaria para aclarar o resolver problemas suscitados en la aplicación de una norma en particular”. (Mejía, 2012, p. 50)

Los actos administrativos en uso de la facultad reglamentaria son distintos a los actos administrativos. Al respecto Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández definen al acto administrativo, como “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”.(Mejía, 2012, p. 15)

El Art. 65 Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva establece que el “el acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de manera directa”,

De manera general se puede decir que las resoluciones emitidas por la administración tributaria son normas que se caracterizan por ser generales y abstractas, las cuales plasman de cierta manera el criterio de la Administración Tributaria para la aplicación de las disposiciones contenidas en las normas tributarias, en tanto que los reglamentos norman todos los aspectos para la aplicación de la ley, sin referirse a particularidades especiales. Una diferenciación importante es la escala que ocupan dentro de la jerarquía normativa dispuesta en la Carta Magna en la cual los reglamentos constituyen una norma jerárquicamente superior.

Tanto las resoluciones como los reglamentos se constituyen en elementos para la instrumentación de la ley, y son normas de carácter general y obligatorio convirtiéndose en vinculantes para todos los sujetos pasivos.

Conforme se desprende de esta norma y se ha expuesto previamente el Director General del SRI esta investido de la facultad de dictar normas para la aplicación de las leyes y reglamentos. En nuestra Administración Tributaria se puede hablar de circulares,

resoluciones, etc. que pasan a ser parte del ordenamiento jurídico de conformidad con la Constitución, pero que siempre deben estar regidos a la normativa jerárquicamente superior; ya que son instrumentales.

Otra norma que se encuentra respaldando la facultad reglamentaria es el Art. 132⁶⁶ numeral 6 de la Constitución de la República que establece que una de las facultades de la Asamblea Nacional es otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia; norma que evidentemente se adapta al SRI que es el órgano de control en materia tributaria.

De otro lado el Art. 8⁶⁷ de la Ley de Creación del SRI hace referencia expresamente a la facultad del Director General del SRI a quien le faculta a expedir, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias (...)

Dentro de la facultad normativa, merece especial atención diferenciar las resoluciones y las circulares como actos normativos de la Administración Tributaria, pues aun cuando se trata de actos normativos de conformidad a lo establecido en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, se considera que hay aspectos particulares de cada uno de dichos actos.

⁶⁶ La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

6. Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales.

⁶⁷Art. 8 Ley de Creación del SRI: El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración

Sobre las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria se ha explicado previamente. En relación con las circulares expedidas por el SRI, las mismas al igual que las resoluciones son de cumplimiento general y obligatorio y es un pronunciamiento vinculante; sin embargo la diferencia radica en la naturaleza ya que las circulares son de carácter informativo y aclaratorio respecto de las disposiciones legales y/o de la administración tributaria y son más generales que las resoluciones ya que habitualmente están dirigidas a todos los sujetos pasivos, a diferencia de las resoluciones que van dirigidas a un sector o segmento específico. Además las circulares pese a ser actos normativos, no contienen normas de carácter jurídico sino que se trata de explicaciones, exposición de criterios técnicos y prácticos de cumplimiento obligatorio. En este punto, es importante recalcar que, aun cuando la legislación no ha especificado las diferencias existentes entre éstos actos normativos, las particularidades de cada uno se han dado por la aplicación práctica de la Administración Tributaria a los mismos, la cual ha sido aceptada por los sujetos pasivos sin mayores cuestionamientos.

Otro aspecto que se debe mencionar es la jerarquía normativa, pues las resoluciones de la Administración son jerárquicamente superiores a las circulares, de ahí la aplicación de las mismas en las cuales priman las resoluciones.

Como se ha evidenciado la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria constituye actividad reglada, pues debe ir en apego a la Constitución y a las leyes y reglamentos. Así, es importante considerar el texto del Art. 10 del Código Tributario que dice que el ejercicio de la potestad reglamentaria, constituye actividad reglada. En concordancia con lo expresado ha sostenido la Ex Corte Suprema de Justicia en su parte pertinente:

De conformidad con el Art. 9 del Código Tributario, la potestad reglamentaria y los actos de determinación de obligaciones tributarias constituyen actividad reglada para la Administración Tributaria respectiva; es decir que debe procederse, en uno u otro caso, con arreglo a la normativa constitucional y legal vigente que manda que los municipios reglamenten la recaudación de los tributos municipales mediante ordenanzas reglamentarias, de modo que si es la ley suprema la que en armonía con la Ley Especial Tributaria reconoce este particular, no se ha violado el Art. 7 del Código Tributario en la sentencia porque no se ha modificado ninguna disposición legal cuando se reglamenta la recaudación de los tributos respectivos.⁶⁸

El hecho de que la facultad reglamentaria sea reglada dota de seguridad jurídica a los administrados pues es imprescindible que los mismos tengan certeza que existe el cumplimiento del derecho previo a la promulgación y vigencia de las normas en uso de la facultad normativa.

La facultad normativa surge por la necesidad de que la administración pública pueda prestar un servicio eficiente y eficaz que garantice el pleno cumplimiento de los derechos de los ciudadanos. La especialidad del emisor de los actos normativos, en este caso el SRI permite que los mismos sean técnica y jurídicamente más apropiados para la aplicación de la ley.

La facultad reglamentaria conforme se ha expuesto se halla legalmente reconocida en la Constitución y la ley; sin embargo halla sus límites también en la normativa vigente. Así la facultad reglamentaria tiene la obligación de regular todos los aspectos que sirvan para la aplicación de la ley pero no puede exceder ni pretender más allá de lo que es indispensable y necesario para la aplicación de la ley.

⁶⁸ Ex Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, 116-2001, R.O. 95, martes 3 de junio de 2003.

El Art. 320 numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos COGEP determina que los contribuyentes pueden impugnar contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos.⁶⁹ .

Por otro lado el Art. 436⁷⁰ numeral 2 de la Constitución establece que la Corte Constitucional conocerá sobre las acciones en las que se alegue inconstitucionalidad de los actos normativos.

Así como el principio de legalidad legitima la facultad normativa de la administración pública, es por la eficacia del dicho principio que la normativa impone límites a la potestad reglamentaria de la administración tributaria.

En tal sentido lo ha expresado Pamela Aguirre (2013):

Si los reglamentos u actos normativos crean nuevas hipótesis de incidencia o limitan beneficios contemplados en las leyes tributarias, violan claramente el principio de legalidad y, por ende, el de la seguridad jurídica; de ahí que es obligación tanto del contribuyente como de la función judicial –vía control de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional y control incidental de constitucionalidad y de legalidad por parte de la justicia ordinaria– velar por la falta de armonía entre la Constitución y las demás normas del sistema jurídico.

⁶⁹Con la expedición del COGEP se produciría una contradicción entre las normas, pues el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial establece que:

la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional conocerá:

2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial.

Considerando lo establecido en el Art. 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la cual determina que cuando existan contradicciones entre normas jurídicas, se aplicará la competente, la jerárquicamente superior, la especial, o *la posterior* (la cursiva es mía), actualmente se debería actuar conforme lo establece el COGEP.

⁷⁰ Art. 436 de la Constitución de la República del Ecuador: La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes:

2. Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado

(p. 67)

Reforzando lo expresado el Art. 226⁷¹ de la Constitución de la República determina que quienes actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley.

Como se ha expuesto, el principio de legalidad exige apego a la ley, es decir, la administración solo puede hacer lo que la ley le atribuye o le permite, en el caso de la facultad reglamentaria la Administración Tributaria podrá hacer uso de ella solo para la correcta aplicación de las leyes tributarias.

Concluyendo, la facultad normativa o reglamentaria, pese a no ser propia de la Administración Tributaria es una de las más importantes por las implicaciones que acarrea, es así que la autoridad tributaria deberá observar todos los preceptos constitucionales y legales previo a la aplicación de la facultad reglamentaria, pues la correcta observancia de la normativa evitará las arbitrariedades, vulneración de derechos y sanciones. En este sentido es primordial que la autoridad tributaria, garantice los derechos de los ciudadanos y ofrezca armonía y eficiencia de la gestión administrativa tributaria.

⁷¹ Art. 226 Constitución de la República: Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DEL INCISO CUARTO DEL ART. 48 DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y DE LA RESOLUCIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS No. NAC-DGERCGC16-00000204

En este capítulo se realizará un análisis de las normas tributarias que modificaron la aplicación automática de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

A partir de las explicaciones de los principios tributarios y constitucionales se definirá los criterios bajos los cuales se considera que estas normas se encuentran transgrediendo dichos principios.

Si bien, se trata de dos normas jurídicas diferentes, emanadas de distintos poderes del Estado y jerárquicamente distintos, en este acápite no se las analizó separadamente, pues se considera que ambas normas se encuentran transgrediendo los mismos principios constitucionales. Sin embargo, es importante considerar que la una es consecuencia de la otra, ya que la norma legal es la que habilita al SRI a expedir la resolución que será analizada.

4.1. Análisis

Ecuador en uso de su soberanía, a partir del año 1986⁷² ha ratificado varios convenios internacionales con el objetivo de evitar la doble imposición internacional en materia de patrimonio y de impuesto a la renta, los mismos que tienen como objetivo establecer el tratamiento tributario que aplica a las transacciones que se generan entre dos países, a fin de evitar que dichas transacciones tributen dos veces.

⁷² Convenio para evitar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito con la República Federal de Alemania, el 7 de diciembre de 1982 y publicado en el R.O. 493 de agosto de 1986.

El Servicio de Rentas Internas en uso de sus facultades ha sido el encargado del control del cumplimiento y la aplicación de los convenios internacionales. Al respecto se han emitido varias disposiciones para regular la aplicación de los tratados internacionales.

Entre 1986 y el año 2001, en apego a lo que señalaban las normas tributarias, se podría decir que los convenios internacionales eran de aplicación automática sin la exigencia de ningún tipo de requisito. De este modo lo determinaba el Art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se mantuvo sin modificaciones durante ese período, señalaba:

Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley.⁷³

Posteriormente en el año 2001, con la reforma realizada al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el R.O.S. 484 de 31 de diciembre de 2001, el Art. 108⁷⁴ determinaba como requisito para soportar la aplicación automática de los convenios para evitar la doble tributación, la obligatoriedad de obtener un certificado de residencia fiscal del proveedor, emitido por la autoridad tributaria del país con el cual Ecuador suscribió el Convenio. Este certificado debía ser traducido al castellano, regularizado ante el cónsul y actualizado cada 6 meses.

⁷³ Ley de Régimen Tributario Interno en el R.O. 341 de 22 de diciembre de 1989.

⁷⁴ Art. 108 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (R.O.S 484 31 diciembre de 2001) : Como requisito para soportar la aplicación automática de los convenios para evitar la doble tributación, la obligatoriedad de obtener un certificado de residencia fiscal del proveedor, emitido por la autoridad tributaria del país con el cual Ecuador suscribió el Convenio. Este certificado debía ser traducido al castellano, consularizado y actualizado cada 6 meses.

La exigencia de este único requisito se mantuvo hasta el año 2007, que se modificó el texto del Art. 48⁷⁵ de la Ley de Régimen Tributario Interno y se estableció adicionalmente a lo dispuesto por el Reglamento que los gastos debían encontrarse certificados por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en Ecuador, la certificación debía referirse a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad de la compañía ecuatoriana. El certificado debía ser emitido por el auditor independiente en el país donde se encontraba domiciliado el proveedor.

Finalmente, en el año 2016 el Art. 8 de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas modifica el Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno y se añade un inciso que establece que:

El Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución montos máximos y otros requisitos formales, generales o por tipo de renta, para que apliquen automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. En caso de superarse los montos o incumplirse los requisitos, la aplicación del beneficio se realizará mediante los mecanismos de devolución de impuestos.⁷⁶

Conforme ha quedado claramente expuesto hasta el año 2016, la aplicación de los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición Internacional era de manera

⁷⁵ Artículo reformado por Art. 101 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007 (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria) Art. 48.- Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.- Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley. Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente por que el pago no constituiría un ingreso gravado en el Ecuador.

Esta certificación también será exigida a las compañías auditoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.

⁷⁶ Inciso agregado por el numeral 8 del Art. 1 de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el R.O.S. No. 744 de 29 de abril de 2016

automática por parte de los contribuyentes, quienes con el cumplimiento de ciertos requisitos formales podían justificar ante la Administración Tributaria la aplicación del Convenio.

Sin embargo, esta aplicación automática queda limitada con la reforma al Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno mediante la cual se faculta al Servicio de Rentas Internas a establecer los montos máximos para la aplicación automática de los beneficios previstos en los Convenios de Doble Imposición.

De otro lado la introducción de esta norma en la legislación tributaria ha traído como consecuencia que el Director General del SRI en uso de su facultad normativa y conforme lo determina la ley, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial 775 de 14 de junio de 2016 establezca los montos máximos y requisitos para la aplicación automática de los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Es así, que el Art. 2 de la mencionada resolución determina que:

El monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición será de veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales.

Este monto máximo se aplicará sobre la suma de todos los pagos y créditos en cuenta, según lo que suceda primero en cada caso, realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo año fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención, a los que les corresponda el beneficio de una tarifa menor a la tarifa general del impuesto a la renta de sociedades en aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición.

En el caso de que la totalidad de pagos referidos en el párrafo anterior superen el monto máximo, el agente de retención aplicará la tarifa de retención conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente, sin considerar los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, desde el momento en que se exceda el monto máximo y hasta el

31 de diciembre de ese ejercicio impositivo, por el valor íntegro del pago o crédito en cuenta que provoque dicho exceso.

En primer lugar, se debe mencionar que la inclusión de esta reforma en la Ley de Régimen Tributario Interno, con la consecuente expedición de una resolución que amplía el concepto de la ley, llama la atención pues es una clara transgresión al principio de legalidad, seguridad jurídica y jerarquía normativa consagrados en la Constitución de la República y que suponen el respeto, la obediencia y la correcta observancia de las normas jurídicas, considerando para ello, la jerarquía que ha entregado la Constitución a cada una de ellas; en este caso a los convenios internacionales, los cuales de conformidad con el Art. 425 son jerárquicamente inferiores a la Constitución pero superiores a toda otra norma proveniente de la legislación interna.

Precisamente respecto al principio de seguridad jurídica y primacía constitucional la Corte Constitucional⁷⁷ ha expresado:

(...) la seguridad jurídica tiene como objetivo medular la estricta aplicación de las normas que integran el ordenamiento jurídico por parte de las autoridades en general y especialmente de aquellas investidas con potestad jurisdiccional, generando así certeza respecto a la observancia de la Constitución, los tratados internacionales y la ley, así como de la totalidad de las fuentes del Derecho.

El derecho constitucional a la seguridad jurídica se compone de tres elementos, el primero de ellos se relaciona al principio de supremacía constitucional, ya que se establece como fundamento principal el respeto a la Constitución, la cual se constituye en la máxima norma del ordenamiento jurídico que goza de preeminencia respecto de otros cuerpos normativos (el subrayado es añadido) (...). De esta manera, la seguridad jurídica representa un mecanismo de defensa que asegura un trato igual a todos los ciudadanos ante la aplicación del Derecho, frente a los posibles abusos y arbitrariedades de los órganos del Estado; en tal

⁷⁷ Sentencia No. 307-16-SEP-CC, Caso No. 1625-15-EP

sentido, constituye el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana respecto a las actuaciones de los distintos poderes públicos.

Lo señalado por la Corte Constitucional concuerda con lo que se ha expuesto previamente en el desarrollo de este trabajo de investigación, pues las actuaciones de las autoridades deben suponer certeza y respeto del ordenamiento jurídico. La obediencia a las normas por parte de los órganos públicos, es requisito esencial para el buen funcionamiento de la sociedad.

En este caso es evidente la transgresión que realiza el legislador en primera instancia, y posteriormente el Director General del SRI, pues emitió actos normativos carentes de legalidad en total irrespeto a las normas consagradas en el Art. 424 de la Constitución que determina que la primacía de la Constitución, el Art. 82 que establece la seguridad jurídica a través del respeto a la Constitución y el Art. 84⁷⁸ que determina que la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, pero además en su parte final señala este artículo que “En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución”.

Con los antecedentes expuestos, considero que fue contraria al texto Constitucional la inclusión del inciso cuarto del Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la consecuente expedición de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204, ya que

⁷⁸ Art. 84 de la Constitución de la República del Ecuador: La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

instauraron normas totalmente contrarias a lo establecido en la Carta Magna, pues además de violar los principios constitucionales mencionados y que constituyen una garantía para los ciudadanos del Estado de Derecho, se encuentran contraviniendo el Derecho Internacional Público y el Derecho de los Tratados, consagrado en la Convención de Viena, en la cual se habla del principio Pacta Sunt Servanda, que supone el cumplimiento de buena fe de los tratados por parte de los Estados contratantes y la disposición que demanda que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un Tratado.

El Tribunal Andino de Justicia en la sentencia correspondiente al caso 02-IP-88 ha dicho que “No se puede admitir en consecuencia que la legislación nacional modifique, agregue o suprima normas sobre tales aspectos... "regulados por la legislación comunitaria."

El Art. 416⁷⁹ de la Constitución de la República avala este aserto, pues establece como uno de los principios de las relaciones internacionales que se ha de impulsar prioritariamente la integración política y económica de la región Andina de América del Sur y Latinoamérica

La Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana ha expresado:

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes

⁷⁹ Art. 416 Constitución de la República del Ecuador: Las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional responderán a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores, y en consecuencia:

11. Impulsa prioritariamente la integración política, cultural y económica de la región andina, de América del Sur y de Latinoamérica.

generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.⁸⁰

Tal como lo ha expresado el Tribunal Andino de Justicia, no es viable bajo ninguna circunstancia que el derecho interno limite el derecho internacional. El Servicio de Rentas Internas a través de una resolución ha hecho uso de la potestad tributaria del Estado y amprado en una reforma a la ley, la cual carece de legalidad, ha establecido que el monto máximo para la aplicación automática de los convenios de doble imposición es equivalente a veinte fracciones básicas gravadas con tarifa 0% de impuesto a la renta para personas naturales, es decir, para el año 2017 hasta US\$ 225,800. A partir de este monto se ha establecido que se debe aplicar la correspondiente retención en la fuente.

A través de la retención en la fuente, se está imponiendo a los contratantes del otro Estado un tributo sobre las rentas generadas en el Ecuador, las cuales de conformidad con lo establecido en los convenios de doble imposición no deberían ser gravadas en el país

Sobre este punto vale la pena mencionar el concepto de retención en la fuente que ha dado Hernán Maldonado, quien considera que:

La retención en la fuente, es un mecanismo de cobro anticipado de un impuesto, mediante el cual la Administración Tributaria obliga a retener una parte del impuesto causado por el contribuyente, con cargo a los impuestos que perciba por ventas de bienes y prestación de servicios, según corresponda. El impuesto retenido debe declararse y pagarse mensualmente

⁸⁰ No. Registro: 172,650. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXV, Abril de 2007.

por parte de los compradores de bienes o usuarios de servicios, quienes asumen la función de agentes de retención. (Mejía, 2012, p. 361)

De lo expuesto, se puede colegir que la retención en la fuente constituye el pago anticipado de un impuesto; por tanto no es justificable la existencia de este concepto para la aplicación de los convenios internacionales, pues se está violentando el derecho internacional que es jerárquicamente superior a las normas del derecho interno, tal como lo ha establecido la doctrina, la jurisprudencia y la propia Constitución del Ecuador.

Estas normas se encuentran violentando mandatos legales ya que imponen límites a la aplicación de beneficios que están legalmente reconocidos. No se puede pretender que se haga uso de los beneficios establecidos mediante los mecanismos de devolución de impuestos, pues el derecho está reconocido desde la suscripción de los convenios.

La legalidad se ha instituido en los Estados precisamente para limitar la arbitrariedad y la discrecionalidad de los poderes del Estado. Como acertadamente, ha referido la Corte Constitucional “el principio de legalidad garantiza al ciudadano no ser víctima de una actuación estatal ilegal o arbitraria ya sea porque no se enmarque en los postulados de la ley nacional o se encuentre en contradicción con las normas institucionales o de tratados y convenios internacionales de derechos humanos. *El principio de legalidad emerge cuando todas las acciones que emanan del poder público, se encuentran en completa armonía con las reglas de derecho*”(el subrayado es añadido).

La afirmación que ha hecho la Corte Constitucional, lleva a concluir que el principio de legalidad es esencial para el desarrollo de los Estados, es la principal garantía de los ciudadanos.

La norma que modifica a la Ley de Régimen Tributario Interno y establece límites para la aplicación de los convenios de doble imposición, denota una práctica legislativa arbitraria e irrespetuosa de la normativa constitucional e internacional. Si bien la Carta Suprema le faculta para establecer tributos, y de hecho el Art. 132 establece que solo por ley sancionada por la Asamblea se podrá crear, modificar o derogar tributos, no existe un argumento válido que pueda justificar la reforma a la ley norma instituida por el legislador contenida en el cuarto inciso del Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el caso de la Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, se puede concluir que el Director General del Servicio de Rentas Internas, se excedió en sus facultades, pues a pesar de que estaba permitido por la Ley, su potestad reglamentaria debe ser un elemento para enmarcar la gestión de la Administración Tributaria dentro del régimen tributario ecuatoriano, la cual debe ir en armonía con lo establecido en todo el ordenamiento jurídico, por tanto previo a la expedición de la Resolución se debió analizar si la norma previamente establecida no transgredía ningún principio de la normativa tributaria, constitucional y de Derecho Internacional Público.

Por todos los argumentos expuestos, a manera de conclusión se puede decir que las normas analizadas trasgreden totalmente el principio de legalidad y seguridad jurídica y pueden traer consecuencias negativas para el Ecuador en sus relaciones internacionales, pues los otros Estados al advertir el incumplimiento de los convenios internacionales para evitar la doble imposición pueden denunciar el incumplimiento del mismo conforme se ha establecido en los instrumentos internacionales.

Conforme lo determina el Art. 60⁸¹ de la Convención de Viena una violación al tratado internacional, faculta a la otra parte a dar por terminado el convenio o suspender su aplicación en forma total o parcial.

A efectos de realizar la denuncia, la parte afectada deberá notificar a la otra parte su pretensión, mediante un documento escrito que deberá estar firmado por el representante del Estado. Posteriormente, en un plazo que no podrá ser menor a tres meses, si es que no se han realizado objeciones, la parte afectada podrá adoptar la medida que haya propuesto.

En caso de que exista alguna observación, las partes deberán regirse por los medios indicados por las Naciones Unidas.⁸²

⁸¹ Art. 60 Convención de Viena: 1. Una violación grave de un tratado bilateral por una de las partes facultará a la otra para alegar la violación como causa para dar por terminado el tratado o para suspender su aplicación total o parcialmente.

⁸²La Carta de las Naciones Unidas en el Capítulo VI, se refiere al arreglo pacífico de controversias. El Art. 33 establece que:

1Las partes en una controversia cuya continuación sea susceptible de poner en peligro el mantenimiento de la paz y la seguridad internacionales tratarán de buscarle solución, ante todo, mediante la negociación, la investigación, la mediación, la conciliación, el arbitraje, el arreglo judicial, el recurso a organismos o acuerdos regionales u otros medios pacíficos de su elección.

2El Consejo de Seguridad, si lo estimare necesario, instará a las partes a que arreglen sus controversias por dichos medios.

CONCLUSIONES

1. Los tratados internacionales, son la fuente más importante del derecho internacional, constituyen la expresión más perfecta de soberanía de los Estados, los cuales en uso de su autoridad y gobierno han decidido ceder parte de su autonomía al derecho internacional, para que a través del establecimiento de normas comunes regule las relaciones internacionales que surgen entre Estados, organizaciones internacionales y demás sujetos de derecho internacional.

Estas normas comunes, se encuentran reconocidas en la Constitución y suponen el respeto y cumplimiento de todas las instituciones públicas y los ciudadanos miembros de los Estados contratantes.

La Constitución del Ecuador al establecer el orden jerárquico de aplicación de las normas, ha considerado a los tratados internacionales como inferiores a la Constitución pero superiores a cualquier otra norma del ordenamiento jurídico interno.

2. La expansión de la economía y la globalización dieron lugar a la aparición de transacciones comerciales internacionales entre sujetos de derecho de distintos Estados.

Los Estados se han sometido a la ley internacional para que a través de ella se establezca el trato que se va a dar a las rentas generadas por las transacciones internacionales, evitando que éstas sean objeto de doble imposición internacional.

De esta manera se originan los convenios de doble imposición, los cuales deberán regular las relaciones internacionales de tal manera que, se evite la aplicación de

impuestos similares, por el mismo hecho imponible, a un mismo sujeto de derecho y en un mismo período de tiempo.

El Ecuador, con el objetivo de mejorar la situación de sus ciudadanos en la realización de operaciones internacionales, ha suscrito varios convenios de doble imposición internacional en materia de impuesto a la renta y patrimonio.

3. Todo Estado de Derecho está regulado por la norma elemental que es la Constitución; en ella se recogen principios que dotan de seguridad jurídica a los ciudadanos respecto del ordenamiento jurídico.

La Constitución del Ecuador ha establecido principios tributarios que debe cumplir el sistema fiscal a efectos de garantizar una gestión justa y eficiente en la relación Estado contribuyente. Se destaca el principio de legalidad como el de mayor importancia.

4. Conforme se ha mencionado, uno de los principios tributarios reconocidos por la Constitución es el principio de legalidad, “*no taxation without representation*”, el cual nace con la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789. En el Ecuador está reconocido desde la Constitución de 1812 y a partir de ahí todas las constituciones han recogido el principio de legalidad.

El principio de legalidad es una institución propia del derecho constitucional que se caracteriza por ser una garantía de soberanía, certeza y seguridad jurídica; esencial para proteger las libertades individuales y el derecho de propiedad. Se constituye como el más importante de los principios tributarios pues supone fidelidad y subordinación a la Constitución y a la ley por parte de todos los poderes del Estado.

La seguridad jurídica es una garantía constitucional y además uno de los subprincipios del principio de legalidad. Se ha configurado como la razón de ser del Estado, pues significa protección y justicia, la misma que se evidencia cuando el ciudadano encuentra certeza en las actuaciones de los poderes públicos por cuanto las mismas deben regirse a la ley, para evitar la discrecionalidad y la arbitrariedad.

El subprincipio de la primacía de la Constitución, va relacionado con el de la jerarquía normativa constitucionalmente reconocido en el Ecuador. Este principio se destaca por reconocer la superioridad de la Constitución y la ley frente a otras normas de menor jerarquía. Sugiere la sujeción de los poderes públicos a la legislación.

5. La Constitución de la República como una de las manifestaciones del principio de legalidad establece la facultad que tiene la Asamblea Nacional para establecer tributos; esto como una facultad exclusiva en pro de garantizar a los ciudadanos la intervención del legislador como su representante directo.

Además, la Asamblea Nacional como representante del pueblo está en la obligación de expedir leyes para el bienestar de los ciudadanos, que no se encuentren en contradicción con ninguna norma, mucho menos la Constitución y sobre todo que no atenten a los derechos consagrados en la Carta Suprema.

6. La Carta Constitucional prevé la existencia de actos normativos de poderes públicos, lo cual lleva a concluir el reconocimiento de la facultad reglamentaria que se da a los mismos.

La normativa tributaria atribuye la facultad reglamentaria a la Administración Tributaria Central a través del Director General del Servicio de Rentas Internas.

Es una de las facultades más complejas de la Administración Tributaria porque supone la creación del ordenamiento jurídico con efectos generales y obligatorios, cuyo fin es constituirse en elementos para la instrumentación de la ley.

Se ha constituido como una facultad que permite facilitar el cumplimiento de obligaciones y deberes por parte de los contribuyentes; sin embargo en respeto al principio de legalidad le queda totalmente prohibido a través de sus actos violar el ordenamiento jurídico existente.

7. El inciso cuarto del Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 analizados en este trabajo de investigación, transgreden el principio de legalidad, pues han sido expedidas en total contradicción con el derecho y las normas jurídicas existentes.

La vigencia del principio de legalidad, no solo significa que una ley debe ser emanada por el poder legislativo; la legalidad va más allá pues supone la disciplina y el respeto del ente creador de las leyes a las normas, derechos y principios constitucionales.

La ratificación de un tratado internacional invoca el total respeto a las normas consagradas en el mismo, pues el compromiso de los Estados Contratantes es cumplir con lo estipulado en la declaración y acuerdo de voluntades.

Por tanto no es aceptable que los poderes públicos en uso de su facultad normativa y creadora de tributos pretendan transgredir un instrumento internacional a través de la imposición ilegal de un tributo.

8. Para una convivencia pacífica de la sociedad es esencial que los poderes públicos, los cuales ostentan facultades especiales, sean absolutamente respetuosos de los procesos, de las leyes, de las garantías y de los principios constitucionales.

No se puede admitir arbitrariedades como las que se ha analizado en este trabajo de investigación, pues además de atentar contra la Carta Suprema, lo cual ya es una vulneración absoluta de derechos, se podría provocar una situación de derecho internacional muy delicada para el Ecuador.

9. La Administración Tributaria en uso de las facultades que le han sido conferidas por la ley, cuenta con las herramientas suficientes a efectos de llevar un control eficiente del cumplimiento de los tratados de doble imposición internacional. Es así que a través de la facultad determinadora, la cual es exclusiva y propia de la Administración Tributaria, está facultada para establecer controles posteriores y determinar si los contribuyentes han cumplido con los supuestos establecidos en los convenios internacionales; y en caso de que encuentre anomalías o incumplimiento está investida de la facultad sancionadora.

Por tanto no es justificable que se haga uso abusivo de la facultad normativa, inclusive violando las normas constitucionales y legales, cuando existen elementos suficientes para llevar un control eficaz del cumplimiento de la normativa internacional.

RECOMENDACIONES

1. Plantear la acción de inconstitucionalidad contra la reforma establecida por el legislador, con la inclusión del inciso cuarto del Art. 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto atenta contra los principios constitucionales de seguridad jurídica y jerarquía normativa, lacerando las garantías jurisdiccionales.

2. Se podría plantear la acción de impugnación a la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 ante la instancia contencioso tributaria, a fin de que las autoridades competentes declaren la nulidad del acto normativo de la Administración Tributaria y dejen sin efecto la resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, pues se considera que la misma transgrede el principio de legalidad y afecta las garantías de los ciudadanos.

3. Las acciones de inconstitucionalidad e impugnación sean planteadas por las personas naturales o jurídicas que realicen transacciones comerciales internacionales, y que sean titulares de los beneficios establecidos en los convenios de doble imposición, quienes ven afectado el reconocimiento de sus derechos constitucionales.

BIBLIOGRAFIA

Arrigui, G. (2010). *La globalización, la soberanía estatal y la interminable acumulación del capital* en Gramscimania. Recuperado de <http://www.gramscimania.info.ve/2010/05/la-globalizacion-la-soberania-estatal-y.html>

Aguirre, P. (2013). *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Quito, Ecuador: Editora Nacional

Benalcázar, J. (2004). *El Acto administrativo en materia tributaria*. Tesis. Recuperado de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1175/1/T0332-MDE-Benalcazar-El%20acto%20administrativo.pdf>

Bustos, J. (2009). *La simplicidad administrativa en los tributos*. En Revista judicial Diario

La Hora en Cruz, M. (2009). *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Recuperado de <http://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/515/1/UDLA-EC-TAB-2009-38.pdf>

Cabanellas, G. (2003). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta.

Calderón, J. (2012). *La globalización y su incidencia sobre el Derecho*. Recuperado de <https://www.uam.es/otros/afduam/pdf/16/JoseManuelCalderonCarrero.pdf>

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Recuperado de <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Casanovas, O. y Rodrigo, A. (2015). *Compendio de Derecho Internacional Público*. Madrid, España: Editorial Tecnos.

Constitución de la República de Argentina: Recuperado de:
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Constitución de la República de España: Recuperado de
http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf

De la Garza, F. (2005). *Derecho Financiero Mexicano*: Recuperado de:
<https://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=1684>

Departamento de Asunto Económicos y Sociales de la ONU. (2011). *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Recuperado de:

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

Fernández, G. (1991). *El control parlamentario sobre los tratados internacionales en Lecturas sobre Temas Constitucionales*. Lima, Perú: Comisión Andina de Juristas y Fundación Friederich Naumann.

Fraga, G. (2007). *Derecho Administrativo*: Recuperado de
<https://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=1684>

Herdegen, M. (2009). *Derecho Económico Internacional*. Recuperado de
http://www.kas.de/wf/doc/kas_33317-1522-4-30.pdf?140127153331

Islas, M. (2011). *Principios jurídicos*. En Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano. Recuperado

<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2011/pr/pr26.pdf>

López, J. (2010). Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional en Revista Impuestos No. 162 Noviembre/Diciembre. Recuperado de

<http://www.cetuchile.cl/reporttributario/12/articulodelmes12.pdf>

Maciel, R. (2009). Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición Tributaria en Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. Recuperado de

http://mmcdesign.com/revista/wpcontent/uploads/2009/07/25_tratados_internacionales.pdf

Mejía, A. (2012). *Diccionario Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Montaño, C. (2007). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito, Ecuador: Estudios Jurídicos.

Montaño, c. (2009). *El Ecuador y los problemas de la Doble Imposición Internacional*.

Recuperado de [http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/187/1/SM5-](http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/187/1/SM5-Monta%C3%B1o-El%20Ecuador%20y%20los%20problemas%20de%20la%20doble%20imposici%C3%B3n%20internacional.pdf)

[Monta%C3%B1o-](http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/187/1/SM5-Monta%C3%B1o-El%20Ecuador%20y%20los%20problemas%20de%20la%20doble%20imposici%C3%B3n%20internacional.pdf)

[El%20Ecuador%20y%20los%20problemas%20de%20la%20doble%20imposici%C3%B3n%20internacional.pdf](http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/187/1/SM5-Monta%C3%B1o-El%20Ecuador%20y%20los%20problemas%20de%20la%20doble%20imposici%C3%B3n%20internacional.pdf)

Montaño, C. (2011). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008 en FORO revista de Derecho No. 15, UASB. Quito, Ecuador

Nino, C. (2003). *Introducción al Análisis del Derecho*. Recuperado de [https://inecipcba.files.wordpress.com/2013/08/introduccion-al-analisis-del-derecho -
_carlos_santiago_nino.pdf](https://inecipcba.files.wordpress.com/2013/08/introduccion-al-analisis-del-derecho-carlos-santiago-nino.pdf)

Oyarte, R. (2014). *Derecho Constitucional Ecuatoriano y Comparado*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones

Pérez, F. (s.f.). *Principio de Legalidad, deber de contribuir y Decretos-ley en materia Tributaria*. Recuperado de [https://scholar.google.es/scholar?hl=es&q=principio+de+legalidad+tributaria&lr=&oq=prin
cipio+de+legalidad+](https://scholar.google.es/scholar?hl=es&q=principio+de+legalidad+tributaria&lr=&oq=principio+de+legalidad+)

Quintana, J. (2001). *Derecho Internacional Público Contemporáneo*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez.

Rubio, F. (1993). *El principio de legalidad*. en Revista Española de Derecho Constitucional. Recuperado de: <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ci1947.html>

Ruiz, M. (1988). *El principio de jerarquía normativa*. En Revista Española de Derecho Constitucional. Recuperado de: <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ci1947.html>

Romoleroux, E. (2000). *La modernización de la administración tributaria en el Ecuador*.

En V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Recuperado de:

[https://pdfs.semanticscholar.org/5d8a/91b834f4bbf4f09f44bdfc4efb61afe2fbb4.pdf?_ga=1.
159356659.855440887.1489895778](https://pdfs.semanticscholar.org/5d8a/91b834f4bbf4f09f44bdfc4efb61afe2fbb4.pdf?_ga=1.159356659.855440887.1489895778)

Salgado, H. (2012). *Lecciones de Derecho Constitucional*. Quito, Ecuador: Ediciones Legales.

Salgado, H. (2002). *Introducción al Estudio del Derecho*. Quito, Ecuador: Editora Nacional

Spisso, R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Tapia, J. (2005). *Bases para un debido proceso tributario: Tres teorías acerca de la relación entre Estado y los contribuyentes* en Revista Chilena de Derecho. Recuperado de: <file:///C:/Users/loflores/Downloads/Dialnet-BasesParaUnDebidoprocesoTributarioTresTeoriasAcerc-2650385.pdf>

Troya, J. (2006). *Control de las leyes tributarias y sus efectos en la declaración de invalidez*. Recuperado de: https://www.google.com.ec/?gfe_rd=cr&ei=4LbKWMeHla-w8wfV0IGACQ&gws_rd=ssl#q=Troya+Jaramillo,+Jos%C3%A9+Vicente;+Control+de+las+leyes+tributarias+y+los+efectos+de+su+declaraci%C3%B3n+de+invalidez;+FORO+revista+de+derecho+%236,+UASB-Ecuador/CEN.+Quito-2006.+P%C3%A1g.42.&*>

Troya, J. (2008). *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito, Ecuador: Pudeleco Editores.

Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Valdés, Ramón. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Depalma.

Vallejo, J. y Gutiérrez M. (2001). *Los convenios para evitar la Doble Imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Recuperado de <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

Vallejo, S. (2009). *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador* en Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Boletín No. 11. Recuperado de http://www.iedt.org.ec/images/boletin/boletin_11.pdf

Varela, L. (1996). *Las Fuentes del Derecho Internacional Público*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Recuperado de <https://es.scribd.com/doc/50090118/Villegas-Hector-Curso-de-Finanzas-Derecho-Financiero-y-rio>

Fuentes Legales

Codificación del Código Civil, en RO, No. 46, 24 de junio de 2005.

Convenio para evitar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito con la República Federal de Alemania, en RO 493 de agosto de 1986.

Codificación del Código Tributario, en RO No. 38, suplemento, 14 de junio de 2005.

Código Orgánico de la Función Judicial, en RO No. 544, 9 de marzo de 2009.

Código Orgánico de Organización Territorial, en RO No. 303, suplemento, 19 octubre de 2010.

Código Orgánico General de Procesos, en RO No. 506, suplemento, 15 de mayo de 2016.

Constitución de la República del Ecuador, en RO No. 449, 20 de octubre de 2008.

Constitución Española. Recuperado de

http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf

Constitución Italiana. Recuperado de

<http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ci1947.html>

Constitución Nacional Argentina. Recuperado de

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Constitución Política de la República del Ecuador, en RO No. 1, 11 de agosto de 1998.

Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, en RO No. 536, 18 marzo de 2002.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en RO No. 206, 2 de diciembre 1997.

Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en RO 337, 18 mayo 2004.

Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en RO 52, suplemento, 22 octubre 2009.

Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, en RO. No. 744, suplemento, 29 de abril de 2016

Ley de Régimen Tributario Interno en RO 341 de 22 de diciembre de 1989.

Ley de Régimen Tributario Interno, RO No. 463, suplemento, 17 de noviembre de 2004.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en RO No. 223, 30 de noviembre de 2007.

No. Registro: 172,650. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXV, Abril de 2007.

Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno R.O. 484, suplemento, 31 diciembre de 2001.

Reglamento para la aplicación de la Ley orgánica de Régimen Tributario Interno, en RO No. 337, suplemento, 15 de mayo de 2008.

Sentencia No. 307-16-SEP-CC, Caso No. 1625-15-EP

Sentencia Ex Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, 116-2001, RO 95, 3 junio de 2003.

Sentencia No. 058-16-SIN-CC, Caso No. 0038-11-IN en RO 852, suplemento, 24 de Enero del 2017.


REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANÍA No. **171648399-3**

APELLIDOS Y NOMBRES
FLORES RUIZ LORENA ALEXANDRA

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA QUITO BENAICAZAR

FECHA DE NACIMIENTO **1966-02-28**

NACIONALIDAD **ECUATORIANA**

SEXO **MUJER**

ESTADO CIVIL **SOLTERO**




INSTRUCCIÓN **SUPERIOR** PROFESIÓN / OCUPACIÓN **ABOGADA** V333312222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE **FLORES HARO CARLOS RODRIGO**

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE **RUIZ ESCOBAR MARIA ELENA**

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN **QUITO 2016-10-24**

FECHA DE EXPIRACIÓN **2026-10-24**

IGM 16 08 577 23






DIRECTOR GENERAL FIRMA DEL CEDULADO





CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES GENERALES 2017
 2 DE ABRIL 2017

JUNTA No. **002**

NUMERO **002 - 129**

CÉDULA **1716483993**

FLORES RUIZ LORENA ALEXANDRA
 APELLIDOS Y NOMBRES

PICHINCHA PROVINCIA
 QUITO CANTÓN
 KENNEDY PARROQUIA

CIRCUNSCRIPCIÓN: **1**
 ZONA: **6**




ECUADOR ELIGE CON TRANSPARENCIA

ELECCIONES 2017
 GARANTIZAMOS TU DECISIÓN

CIUDADANA (O):

ESTE DOCUMENTO ACREDITA QUE USTED SUFRAGÓ EN LAS ELECCIONES GENERALES 2017

ESTE CERTIFICADO SIRVE PARA TODOS LOS TRÁMITES PÚBLICOS Y PRIVADOS



F.J. PRESIDENTA/E DE LA JRV IMP-IGM.MJ