



PONTIFICA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADO

“APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA POR LA
JURISPRUDENCIA ECUATORIANA EN CONTROVERSIAS
RELATIVAS A DEDUCCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA”

ANDREA ELIZABETH PAREDES CAMPAÑA

DIRECTOR

DR. MIGUEL ÁNGEL BOSSANO

QUITO, JULIO DE 2016

Resumen.

A lo largo del presente trabajo de investigación, se analizó el principio de la realidad económica, el cual constituye un dogma que responde a la interpretación de las leyes tributarias, atendiendo su significación económica y prescindiendo de las formas o ritualismos jurídicos empleados por los contribuyentes, con el fin de desentrañar la verdadera naturaleza económica de los hechos o actos civiles o mercantiles incurridos por los contribuyentes, para calificarlos como hechos generadores de determinadas obligaciones tributarias.

Además se analizó el hecho generador, sus elementos y caracteres principales, como punto de partida para entender las implicaciones del principio de la realidad económica, y las distintas doctrinas, posturas y críticas que sostienen los más importantes tratadistas del Derecho Tributario sobre este principio.

En concordancia con lo expuesto, y como parte culminante del trabajo de investigación, se estudió el tratamiento jurídico del principio de la realidad económica en la legislación tributaria ecuatoriana, con la revisión de las disposiciones del Código Tributario, y demás normas tributarias vigentes, y sobre todo, el análisis de algunos fallos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, sobre controversias relacionadas con la deducibilidad del impuesto a la renta, en los cuales se aplicó el principio de realidad económica.

Con todos los elementos expuestos estudiados, se pudo concluir que la aplicación del principio de la realidad económica es aún incipiente en el Ecuador por parte de los órganos jurisdiccionales, y se recomendó extender su aplicación, puesto que es una herramienta valiosa para la resolución de controversias en materia tributaria.

A Dios, por iluminarme en el camino para llegar a este momento de mi vida profesional. A mi madre, por ser el pilar fundamental de mi vida, demostrarme su amor incondicional y cariño. A mi padre, quien aunque no está presente físicamente, siento su compañía conmigo siempre, y esta meta cumplida también es fruto de su trabajo y esfuerzo. A mi hermana, por ser mi mejor amiga, compañera y apoyo. A mis abuelitos, por ser mi mayor ejemplo. A mi familia y amigos, por su amor y cariño.

Agradezco al Dr. Miguel Ángel Bossano, por su dirección y guía para la culminación del presente trabajo académico.

ÍNDICE.

Introducción..... VIII

Capítulo Primero: Interpretación del hecho generador

1.1 Nociones generales del hecho generador 9

1.2 Caracteres del hecho generador. 11

1.3 Elementos del hecho generador 12

1.3.1 Elemento material. 13

1.3.2 Elemento personal. 15

1.3.3 Elemento temporal 17

1.3.4 Elemento espacial 18

1.3.5 Elemento cuantitativo 20

1.4 Interpretación Económica 22

1.4.1 Antecedentes Históricos de la interpretación económica del hecho generador 22

1.4.2 Interpretación económica del hecho generador 25

1.4.3 Principio de realidad económica 31

1.4.3.1 Naturaleza jurídica 31

1.4.3.2 Discusión “realidad sobre formas jurídicas” 32

1.4.3.3 Aplicación en beneficio del contribuyente 36

1.4.3.4 Relación del principio de realidad económica con el principio de igualdad 36

1.4.3.5 Relación del principio de realidad económica con el principio de capacidad contributiva	37
---	----

Capítulo Segundo: La deducibilidad en el impuesto a la renta en el Ecuador

2.1 Generalidades	38
2.1.1 Objeto del impuesto a la renta	41
2.1.2 Sujeto activo.....	44
2.1.3 Sujeto Pasivo	45
2.1.4 Base imponible.....	56
2.1.5 Base imponible para sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad.....	57
2.1.6 Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia.....	59
2.1.7 Base imponible en caso de determinación presuntiva	61
2.1.8 Gastos deducibles.....	63
2.1.9 Gastos no deducibles.....	69
2.1.10 Contabilidad o registro de ingresos y egresos	70
2.1.11 Determinación del impuesto a la renta	72

Capítulo Tercero: Análisis jurisprudencial del principio de realidad económica

3.1 Estudio de la importancia de la interpretación económica en el Código Tributario. Análisis de la legislación en Ecuador.....	76
--	----

3.1.1 Análisis en sentencias emitidas por la Corte Nacional de Justicia, sobre las deducciones del impuesto a la renta	79
3.1.1.1 Expediente 143-2007.....	79
3.1.1.2 Expediente 127-2007.....	83
3.2 Principio de realidad económica en Argentina.....	87
Conclusiones.....	91
Bibliografía	98

Introducción.

El principio de la realidad económica constituye un dogma que fue desarrollado durante el siglo pasado por la doctrina tributaria, siendo su cuna el ordenamiento jurídico del reich (Alemania), en 1919, el cual responde a la interpretación de las leyes tributarias, atendiendo su significación económica y prescindiendo de las formas o ritualismos jurídicos empleados por los contribuyentes, con el fin de desentrañar la verdadera naturaleza económica de los hechos o actos civiles o mercantiles incurridos por los contribuyentes, para calificarlos como hechos generadores de determinadas obligaciones tributarias.

Partiremos por el análisis del hecho generador del tributo, sus elementos y caracteres principales, al ser el punto de partida fundamental para entender las implicaciones del principio tributario en estudio; además, revisaremos las distintas doctrinas, posturas y críticas que sostienen los más importantes tratadistas del Derecho Tributario sobre el principio de realidad económica, a fin de tener el escenario completo sobre las discusiones que se manejan a nivel doctrinario sobre el tema.

Estudiaremos lógicamente el tratamiento jurídico que hace la legislación tributaria ecuatoriana sobre este principio, por lo que revisaremos las disposiciones del Código Tributario, y demás normas tributarias vigentes, para hacer un análisis de su contenido.

Por último, realizaremos un breve estudio sobre la deducibilidad del impuesto a la renta en el Ecuador, conceptos necesarios para analizar los fallos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional que hemos investigado, a la luz de la aplicación del principio de realidad económica, y que tratan sobre controversias relacionadas con la pertinencia o no de considerar a determinados gastos como deducibles, para el contribuyente, independientemente de los formalismos jurídicos utilizados.

Capítulo I

Interpretación del hecho generador.

1.1 Nociones generales del hecho generador

El hecho generador ocupa un lugar muy importante dentro del estudio del Derecho Tributario; los entendidos en la materia lo han denominado de diferentes formas, algunos lo llaman “hecho imponible” o “presupuesto de hecho”, y “representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación” (Pérez, 2008 p. 137).

Pérez (2008) realiza una comparación interesante, al considerar que el tributo equivale en el Derecho Tributario, al tipo penal dentro de la teoría del delito, criterio con el cual también concuerda el tratadista Geraldo Ataliba (1977), quien señala que la aplicación de ese paralelismo es muy acertado y común entre los diferentes tratadistas de la materia.

El tratadista Ferlazzo Natoli, (referido por Saccone, 2005, p.99) da una definición del hecho imponible como el “conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas”. Y siguiendo lo concluido por Saccone (2005), precisamente aquellas consecuencias se encuentran determinadas en una ley tributaria, que constituye la fuente del hecho imponible, sin embargo, es necesario que tal hecho se realice para que nazca a la vida jurídica, es decir, que el sujeto pasivo incurra en el presupuesto de hecho generador del tributo.

De igual manera, el hecho generador considerado como categoría teórica del Derecho Tributario ha recibido diferentes denominaciones por la doctrina y las distintas legislaciones, por ejemplo, en Alemania se ha empleado la expresión *Tatbestand*, cuya traducción es “situaciones o circunstancias de hecho, o soporte fáctico”. En la doctrina italiana, se le denomina “presupuesto *di facto*”, o “*fattispecie*”

tributaria”, expresiones que tratan de significar “aquellos hechos a los que, cuando se realicen, la ley imperativamente asocia el nacimiento de la obligación”, de conformidad con lo mencionado por Giannini (citado por Ross, 2009, p. 217).

A su vez, en la doctrina francesa, el autor Gastón Jeze empleó el término “hecho generador del impuesto”, criterio asumido por la doctrina brasileña, y por el Código Tributario Nacional de ese país (Ross, 2009, p. 219).

De la misma manera, el tratadista Dino Jarach, reconocido autor español de Derecho Tributario citado por Ross (2009), impuso el término “hecho imponible” en su obra que lleva el mismo nombre, en la cual determina que la relación jurídica puede existir partiendo únicamente desde el “presupuesto de hecho o hecho imponible”, desde ahí parte el inicio de la construcción de la teoría jurídica del tributo; el criterio de Jarach expuesto fue tomado por la Legislación española para hablar de hecho imponible (2009, p. 218).

Finalmente, señalamos el criterio del profesor Geraldo Ataliba (1977), quien defiende la postura de que el hecho imponible se encuentra subsumido en la hipótesis de incidencia, nombre que le atribuye a la Ley tributaria que describe hechos hipotéticos, con todas sus características, que cuando son materializados derivan en obligaciones tributarias concretas, previstas en la misma hipótesis de incidencia, y que tales hechos o situaciones constituyen un hecho imponible, pero para ello deben “corresponder integralmente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley (hipótesis de incidencia)” (p. 78).

Nos ha parecido importante exponer el criterio del profesor Geraldo Ataliba por cuanto su aporte sobre la hipótesis de incidencia se acerca mucho más al estudio del problema del principio de la realidad económica, objeto central de la presente investigación.

En este trabajo se empleará el término hecho generador o hecho imponible indistintamente, porque más allá del término o expresiones que utilicen los diferentes doctrinarios y tratadistas del Derecho Tributario para denominarlo, lo

importante para fines de esta investigación, es estudiar su significado e implicaciones.

Se debe hacer énfasis en que el hecho generador o hecho imponible únicamente se encuentra contemplado en una ley, y a partir de ello, puede generar una obligación tributaria, entre la ley y el hecho generador una especie de conexión, puesto que la ley requiere de un hecho concreto que se subsuma en el hecho imponible abstracto determinado en las normas, de esa forma puede surtir efectos jurídicos (Jarach, 1999, p. 381).

Al consultar el criterio del tratadista del Derecho Tributario Dino Jarach (1999, p. 381) sobre las generalidades importantes del hecho generador, nos resulta particular lo que sostiene respecto a su naturaleza, manifestando que tiene una naturaleza económica y una “naturaleza específica respecto a los otros tributos, y común a todos los impuestos por ser la naturaleza sustancial de los hechos imponibles” (Jarach, 1999, p. 381). De igual manera, la ciencia de las finanzas establece que uno de los principios fundamentales de los hechos imponibles es la capacidad contributiva, principio que será explicado con mayor profundidad en un acápite posterior por su importancia (Jarach, 1999, p. 381).

1.2 Caracteres del hecho generador

¿Qué aspectos observan los legisladores para establecer presupuestos de hecho que sean gravados con tributos?

Los legisladores pueden considerar hechos, desde los más elementales a los más complejos, considerando aspectos políticos, jurídicos o económicos, pero donde existe el mismo móvil: la riqueza. Precisamente algunas legislaciones como la italiana, venezolana y española han considerado como “criterio principal de selección el que los hechos signifiquen índices de capacidad contributiva, toda vez que el tributo implica una detracción sobre la riqueza de los particulares, que requiere de una base económica para poderse hacer efectiva” (Ross, 2009, p. 222).

El estudio de los lineamientos que emplee el legislador para seleccionar los hechos relevantes que se constituirán en generadores de un tributo no es materia propia del Derecho Tributario, sino que es un tema de política fiscal que pertenece a la Ciencia Financiera (Ross, 2009). Pero se pueden considerar como criterios, los principios económicos-financieros de la imposición, que señala Jaime Ross Bravo, en su obra Derecho Tributario Sustantivo (2009, p. 222-223), que son los siguientes: “suficiencia o rendimiento, flexibilidad, capacidad contributiva, universalidad, igualdad según la capacidad contributiva y discriminaciones por razones cualitativas (rentas del trabajo, rentas del capital, rentas consumidas, rentas ahorradas, etc)”.

De acuerdo a lo expuesto, se evidencia que los legisladores discrecionalmente eligen los hechos que consideran relevantes contemplar a través de leyes como hechos generadores de tributos, sin embargo, no se puede asegurar que sea totalmente subjetiva dicha elección, puesto que existe un lineamiento que los legisladores deben seguir y se relaciona con la importancia de gravar hechos económicos de los contribuyentes.

Para complementar lo anteriormente descrito, es importante que las normas tributarias describan en forma completa el hecho generador o imponible de los tributos, pues es imperativo conocer con certeza los hechos o situaciones que potencialmente van a generar tales obligaciones tributarias (Saccone, 2005), pues caso contrario no existiría seguridad jurídica para los contribuyentes.

1.3 Elementos del hecho generador

De acuerdo a la literatura consultada sobre la materia, hemos verificado que existe un consenso casi general por parte de los tratadistas del Derecho Tributario para determinar que el hecho generador del tributo se encuentra constituido por cinco elementos: material, personal, temporal, espacial y cuantitativo; aunque eventualmente empleen términos diferentes para denominarlos, su esencia es la misma.

1.3.1 Elemento material

El elemento material del hecho generador se refiere a la “manifestación de capacidad económica, incorporada en el propio hecho imponible” (Pérez, 2008), es decir, que implica que el contribuyente, sea persona natural o jurídica, debe demostrar la generación de algún tipo de riqueza.

Para ilustrar la presencia del elemento material en los tributos, se puede tomar como ejemplo el impuesto a la renta, cuyo hecho generador o hecho imponible en la legislación ecuatoriana es la obtención de renta, donde se observa que las manifestaciones de riqueza del contribuyente deben ser las siguientes:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Los numerales anteriores, se encuentran textualmente en el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador (2004).

La doctrina de Derecho Tributario también considera que el elemento material del hecho generador corresponde al objeto del tributo, pues es el núcleo del mismo, o de acuerdo a lo manifestado por Valdés Costa (citado por Saccone 2005, p. 102), el aspecto material del hecho imponible “consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en la que el destinatario legal se halla, o a cuyo respecto se produce”.

Ferreiro Lapatza (1994, p. 355), hace una importante distinción al respecto, porque sostiene que existe una diferencia doctrinaria al distinguir, entre el objeto del tributo “como elemento material explícitamente incorporado en la definición del hecho imponible”, y del objeto-fin, o riqueza, que pretende gravar el mismo tributo, que no

se encuentra enunciado en los términos del tributo, pero que es la finalidad de todos. Sin embargo, en la generalidad, dichos conceptos coinciden en uno mismo.

Algunos tratadistas se refieren al elemento material del hecho generador como un elemento objetivo, por ejemplo, el criterio del tratadista José Luis Pérez Ayala (2015, p. 106) quien se refiere a este elemento como una situación de hecho que es recogida por el Derecho positivo, es decir, a través de una Ley tributaria, donde se encuentra presente una capacidad contributiva que puede expresarse a través de las siguientes consideraciones:

- Un hecho o fenómeno de contenido económico, que se convierte en hecho jurídico-tributario al tipificarlo la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible. A su vez, estos hechos cuya naturaleza extra-tributaria es económica, pueden ser: la percepción de una renta; la obtención de un producto; la tenencia o existencia de un patrimonio; un gasto; el tráfico de bienes y servicios; el tráfico o la transmisión de patrimonios, etc.
- El estado, la situación o la cualidad de la persona.
- La titularidad de derechos.
- La actividad de una persona que no es específicamente catalogable dentro de un tipo concreto de actividades económicas o jurídicas.

(Pérez, 2015, p. 106)

En sustento de lo señalado por Pérez (2008), y Ferreiro Lapatza (1994), Ross (2009, p. 244) sostiene que el elemento objetivo o material del hecho generador corresponde al “presupuesto de hecho descrito como hipótesis en la ley tributaria”; la noción del elemento material del hecho generador citada de Ross, guarda relación con la definición de hipótesis tributaria que contiene el Código Tributario de Brasil, en su artículo 114, el cual se refiere a ésta como una situación que es definida por la ley para que se genere la obligación principal.

Ross (2009, p. 244) ha establecido una clasificación interesante del elemento material del hecho generador, que en mi consideración, no son excluyentes una con otra, y depende de la óptica que se observe, un hecho podría clasificarse en una o más. El primer criterio, corresponde al “hecho jurídico o económico”, que parte de

una distinción doctrinaria que el autor hace y que será revisada con mayor amplitud en esta tesina, dentro del acápite de interpretación del hecho generador, por lo que me abstengo de comentar al respecto.

El segundo criterio, se refiere a los “presupuestos de hechos simples y complejos”, el autor dice que esto depende de dos factores, si el presupuesto se encuentra configurado por uno o varios hechos, o de acuerdo a la complejidad en la configuración. El tercer criterio es “presupuestos de hechos específicos y genéricos”, donde el autor toma el criterio de Ruy Barbosa (Ross, 2009, p. 244), afirmando que si la descripción del presupuesto de hecho es más específica, mayor será la certidumbre dentro de las relaciones jurídico-tributarias, siendo todo lo contrario si es genérica; además argumenta que un mismo hecho generador “puede tener varios presupuestos específicos, siempre que sean reconducibles a un mismo presupuesto genérico”.

Por último, Ross (2009, p. 244) señala que el cuarto criterio clasificatorio del elemento material u objetivo del hecho generador corresponde a los “presupuestos de hechos instantáneos o periódicos o duraderos”; los presupuestos de hecho instantáneo se refiere a aquellos que se dan en un periodo de tiempo determinado y originan una obligación tributaria autónoma cada vez, mientras que el presupuesto de hecho periódico duradero corresponde a conjunto de hechos que se realizan en periodos y cada vez generan una obligación tributaria autónoma.

1.3.2 Elemento personal

El elemento personal, también definido por la doctrina como elemento subjetivo, es aquel que recae sobre la persona que guarda una relación de hecho o jurídica con el elemento material del tributo, que como ya se ha mencionado previamente corresponde al objeto del tributo. Este principio tiene mayor relevancia sobre los tributos de carácter personal. Por ejemplo, el impuesto a la renta, donde el elemento

subjetivo viene marcado por la idea de que el sujeto pasivo obligado obtiene renta (Pérez, 2008, p.132).

El autor Giannini, referido por Ross (2009, p. 245), concuerda con Pérez al sostener que el elemento subjetivo, también considerado como personal por otros autores, se refiere a la relación, “preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con el elemento objetivo, a fin de que pueda surgir, frente a él, el crédito impositivo del ente público”. Tanto Giannini, como Pérez rescatan la importancia de la relación entre elemento personal y material.

Jaime Ross, y Dino Jarach son algunos de los autores que se refieren al elemento subjetivo, otorgándole esa denominación, debido a que la relación del sujeto pasivo con el hecho generador es subjetiva (Ross, 2009, p. 245); en mi consideración, esto se entiende así porque el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sea éste persona natural o jurídica, siempre será diferente, sin embargo, generarán la misma circunstancia económica contemplada en la legislación tributaria como el elemento material del hecho generador.

Para simplificar lo expuesto es pertinente mencionar el criterio de Pérez de Ayala (2015, p. 108) quien a simples rasgos describe al elemento subjetivo (así lo denomina en su obra) como “la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto”, donde dicha relación viene determinada por una Ley, y desde el momento en que se encuentra tipificada se convierte, en términos del autor, en una “categoría jurídico-tributaria” a la que define como la “titularidad del hecho imponible”.

En este punto, cabe hacer una pequeña referencia a quien ostenta la calidad de sujeto activo en la relación jurídica, derivada de una obligación tributaria, pues en términos generales es el Estado, pues de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario vigente (2005, art. 23) “es el ente público acreedor del tributo”, y de acuerdo a la doctrina es quien se encuentra plenamente facultado no solo para crear la obligación tributaria, sino para exigir su cumplimiento, una vez que la obligación exista por la intervención del sujeto pasivo (Benítez, 2009).

Además el sujeto activo se vincula con el hecho generador, a través de las siguientes causales: nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto pasivo, y el territorio, fuente del hecho generador. (Ross, 2009, p. 246)

De acuerdo con la doctrina, sostenida por Ruy Barbosa (referido por Ross, 2009, p.246), el sujeto pasivo es quien realiza el hecho generador por regla general, cuando el sujeto pasivo es el contribuyente, y expresa una capacidad contributiva, sin embargo, cuando el sujeto pasivo lo es en calidad de responsable¹, se encuentra vinculado al hecho generador de manera distinta, siendo obligado por la Ley a cumplir con el pago del tributo, aunque no incurrió en el hecho generador del mismo, ni manifestó la capacidad contributiva, sino que más bien la Ley lo ha obligado a cumplir con obligaciones tributarias ajenas, las obligaciones del contribuyente.

1.3.3 Elemento temporal

Este aspecto es útil para determinar el “alcance de la obligación tributaria en el tiempo”. En razón de ello, los hechos impositivos pueden ser circunstancias de verificación inmediata, o que requieran un proceso que se desarrolla en el tiempo (Pérez, 2008).

Por ejemplo, el legislador ha elegido gravar la renta dentro del ejercicio fiscal anual, de conformidad con el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente, de esa forma, el ejercicio impositivo comprende el periodo del 1 de enero hasta el 31 de diciembre, y aunque el inicio sea posterior al 1 de enero, la fecha de cierre continua siendo la mencionada.

¹“Responsable es la persona que sin tener la calidad de contribuyentes, al no estar relacionados directamente con el hecho generador tributo, tienen la obligación de asumir su responsabilidad colaborando con la Administración Tributaria en la recaudación de los tributos”. (Benítez, 2009, p. 86)

Entonces el factor “tiempo”, de conformidad con lo establecido por Ross (2009, p. 248), se vincula con el hecho generador por medio de cuatro aspectos. En primer lugar, porque corresponde al momento de concurrencia que integra la propia estructura del hecho generador; en segundo lugar, porque “determina el nacimiento de la obligación tributaria; como tercer aspecto, permite precisar a cual ley tributaria se somete la obligación tributaria; y finalmente, tiene influencia sobre la “exigibilidad de la obligación”.

El aspecto temporal es muy importante pues recoge la voluntad del legislador para definir el momento exacto en el que se entiende configurado el supuesto fáctico del tributo, descrito en el aspecto material del hecho imponible (Saccone, 2005, p.105), el cual, de acuerdo a lo expuesto por Saccone, puede ser de “verificación instantánea” o de “verificación periódica”, en el último caso, el elemento material u objetivo del tributo se configuraría a través de varios sucesos o hechos producidos en diferentes momentos.

1.3.4 Elemento espacial

El hecho imponible o hecho generador debe ser determinado territorialmente, en tal sentido, se debe considerar el ámbito espacial que establece la ley, y así se gravarán los hechos que se suscitan dentro de su circunscripción territorial, para el ejercicio del poder fiscal. Como alternativa a este criterio, se puede considerar el elemento humano, es decir, “la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad humana” (Jarach, 1999, p. 382).

Este elemento vincula los hechos imposables a un sujeto activo. La selección es importante para la vinculación porque cumple con dos propósitos: el primero, “la posibilidad de ejercer eficientemente el ejercicio del poder fiscal por ser asequibles los casos concretos por la administración tributaria”, de esa forma podrá realizar eficientemente la recaudación tributaria, al determinarse cuál administración tributaria es la competente para ejercer su autoridad; y, en segundo lugar, “es el

logro de la finalidad socioeconómica de la ley fiscal”, esto último encaminado al posicionamiento mundial del Estado dentro de la comunidad internacional y la realización de sus intereses (Jarach, 1999, p. 382); sin la posibilidad de que se recauden tributos el Estado no podría cumplir con sus objetivos.

Uno de los efectos más importantes del elemento espacial es que de acuerdo al lugar donde ocurre el hecho generador, la ley tributaria tiene su aplicación, y por lo tanto, la administración tributaria puede actuar para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas (Ross, 2009, p. 247).

El autor Jaime Ross (2009, p. 247) ha establecido 3 presupuestos necesarios para determinar el elemento espacial del hecho generador. El primero corresponde al “presupuesto de hecho simple”, el cual se refiere a un solo hecho generador ocurrido en un mismo lugar; el segundo corresponde al “presupuesto de hecho complejo”, el cual se refiere a varios hechos de un mismo presupuesto, configurándose el elemento espacial en el lugar donde se completen esos varios elementos; y por último, el “presupuesto de hecho complejo realizado en diferentes territorios”, en este caso, el territorio se fijaría en el lugar donde se produjo el último de los hechos.

En el análisis del tercer presupuesto establecido por Ross (2009, p. 248), se debe considerar el caso de una “doble o múltiple imposición”, es decir, que un mismo hecho generador realizado en un territorio determinado, produzca obligaciones tributarias en dos o más Estados; es posible que esto ocurra de conformidad con las diversas legislaciones, en cuanto a los “factores de sujeción” que consideren: nacionalidad, domicilio, residencia y territorio o fuente. Esta “doble o múltiple imposición” también podría ser producto de que los elementos del presupuesto de hecho complejo se susciten continuamente en diversos territorios, y generen una obligación tributaria en cada uno.

El tratadista Héctor Villegas (referido por Saccone, 2005, p. 104) concuerda con los criterios ya expuestos respecto al elemento espacial del hecho generador, pues señala que los efectos de este elemento son importantes para definir los criterios de

atribución de la potestad tributaria, los cuales se determinan de acuerdo a la pertenencia política, social y económica.

Considerando el criterio de pertenencia política expuesto por Villegas, el elemento fundamental es la nacionalidad, la cual define quien o quienes se encuentran obligados a cumplir con tales obligaciones tributarias, es decir, que no importa el lugar donde ocurrió el hecho imponible, pues el sujeto pasivo puede encontrarse o no en el país, sino que el elemento determinante para el nacimiento de la obligación tributaria es la nacionalidad.

El criterio de pertenencia social o principio del domicilio, como también lo denomina Villegas, parte de que el factor determinante para el nacimiento de la obligación tributaria es que el sujeto pasivo se encuentre domiciliado en el país, sin importar el lugar de verificación del hecho generador del tributo.

Y por último, Héctor Villegas (referido por Saccone, 2005) sostiene que se debe tener en cuenta la pertenencia económica, es decir, que se observe que la persona posea bienes y genere rentas, o realice actos o hechos en el territorio del sujeto activo del tributo, considerándose así el “principio de fuente o de la radicación”, como sostiene el tratadista.

1.3.5 Elemento cuantitativo

Según lo señalado por Jaime Ross, el elemento cuantitativo hace referencia a la “cuantificación o medición del elemento objetivo o material del mismo con el objeto de posteriormente aplicar la alícuota o tipo impositivo sobre ese elemento cuantificado, a fin de determinar el monto de la obligación tributaria” (2009, p. 253).

El elemento objetivo al ser cuantificado, toma el nombre de “base imponible”, o también “base de cálculo”, que según el tratadista Ruy Barbosa citado por Jaime Ross (2009, p. 253), representa el valor, la cuantía o expresión numérica del hecho generador.

Se debe considerar la aplicación del principio de legalidad² al momento de determinar la base imponible. El legislador se encuentra facultado para elegir el aspecto del elemento objetivo del hecho generador que considere adecuado para ser cuantificado. A consideración de Jarach, “la base sería un elemento de la obligación tributaria agregado por el legislador dentro de una elección subjetiva y política subordinada a ciertos intereses políticos” (Ross, 2009, p. 253); se justifica lo que considera el autor, porque no existe fórmula exacta que sustente la determinación de una base imponible por los legisladores, quienes deben considerar elementos que a su criterio sean válidos para establecer dicha base.

Pero la facultad del legislador no es ilimitada, prima lo que en doctrina se conoce como “relación de inherencia”, un principio lógico que une los hechos que integran la base que deben guardar una relación estrecha con el elemento objetivo del hecho generador, de tal forma que su representación sea sustancial al hecho establecido por el legislador (Ross, 2009).

El irrespeto por parte del legislador de esa relación, puede significar que su propósito no se cumpla al gravar determinadas realidades económicas o jurídicas, e incluso que se modifique el tipo del tributo, como por ejemplo, un tributo que fue concebido como impuesto sea tratado como una contribución especial. (Ross, 2009).

En conclusión, debe existir una coherencia entre el hecho gravado y el valor cuantificado como base imponible, para que no se genere un detrimento excesivo y desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, generándose una situación de desigualdad, creando impuestos confiscatorios.

² Para comprender las implicaciones del principio de legalidad se considera dos enunciados: “no hay obligación tributaria sin ley que la establezca”; y, “nadie está obligado hacer lo que la ley no manda, ni se le puede prohibir hacer lo que ella no prohíbe” (Ross, 2009, p. 129).

1.4 Interpretación Económica

1.4.1 Antecedentes Históricos de la interpretación económica del hecho generador

Finalizando la Primera Guerra Mundial, en el año de 1919 en Alemania, se expidió la Constitución del Reino (Reich) Alemán, estableciéndose además el ordenamiento tributario que inició el enfoque económico en la interpretación de las normas tributarias, debido a que los tribunales fiscales de aquel entonces no podían aplicar los gravámenes impositivos, porque estaban fijados en elementos de Derecho Civil; así en el artículo 4 del ordenamiento se incluyó lo siguiente: “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”, criterio aportado por Enno Becker (Villegas, 1984, p. 164).

Héctor Villegas, en su libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” (1984) concluye que el criterio de interpretación surgió al combinar 3 factores:

- 1.- El fin u objeto de la ley;
- 2.- Significación económica de la ley;
- 3.- Los hechos tal como sucedieron realmente.

Este aporte que fue gestado en Alemania ha sido relevante para el desarrollo del Derecho Tributario, debido a que trascendió y fue acogido por otras legislaciones como: Francia, Italia, Suiza, entre otros.

El primer país latinoamericano que receptó la interpretación de la realidad económica dentro de su ordenamiento jurídico fue Argentina, donde comenzó a tener vigencia desde las modificaciones que se hicieron a la Ley 11.683, y al Código Fiscal, en 1948, bajo la inspiración del tratadista Dino Jarach (Villegas, 1984, p. 164); también Uruguay incorporó este principio en su Proyecto de Código Fiscal en 1959 (Aguilar, 2003).

A nivel latinoamericano, este principio fue recogido en 1958, en la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, aplicándose únicamente sobre la naturaleza de hechos gravados (Aguilar, 2003).

Además, en el Proyecto de Modelo de Código de Derecho Tributario para América Latina, en el año de 1967, la interpretación económica fue recogida como principio, en su artículo 8, cuyo texto literal cito a continuación:

Artículo 8. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

La consideración del artículo 8 tiene relevancia sobre la valoración que debe realizar el intérprete de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes, considerando que el intérprete sería el juez. El intérprete dará la significación que considere de acuerdo con la realidad de los hechos, sobre los actos o formas jurídicas empleadas por los contribuyentes (Aguilar, 2003).

Esto último quiere decir que cuando las formas jurídicas no correspondan a la realidad de los hechos, la aplicación de la ley tributaria puede ser prescindir de aquellas formas (Aguilar, 2003).

El Código Tributario para América Latina expone motivos que sustentan su redacción, respecto al artículo de análisis, de manera textual el código determina lo siguiente: “el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado, para

lo cual no puede estar subordinado a definiciones estructuradas sobre fundamentos y con finalidades distintas que pueden o no coincidir con los de las normas tributarias” (Aguilar, 2003, p. 63).

Ha sido de vital importancia la inclusión del artículo 8 en el Modelo de Código Tributario, porque como consecuencia, varias legislaciones de nuestro continente, consideraron el principio de la interpretación económica en sus legislaciones tributarias internas, aunque sea de manera parcial, como es el caso de Costa Rica y Bolivia.

Ecuador incorporó la esencia del artículo, pero reguló de manera distinta lo señalado en el primer párrafo, “estableciendo que las disposiciones de otras ramas se aplicarían únicamente como normas supletorias” (Aguilar, 2003, p. 63).

En 1992, Paraguay y Uruguay incluyeron el contenido del artículo 8 del Código Tributario para América Latina, posteriormente lo hizo Perú, a través del Decreto Legislativo 816, modificado por la Ley (Aguilar, 2003, p. 63).

Pese a todos los argumentos mencionados con anterioridad sobre el artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que como se mencionó fue incorporado por algunas legislaciones; el tratadista Dino Jarach realiza una lectura diferente. En cuanto al primer inciso, sostiene que el problema del intérprete precisamente consiste en desconocer la realidad considerada en la ley, y el texto del artículo citado, no establece las herramientas o pautas para encontrar ese conocimiento y reconocer la realidad. Además, la interpretación en esos términos debe ser de carácter obligatorio, no facultativo (Ross, 2009, p. 239).

Sobre el segundo inciso, Jarach sostiene que tampoco puede ser facultativo para el intérprete prescindir de las formas jurídicas inapropiadas, sino obligatorio, con la salvedad de que la ley hubiera previsto las formas jurídicas en la definición de los hechos imponibles. También sostiene, que si “la divergencia es entre la realidad y el nombre jurídico del negocio, las propias normas del derecho son suficientes para prescindir del nombre erróneo.”.

Respecto al tercer inciso, Jarach observa que los contribuyentes están obligados a prescindir de las formas inapropiadas, aunque no sean manifiestamente inapropiadas, en cualquier caso, no solo si se presenta una disminución del impuesto. La postura es sustentada por el mismo autor en sus obras, al sostener que “el principio de interpretación económica es independiente de que el resultado sea restringir o ampliar la obligación tributaria“, porque en su criterio, es un principio que se aplica tanto en favor del fisco, como en su contra (Ross, 2009, p.239).

En conclusión, el impuesto debe ser aplicado a la relación económica concreta prescindiendo de las formas jurídicas que sean inadecuadas, sin importar si existe o no, por parte del contribuyente la intención de evadir los impuestos, y como ya fue mencionado, independientemente si fuere favorable al fisco o al contribuyente.

1.4.2 Interpretación económica del hecho generador

Antes de iniciar el estudio particular de la interpretación económica de las normas tributarias, es necesario acudir al estudio de la interpretación de normas jurídicas en general (Pelayo, p. 75), partiendo del concepto de “interpretación”, Norberto Godoy en su ensayo sobre la “Interpretación de las Normas Jurídicas Tributarias” sostiene que la interpretación es “la acción mediante la cual se trata de desentrañar el sentido y alcance de alguna cosa, es decir, su significación” (Godoy, 2010, p. 319).

El significado principal que trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española de la palabra interpretar es el siguiente: “explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto”; y, respecto a la palabra interpretación, la Real Academia de la Lengua considera tres acepciones que guardan una estrecha relación con el campo jurídico: “la que de una ley hace el mismo legislador, la que se funda en las opiniones de los juriconsultos, y la autorizada por la jurisprudencia de los tribunales”.

De los significados analizados se puede concluir que la interpretación es una acción que busca determinar el significado o alcance de algo, ese “algo”, en general podría ser un hecho, un acto, una palabra, una frase, una teoría filosófica o jurídica, y en general todo aquello que constituya una expresión (Godoy, 2010, p. 319).

La interpretación ingresa al campo jurídico cuando dicha acción recae sobre una Ley, y generalmente es un juez o un tribunal, el órgano competente para realizar dicho ejercicio, en la aplicación de un caso concreto.

La norma jurídica puede ser formulada como un juicio hipotético³, y es una expresión porque reúne los siguientes requisitos: un elemento físico o sensible, por ser formulada en forma oral o escrita; un elemento subjetivo, que corresponde a la valoración realizada por el legislador para crear dicha disposición; y finalmente, un elemento objetivo que se expresa en lo que se encuentra normado (Godoy, 2010, p. 320).

Dentro del desarrollo de la presente investigación es fundamental reconocer qué aspectos involucran la interpretación, y cómo se relaciona exclusivamente con la interpretación económica del hecho generador.

La aplicación de la Ley Tributaria tiene dos enfoques, a criterio del tratadista Jaime Ross Bravo (2009); por un lado, “conocer e interpretar el alcance de la norma legal”, y por otro, “interpretar la realidad a la cual debe aplicársele la norma, o sea, interpretar los hechos para calificarlos y saber si caen o no dentro del ámbito de la norma” (2009, p. 233). La interpretación del hecho generador se centra en el segundo criterio.

Jaime Ross Bravo (2009) ha determinado que existen dos doctrinas que versan sobre la interpretación del hecho generador. La primera ha sido denominada por el mismo autor como la “**Doctrina de la interpretación de la realidad económica y prescindencia de las formas jurídicas del hecho generador**”, la cual fue

³ Esto puede ser entendido por la siguiente fórmula: dado A deber ser B. La norma jurídica es condicionada y de carácter imputativo como lo sostiene Hans Kelsen.

expuesta por Dino Jarach al sostener que “la verdadera naturaleza de los hechos imponible se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen”.

Siguiendo al tratadista Dino Jarach, referido por Ross Bravo, en su libro Derecho Tributario Sustantivo (2009), afirma que no es relevante para la administración tributaria la elección de actos o contratos diferentes de los que ordinariamente se emplean para realizar las operaciones económicas que son gravadas con los impuestos, sino que lo que importa es que se haya realizado el hecho generador con su significación económica; lo cual puede ser favorable tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes.

La voluntad de las partes también es un aspecto fundamental dentro de la consideración económica del hecho generador y su interpretación, porque el hecho generador puede derivarse de actos de la vida comercial o civil. De acuerdo con ello, se puede generar un conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad de la Ley, esta última establece consecuencias de carácter tributario para los hechos económicos que son el resultado de los actos jurídicos realizados por las partes (Jarach, 1999, p. 396).

La voluntad de las partes de realizar determinado acto o negocio jurídico, o la intención empírica o *intentio facti* entra en conflicto con la voluntad de someter sus actos o negocios jurídicos al régimen jurídico tributario vigente, o la denominada intención jurídica o *intentio juris*. Sin embargo, dicho conflicto se desvirtúa por la legislación, debido a que lo único “que el Derecho Tributario reconoce es el aspecto empírico encuadrado en el régimen jurídico, que el derecho objetivo por sí solo asignaría a este fin práctico” (Jarach, 1999, 397).

Como conclusión, respecto a lo sostenido por Jarach, lo único relevante para el nacimiento de la obligación tributaria es la *intentio factio* o intención empírica, porque lo importante es la consideración económica creada por el acto o negocio jurídico, lo que interesa a la legislación tributaria, siendo el elemento decisivo para

la creación de la obligación tributaria. La *intentio iuris* pierde casi total importancia, debido a que no se le puede atribuir a la voluntad privada por sí sola el origen de las obligaciones tributarias.

Lo sostenido por el autor argentino Jarach permite que tenga relevancia la voluntad de los particulares, la cual se materializa en hechos, contenidos en la Ley, cuyas consecuencias jurídicas se encuentran contenidas en la misma normativa, siendo irrelevante cuando los particulares pretenden suplir su voluntad con la del legislador (Ross, 2009, p. 234).

De igual manera, para el Derecho Tributario la forma jurídica que los particulares han intentado dar a sus actos jurídicos no es importante, sino los fines prácticos que persiguieron. Sin embargo, existe una excepción, cuando el legislador considera vincular el “presupuesto de la obligación impositiva a requisitos formales, correspondientes a una determinada manifestación de voluntad de las partes, o sea, la *intentio iuris*, por motivos de cualquier naturaleza, sin perjuicio de los casos de actos absolutamente simulados, que son nulos para el derecho civil, mientras que dan lugar al impuesto en ciertos casos” (Ross, 2009, p. 235).

Los requisitos formales adquieren importancia para la disciplina civilista de la relación económica, siendo la *intentio iuris* tomada en cuenta por el derecho impositivo, aun cuando fuere irrelevante para el Derecho Civil. (Ross, 2009, p. 235).

Finalmente, si la intención del legislador es delimitar el poder de interpretación en la aplicación de un impuesto, al fijar de manera taxativamente los requisitos formales, es lógico dar importancia a la manifestación de la voluntad de las partes, que supera la relación económica y está dirigida a las formas jurídicas en que el negocio se materializa; es decir, dejando de lado la distinción entre *intentio facti e intentio iuris* (Ross, 2009, p. 235).

La postura antes mencionada también es sostenida por el tratadista, Araujo Falcao, quien es referido por Jaime Ross (2009. P. 235), al establecer que el hecho generador debe ser interpretado de acuerdo a su realidad económica, sin

desconocer que tiene una trascendencia también económica. Además este autor, establece como requisito para el empleo del método de interpretación económica que exista una evasión tributaria, es decir, que el contribuyente haya adoptado una forma jurídica anómala, aunque aceptada por el Derecho Civil, con el objetivo que obtenga un resultado económico determinado (Ross, 2009, p. 235).

La postura de Jarach, pese a ser generalmente reconocida y aceptada, no deja de ser criticada, especialmente por Berliri, quien contraría la interpretación de la realidad económica, al afirmar (refiriéndose a Jarach) “si éste afirma que para los fines de derecho tributario la venta y la promesa de venta debería pagar los mismos impuestos de registro, por tratarse de dos actos económicamente equivalente”, de igual manera que en la figura de un depósito⁴ y arrendamiento.

La crítica que realiza Berliri va en función de que, para Jarach los actos jurídicos antes mencionados son económicamente iguales, y por lo tanto tributariamente también. Lo cual sería problemático, si por ejemplo, el depositario o arrendatario no restituyen el bien recibido bajo dichas figuras.

Se había mencionado que Ross (2009) expresa dos doctrinas que versan sobre el hecho generador, la primera ya ha sido expuesta hasta la saciedad, sin embargo, es menester desarrollar la siguiente, la cual fue denominada como la “**Doctrina de interpretación del hecho generador que distingue entre aquellos de contenido jurídico y los de contenido económico**”.

Según esta doctrina, para realizar una interpretación del hecho generador, es necesario hacer una distinción en cuanto a su contenido. Lo cual no guarda una sustancial diferencia con la anterior doctrina de la interpretación de la realidad económica, expuesta por Dino Jarach, ya que la interpretación del hecho generador tipificado en normas tributarias, también implica una distinción de los rasgos o

⁴“Es contrato real, unilateral o bilateral (según sea gratuito o retribuido), por el que una persona entrega a otra de su confianza una cosa para que la guarde y custodie, con obligación de restituirla a la primera cuando la reclame” (Stamatoulos, 2014)

formas jurídicas, los cuales también deben ser considerados para efectos de realizar la interpretación (Ross, 2009, p. 237).

La presente doctrina asigna mayor valoración a la distinción del contenido del hecho generador, en jurídico y económico. En cuanto a la interpretación de hechos generadores de contenido jurídico, los hechos son tipificados en consideración de características no tributarias del hecho en sí mismo, y para su interpretación es necesario recurrir a criterios jurídicos para delimitar si el supuesto de hecho se enmarca en el legal, para producir el efecto o consecuencia determinado también por la norma. Esta interpretación se realiza siempre, aunque el hecho realizado estuviera desprovisto de todo contenido económico (Ross, 2009, p. 237).

En cuanto a los hechos generadores de contenido económico, éstos son definidos por las normas tributarias, donde su contenido económico es el determinante de sus efectos tributarios. Para la interpretación de hechos generadores de este tipo, es necesario que se encuentren incluidos en el presupuesto de hecho de la ley, aunque tengan características jurídicas o formales distintas (Ross, 2009, p.238).

La ley tributaria será aplicable, “para hechos cuya naturaleza extra-tributaria sea económica y coincidente con la de los hechos que el legislador convirtió en hechos jurídicos-tributarios, al recibirlos en la ley como supuestos de hecho” (Ross, 2009, p.238).

A criterio de Ross (2009), la doctrina de interpretación del hecho generador recién expuesta, resulta estar enmarcada en una mayor precisión y calidad jurídica, porque no reduce al contenido jurídico de los hechos, a meros formulismos jurídicos que contengan hechos económicos.

1.4.3 Principio de realidad económica

1.4.3.1 Naturaleza jurídica

El tratadista Giuliani Founrouge, citado por Lourdes Calderón Aguilar (2003), sostiene que el fundamento del principio de realidad económica se remite al “contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas”. Es decir, “que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas, con un ejemplo, cuando se encubre una compra venta bajo el aspecto de una donación, el Estado a través del ejercicio de su potestad de imperio puede omitir el significado de esas apariencias para determinar la verdadera obligación tributaria, aunque esto no implique la necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación (Aguilar, 2003).

La naturaleza jurídica del principio de realidad económica, también se encontraría en lo que se refiere a su alcance, que de conformidad con lo sostenido por Jarach en su obra “La hermenéutica en el Derecho Tributario” (citado por Gotlib, 2005, p.26), “lo que importa es la situación económica”, “independientemente de las formas jurídicas anormales o inadecuadas para dicha situación”, es decir, que se observa el hecho, antes que la forma utilizada por el contribuyente, se observa así, su intención.

En concordancia, con lo manifestado en el párrafo anterior, Jarach (citado por Gotlib, 2005, p. 27) menciona que la significación económica no es una herramienta únicamente empleada a favor del fisco para evitar una evasión fiscal y aplicar el impuesto, sino que debe ser utilizada por respeto a la igualdad fiscal sustancial.

De igual manera, el tratadista Valdés Costa (1996, p. 280) señala que el “principio de la prevalencia de la realidad” de naturaleza económica debe ser considerado por los legisladores para definir al hecho generador de los tributos, y afirma que es “un principio típico del derecho tributario contemporáneo, consustanciado con el

concepto de autonomía del derecho tributario material”, que además guarda estrecha relación con la noción de la prevalencia de la substancia sobre las formas.

Además el criterio de Valdés Costa (1996) nos trae elementos importantes para estructurar los caracteres del principio de la realidad económica, al mencionar que el principio de prevalencia de la realidad, como el autor lo denomina, no solo tiene el objetivo de suprimir:

(...) las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda discordancia con la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente (...)" (Valdés Costa, 1996, p. 280).

Con todos los elementos aquí esbozados podemos construir nuestro propio concepto del principio de realidad económica, para más adelante, dentro de la presente investigación determinar si se encuentra recogido por nuestro ordenamiento jurídico en los mismos términos.

Así, podemos definir al principio de realidad económica como el criterio jurídico que orienta la interpretación del hecho generador de los tributos, para prescindir de las formas o ritualismos jurídicos empleados por los contribuyentes, con el objetivo de determinar la verdadera naturaleza de los hechos o situaciones de orden económico en que incurrieron, en beneficio de los contribuyentes o de la Administración Tributaria.

1.4.3.2 Discusión “realidad sobre formas jurídicas”

El presente acápite ha sido titulado: “Discusión realidad sobre formas jurídicas”, debido a que existe una discusión teórica respecto a la incidencia de las formas jurídicas que emplean los contribuyentes en la declaración de sus impuestos en cuanto a la realidad del hecho económico que gravan (Gotlib, 2005, p. 41).

En cuanto a lo que se ha mencionado en el párrafo anterior, Gotlib (2005, p. 41) ha establecido conclusiones que resumen la postura de dos doctrinarios importantes, del tratadista Francisco Martínez (con su obra Estudios de derecho fiscal) y de Dino Jarach. A continuación los expongo:

1.- El principio de realidad económica tiene aplicación cuando las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes no corresponden a la “real intención económica de los contribuyentes, no exclusivamente por lograr el mismo resultado económico mediante otras vías jurídicas que no sean las definidas como hecho imponible en la ley” (Gotlib, 2005, p. 41).

2.- El principio de realidad económica tiene aplicación sobre cualquier acto, ya sean simulados, fiduciarios, indirectos o de cualquier otro tipo similar, en que se encubra el verdadero acto, negocio o contrato, reconocido como hecho imponible en la legislación tributaria, sin importar si el encubrimiento se realizó con intención, error o ignorancia (Gotlib, 2005, p. 41).

Gotlib (2005, p. 41) señala que la jurisprudencia “intentó utilizar fórmulas intermedias similares para admitir el llamado método de interpretación económica: es menester hallarse en presencia de una evasión tributaria en sentido estricto”. Cuando el autor se refiere a jurisprudencia, debemos entender que es dentro de la legislación Argentina. La evasión tributaria implica la existencia de una forma jurídica anormal atípica, aunque aceptada por el derecho privado (Gotlib, 2005, p. 41).

Sin embargo, cuando existe evasión tributaria, estamos frente a un tipo penal configurado, en cuyo caso, el Derecho Penal interviene y no existiría aporte alguno del principio de realidad económica. De igual manera, si solo se considera que este principio se aplica sobre actos simulados, resultaría superflua la aplicación del principio de realidad económica, porque bastaría recurrir a un concepto de simulación establecido en la legislación civil. Por eso, Gotlib para encontrar una justificación, resalta la importancia de la postura intermedia antes expuesta, sosteniendo que permite una mayor flexibilidad en la aplicación del principio de

realidad económica, en cualquier caso en que se encubra un verdadero acto (Gotlib, 2005, p. 41).

Respecto a la postura de Martínez y Jarach, resumida por Gotlib como una postura intermedia, hemos mencionado que encuentra dos conclusiones, en la primera, sostiene que el principio de realidad económica se aplica “únicamente cuando las formas sean manifiestamente inadecuadas a la real intención económica de los contribuyentes”, como textualmente lo ilustra Gotlib, esa expresión genera algunas dudas que son criticadas también por nuestro autor (Gotlib, 2005, p. 42).

La expresión “manifiestamente inadecuado” es muy amplio y ambiguo, este problema es atribuido, a criterio de Gotlib a la autonomía del Derecho Tributario, que debería prescindir de las formas empleadas en el derecho privado. La importancia del principio de realidad económica se encuentra en que logra esa distinción, allí se centra el sustento de su existencia, prescindir de las formas del derecho privado, de conformidad con los fines del Derecho Tributario (Gotlib, 2005, p. 41).

Sin embargo, Gotlib continúa con el cuestionamiento en ese sentido, porque podría generarse una contradicción en cuanto a los fines que persigue el Derecho Tributario junto con los que persiguen otras ramas del Derecho; como habíamos mencionado, eso no debe ocurrir, porque un sistema jurídico para que funcione correctamente necesita perseguir los mismos fines. Cuando nos referimos a fines, estamos hablando del aspecto teleológico, que se encuentra incorporado en normas de cualquier área del mismo sistema jurídico, que por sus fines no pueden contraponerse (Gotlib, 2005, p. 41).

Durante el siglo XX, los tributaristas de distintas naciones han discutido en forma generalizada sobre los métodos de interpretación de las leyes tributarias. El origen de esta polémica se remonta a fines del siglo XIX con el surgimiento de la doctrina de la “realidad económica”, en contraposición con la tesis de la “intención jurídica” (Soler, 2008, p180).

Una vez expuesta una combinación de la postura asumida por Dino Jarach, y Francisco Martínez, sobre la tesis “realidad sobre formas jurídicas”, he considerado conveniente mencionar lo que sostiene Martínez por separado, quien ha señalado que dentro de la discusión “realidad económica” versus “intención jurídica” (es lo mismo que “realidad sobre formas jurídicas”), puede concluir que ambas teorías son insuficientes para desentrañar un método interpretativo de las normas tributarias, por lo que distintos tributaristas concuerdan en el planteamiento de una nueva postura que resulte más eficiente, este criterio es corroborado por Osvaldo H. Soler (2008, p.181).

Esta postura se basa en la idea de que el Derecho Tributario pese a gozar de autonomía, no puede dejar de relacionarse de manera absoluta de otras ramas del Derecho, por lo que se nutre de los principios generales del ordenamiento jurídico, con lo cual coincide con el autor Godoy, en tanto que los principios no son exclusivos de una rama jurídica, sino de un todo que constituye el ordenamiento jurídico (Soler, 2008, p.181).

Es oportuno también mencionar que la forma se refiere a “cualquiera de los medios mediante los cuales se exteriorizan o formulan las declaraciones de voluntad o negocios jurídicos” (Rodríguez, 2007, p.48), es decir, que es una forma en que se exterioriza la voluntad de las partes, o en forma predeterminada, como establece la Ley. De ahí surge la importancia de la forma dentro de nuestro sistema de Derecho, donde genera cierta incertidumbre, cuando la forma es expresada por escrito.

Además es competente señalar la postura del tratadista Ramón Valdés Costa (1996) quien comparte la noción de libertad que tienen los contribuyentes para elegir las formas o instrumentos jurídicos que sean más adecuados a sus intereses, mientras no sean aplicadas con fines de evasión o elusión tributarias, donde existiría un ilícito que tiene otro tratamiento jurídico, sino que se atenderían a la verdadera naturaleza económica de las relaciones o situaciones incurridas, pero utilizando figuras o formalidades jurídicas no propias.

1.4.3.3 Aplicación en beneficio del contribuyente

Considero sustancial que se señale que el principio de realidad económica puede ser considerado por los contribuyentes con un fin práctico, invocar su aplicación cuando lo necesiten en búsqueda de su beneficio, es decir, cuando en sede judicial o administrativa tuvieren algún conflicto con el sistema fiscal. Sin embargo, “este uso no ayuda a delimitar el contenido del principio” (Gotlib, 2005, p. 31).

1.4.3.4 Relación del principio de realidad económica con el principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria parte del principio de igualdad ante la ley (Ross, 2009, p. 138), el cual se encuentra incorporado en la Constitución del Ecuador vigente, en el artículo 11, numeral 2, donde se establece que: “El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad”. En esa línea, el principio de igualdad tributaria significa que la tributación debe ser igual para todos aquellos que tienen la misma capacidad contributiva, la misma riqueza dentro de un grupo, es decir, que la carga tributaria la asumen de manera igual los miembros de una clase.

De conformidad con Jarach, y algunos otros autores, este principio sirve para corregir “inequidades normativas”, bajo esa perspectiva, un juez podría omitir el tratamiento injusto que realiza la ley tributaria sobre dos operaciones económicas, cuya sustancia económica es igual (Gotlib, 2005, p. 63), se estaría aplicando en ese caso el principio de la realidad económica sobre una situación injusta que puede favorecer a los contribuyentes, que por mandato de la ley o decisión propia hubieren optado por una u otra forma que la Ley beneficia más, con una carga tributaria inferior, sobre otra operación económica de igual naturaleza jurídica, pero con una carga tributaria superior.

Sin embargo, la aplicación del principio de realidad económica en sustento del principio de igualdad tiene su limitación, pues se podría aplicar únicamente de manera “integrativa”, en casos no previstos por la norma, porque “en aquellos especialmente incluidos existe seguramente un motivo extra fiscal por el cual el legislador estableció las diferencias” (Gotlib, 2005, p.63).

1.4.3.5 Relación del principio de realidad económica con el principio de capacidad contributiva

De conformidad con lo establecido por Ernesto Leujene Valcárcel (Amatucci, 2001, p. 229), los ciudadanos están llamados a contribuir al gasto público de acuerdo con su capacidad económica, esa es la esencia del principio de capacidad contributiva.

En ese sentido, los contribuyentes están obligados a cumplir con las cargas tributarias impuestas por la ley, pero en función de sus ingresos, si un tributo contraría aquello se convierte en confiscatorio.

De conformidad con Héctor Villegas (1984), la interpretación de la realidad económica tiene como fundamento que el legislador debe hacer una “valoración política” de la capacidad contributiva de los contribuyentes, observar la realidad económica, y en función de ello establecer las cargas tributarias que le corresponden.

Por lo que, bajo el mismo criterio de Villegas, solo acudiendo a esa realidad considerada por el legislador, se puede tener una noción del alcance de la norma.

Capítulo II

La deducibilidad en el impuesto a la renta en el Ecuador.

El presente capítulo tiene como objetivo determinar las principales características y particularidades respecto del impuesto a la renta en el Ecuador, sobre todo las deducciones previstas por la Ley para este tributo, constituyendo parte fundamental en el desarrollo de la presente investigación.

Partiremos por determinar, la naturaleza del impuesto a la renta, señalando que es considerado como un impuesto directo, porque grava los recursos de cada contribuyente y deja en evidencia la fuente de la cual provienen, afectando al hecho imponible (Mejía, 2015).

2.1. Generalidades

Como un antecedente histórico sobre el origen del impuesto a la renta, mencionamos lo expuesto por la Dra. Mayté Benítez (2009) que en su Manual de Derecho Tributario determina que el impuesto a la renta se creó en Gran Bretaña en el año de 1797, con el fin de obtener recursos provenientes de los ciudadanos para solventar la guerra contra Francia. Se introdujo al continente americano en el año de 1913, con la reforma a la enmienda 16 de la Constitución de los Estados Unidos de América.

Adicionalmente, Mauro Andino (2009) hace una breve introducción histórica sobre el origen del impuesto a la renta en el Ecuador, mencionando que en el año de 1925, llegó al país la Misión de “Edwin Kemmerer”, profesor de la Universidad de Princeton, misión que tenía por objeto, presentar una serie de propuestas macroeconómicas para estabilizar la economía ecuatoriana.

El producto de dicha concurrencia fue un plan de modernización de las finanzas públicas y privadas, que contenía propuestas específicas, por ejemplo, la creación

de ciertas instituciones como el Banco Central, la Superintendencia de Bancos, la Contraloría, la Dirección de Aduanas, entre otras, y por supuesto la introducción del impuesto a la renta en la legislación tributaria ecuatoriana (Andino, 2009).

Por lo que, en el año de 1926 se expidió la Ley de creación y regulación del impuesto a la renta, que “tenía la característica de gravar de manera separada a las rentas de trabajo o provenientes de servicios y a las rentas provenientes del capital”. (Andino, 2009, p. 7).

Siguiendo lo expuesto por Andino (2009), se resalta que las motivaciones que fundamentaron la creación del impuesto a la renta en el Ecuador, radicaban en que existía en aquel entonces, una aceptación generalizada a nivel mundial para la aplicación de dicho impuesto en las legislaciones, el sector empresarial y financiero ecuatorianos estaban de acuerdo con su creación, existía un descontento social respecto a los impuestos que gravaban el consumo, y sobre todo, antes de la expedición de la Ley en mención, se aplicaba un impuesto general a las rentas líquidas de toda clase, sin hacer una distinción en su origen, lo que generaba que la administración tributaria central tenía que incurrir en altos costos para cumplir con su facultad recaudadora.

Sin lugar a dudas, la introducción del impuesto a la renta en el sistema tributario ecuatoriano fue positivo, pues permitió generar una recaudación fiscal más eficiente, además que el impuesto fue concebido para ser progresivo⁵, fijándose una base imponible que consideraba la capacidad contributiva del contribuyente, uno de los principios fundamentales de un sistema tributario justo y coherente.

⁵ De acuerdo a la doctrina, se considera como impuestos progresivos a aquellos que establecen una “alícuota creciente del monto imponible”, considerándose al impuesto que grava las rentas de personas físicas como el mayor ejemplo. La progresión de los impuestos es una medida adecuada de la capacidad contributiva de los contribuyentes, que precisamente grava hechos reveladores de generación de renta, patrimonio o gasto, es decir, grava impuestos personales (Jarach, 1996, p. 293).

Y como sostiene Mejía (2015, p.12) el impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana es “(...) un impuesto de naturaleza directa que pretende, principalmente, recaudar recursos de sus ciudadanos con el objeto de sufragar los gastos que representa el mantenimiento del Estado, gravando para ello a la riqueza que obtiene producto de sus actividades económicas”.

En concordancia con lo expuesto en el párrafo precedente, se puede considerar lo expuesto por el tratadista español Florián García Berro (2008) quien realiza un análisis del impuesto a la renta en el sistema tributario español, y manifiesta que el hecho imponible que se grava tributariamente es la generación de renta por parte de los contribuyentes durante el periodo impositivo fijado por la Ley, y que dicha renta debe ser entendida por la “totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley” (p.80), y de manera complementaria menciona que revisando en conjunto la normativa, se entiende que las fuentes de aquellas rentas son el trabajo, el capital, los resultados de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, entre otras.

Antes de mencionar lo que dispone la Ley de Régimen Tributario Interno vigente sobre el impuesto a la renta como tal, partiremos de la definición de “renta” en general, que nos brinda la Real Academia de la Lengua Española, la cual menciona que en materia tributaria es el “importe neto de los rendimientos”, y los “rendimientos”, según definición de la misma institución son el “producto o utilidad que rinde o da alguien o algo” (2014). Es decir, a breves rasgos la renta se entiende como una utilidad.

Benítez (2009, pág. 110) conceptualiza a la renta como “el beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad”. Además Almeida (citado por Benítez, 2009) sostiene que la renta para ser aceptada en su concepción económica debe provenir de una fuente generadora de beneficios imponibles, debe existir un sujeto pasivo que la produzca, y que la producción de la renta tenga caracteres temporales, y que todo esto debe estar contemplado en la Ley pertinente.

Para completar los criterios sobre la renta, que ya han sido expuestos, se hace una referencia a lo señalado por Mónica Vinueza Lucía Pastrano (2009, pág. 52), en su tesina de maestría, en la cual manifiesta que “el impuesto a la renta se desarrolla sobre la consideración de que la renta es el mejor indicador de la capacidad de pago del contribuyente en el caso de las personas naturales, se lo realiza a través de tarifas progresivas en función del nivel de ingresos de las personas”; además que con la declaración del impuesto a la renta se considera la utilidad generada por las empresas durante todo el año, como lo señala Vinueza (2009).

Es decir, que en el impuesto a la renta se observa claramente la aplicación del principio de capacidad contributiva y de progresividad de los tributos.

Finalmente, Vinueza (2009, pág. 52) es coherente al resumir que “se considera como renta a los ingresos provenientes del trabajo y capital o del capital que percibe una persona o sociedad en un determinado periodo”.

2.1.1 Objeto del impuesto a la renta

La Ley de Régimen Tributario Interno (2004) regula el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, sociedades indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.

Siguiendo a Benítez (2009, 108), para la aplicación de la normativa tributaria se considerará que el término “sociedad” abarca:

- La persona jurídica.
- La sociedad de hecho.
- El fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones.
- El consorcio de empresas.

- La compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas.
- El fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

El artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) determina que el ejercicio impositivo del impuesto a la renta es anual, es decir, comprende el periodo desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año.

En el Ecuador para efectos de la determinación del impuesto a la renta se considera, de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno (2004, artículo 2), los siguientes ingresos como renta:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, (...).

(Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 2).

Además el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2010, art.1) señala que los ingresos “se registrarán de acuerdo al precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados rendimientos financieros o inversiones en sociedades”; los ingresos podrán ser adquiridos a título gratuito u oneroso, de fuente ecuatoriana u obtenidos en el exterior, por personas naturales residentes en el país o por sociedades.

El artículo 1 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2010) también ha previsto que si los ingresos son en especie o servicios, se establecerá un “valor de mercado del bien o del servicio recibido”. De igual manera la administración tributaria tiene la facultad de realizar ajustes a los precios de transferencia previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Con respecto al impuesto a la renta en el Ecuador se aplican dos principios importantes en materia tributaria, por un lado el principio de la residencia y por otro lado, el principio de la fuente. El primero consiste en que el lugar donde una persona natural o jurídica tenga su residencia, en este caso, que su domicilio sea el Ecuador, será el lugar donde se graven todas sus rentas (Vinueza, 2009).

La residencia fiscal de personas naturales en el Ecuador se obtiene con la permanencia en el país de al menos 183 días o más, consecutivos o no, durante el mismo periodo fiscal, o cuando la permanencia en el país sea al menos de 183 o más, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses dentro de dos periodos fiscales, esto último con la excepción de que la persona haya acreditado su residencia fiscal en otro país (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 4.1).

Además, cuando la persona acredite su residencia fiscal en otro país y la imposición sea menor, entonces tiene la obligación de demostrar que ha permanecido en ese país al menos por 183 días, en forma consecutiva o no, dentro del periodo fiscal correspondiente (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 4.1).

También se considerarán residentes fiscales en el Ecuador, cuando la persona mantenga como “núcleo principal de sus actividades o intereses económicos” el Ecuador, y cuando haya realizado sus actividades económicas en los doce últimos meses, en forma directa o indirecta, y siempre que el valor de los ingresos sea superior a otros países, y también, cuando el “mayor valor de sus activos esté en el Ecuador”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 4.1).

Y se es residente fiscal en el Ecuador, cuando no se ha permanecido en otra jurisdicción fiscal por más de 183 días, en forma consecutiva o no, durante el ejercicio fiscal, y que sus vínculos familiares se encuentren en el Ecuador. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 4.1).

Para las personas jurídicas, la residencia fiscal se determina cuando han sido constituidas en el Ecuador, y bajo las Leyes ecuatorianas. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 4.2).

Siguiendo el criterio de Vinueza (2009, pág. 54), el principio de la fuente tiene dos enfoques, uno como “fuente productora” que consiste en que se debe considerar el lugar donde se encuentran y se usan los factores de producción para gravar las rentas, y otro como “fuente pagadora” pues también, se debe considerar el lugar donde se generan los gastos y quedan disponibles las rentas.

Por último, antes de iniciar el estudio de otros aspectos del impuesto a la renta, nos parece pertinente hacer énfasis en que este tributo es considerado como la figura impositiva más relevante en los sistemas tributarios del mundo, así lo señala el doctrinario Florián García Berro (2008, p. 75), quien hace hincapié en los beneficios para la administración tributaria de la aplicación de este tributo, manifestando que es el tributo que permite la mayor recaudación de ingresos posibles, siendo indiscutible que potencia la aplicación del principio de progresividad, es decir, que la carga impositiva para el contribuyente se genera de acuerdo a su nivel de riqueza, y por lo tanto, generaliza la aplicación de los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, como ya se manifestó.

Incluso el tratadista García deja de manifiesto que el Tribunal Constitucional español “constituye la clave de bóveda del sistema tributario” (2008, p. 76), además que por su condición de gravar las rentas personales, llega masivamente a todos los contribuyentes.

2.1.2 Sujeto activo

El sujeto activo del impuesto a la renta es el Estado Ecuatoriano, y el Servicio de Rentas Internas (SRI), es la institución encargada de administrar su recaudación. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, artículo 3).

Por mandato de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997, artículo 1), dicha institución fue creada como “(...) una entidad técnica a autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito (...), limitando sus actuaciones a las

disposiciones de dicha Ley, del Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, y demás leyes y reglamentos que sean le sean aplicables.

El SRI es una institución que fue creada como parte de la administración tributaria central (Benítez 2009, p. 54), por lo que, tiene la obligación de ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República del Ecuador, y “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” (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, artículo 2).

2.1.3 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo de cualquier obligación tributaria es el deudor de la misma, es decir, el sujeto obligado por la ley, para cumplir con la prestación tributaria a favor del acreedor, que es una entidad pública, o el Estado en términos generales (Saccone, 2005, p. 85).

Además, de acuerdo a la Doctrina se puede ser sujeto pasivo de tributos de acuerdo a tres calidades: contribuyente, sustituto y responsable solidario (Saccone, 2005).

El primero, “es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo”, es quien incurre en el hecho imponible o hecho generador, por lo tanto, es un deudor a título propio; el segundo, “es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que, sin embargo, y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario”; y por último, el responsable solidario, quien también es un tercero ajeno a la generación del hecho imponible, pero a quien la Ley le ha obligado a cumplir con el pago del tributo, sin embargo, es diferente del sustituto, porque “no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título del contribuyente” (Saccone, 2005, p.86).

Además, es rescatable el criterio de Troya, quien clasifica a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, únicamente como contribuyentes y responsables, manifestando que, los contribuyentes son los causantes directos o titulares de la obligación tributaria, porque ostentan la capacidad contributiva al haber incurrido en el hecho generador previsto por la Ley, por lo que se encuentran obligados a cumplir con la prestación tributaria, y una vez que lo hagan, se extingue naturalmente dicha obligación para ellos (2014, p. 157).

Y, que los sujetos pasivos que responden por deuda ajena se denominan “responsables”, porque “no son titulares de la materia imponible, ni tienen relación directa con el hecho generador”, sino con el contribuyente, y en eso radica precisamente la diferencia con los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes. Los responsables son una creación del Derecho Tributario, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, considerándolos como garantes y jamás como codeudores (Troya, 2014, p.159)

La actuación de los responsables es muy importante para la Administración Tributaria, porque tienen la obligación de colaborar con la recaudación de tributos, al ser responsables solidariamente de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, por lo que, la Administración Tributaria puede requerir el pago de dichas deudas tributarias a ellos directamente, con la reserva de que una vez el pago se encuentre efectuado, el responsable podrá requerir judicialmente el reembolso al contribuyente (Benítez, 2009).

En el Ecuador se contempla la existencia de los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes y responsables. Dentro de la calidad de responsables, se considera a los sustitutos (Código Tributario, 2005).

Respecto al impuesto a la renta la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), en su artículo 4, en forma general menciona que son sujetos pasivos del impuesto a la renta: “las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley (...)”.

Y que los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, se encuentran obligados a pagar el impuesto a la renta de acuerdo a los resultados que refleje dicha contabilidad.

Además existe la posibilidad de considerar como sujetos pasivos, a las herencias yacentes, comunidades de bienes, y demás entidades que no tengan personalidad jurídica pero que constituyan una “unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición” (Benítez 2009, p. 85), esto es excepcional, y debe existir una disposición expresa en la Ley pertinente, considerando que existe cierta discrepancia, pues así lo considera el tratadista José Vicente Troya Jaramillo (2014, p.154), quien sostiene que es una creación muy particular del derecho tributario, y “se aparta de la construcción clásica del derecho privado”.

Pérez de Ayala (citado por Troya, 2014, p. 154) sustenta que las unidades económicas deben ser consideradas como sujetos pasivos debido a que “estas pueden ser titulares de hechos imponibles de modo autónomo y unitario”, por su puesto, eso no quiere decir que se les pretenda atribuir personalidad jurídica, puesto que no reúnen las características para ello, sin embargo, es “un caso más de subjetividad pasiva en el orden tributario”, con lo que se busca que la administración tributaria simplemente cumpla con sus facultades de determinación y recaudación de los tributos que se generen por dichas entidades, ante lo cual no existe discusión pues las actividades derivadas de las mismas demuestran capacidad contributiva.

La discusión al respecto puede ser muy amplia, por lo que no ahondaremos más en el tema, pues no es pertinente para el desarrollo de este acápite, ni de esta investigación, basta con señalar que existe la posibilidad de considerar a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica como sujetos pasivos, siempre y cuando la ley tributaria pertinente específicamente lo señale, mientras que las personas naturales y jurídicas son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias en general, sin que sea necesario realizar un señalamiento específico, así como lo determina el artículo 24 del Código Tributario (2005):

Art. 24.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

Como ya se había expresado, los sujetos pasivos en el Ecuador pueden serlo bajo dos calidades: contribuyentes y responsables.

Así, el Código Tributario (2005, art. 1), que es la norma general en materia tributaria vigente, que rige las relaciones jurídicas entre el sujeto activo y los sujetos pasivos de los tributos, ha previsto en su artículo 26 que el responsable es: "(...) la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este (...)". Además señala dentro del mismo artículo que "(...) toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos."

Y, en su artículo 25 (Código Tributario, 2005) conceptualiza al contribuyente "como la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador", señalando que aunque la carga tributaria la soporten otras personas, la calidad de contribuyente no se pierde; esto quiere decir, que lo importante es, esa relación directa entre la persona natural o jurídica y la existencia del hecho generador del tributo.

Por lo que podemos concluir que el Código Tributario recoge los criterios ya expuestos, en cuanto a la conceptualización de los responsables y contribuyentes como sujetos pasivos de los tributos en el Ecuador.

Únicamente nos queda por especificar los tipos de responsables previstos en el Código Tributario (2005), los cuales exponemos a continuación:

- Por representación.
- Como adquirientes o sucesores de bienes.
- Como agentes de retención.
- Como agentes de percepción.
- Otros sustitutos del contribuyente, de acuerdo al mandato de la Ley.

Los sujetos pasivos en calidad de responsables por representación, de acuerdo a lo manifestado por Troya (2014, p. 160) “se encuentran en una determinada relación con el contribuyente, circunstancia de que se vale la ley para decretar la solidaridad”. Y para completar ese criterio, Valdés Costa (citado por Troya, 2014, p. 161) manifiesta que, “la responsabilidad de los representantes debería imputarse en virtud de las funciones que les corresponde las cuales pueden incidir en la materia tributaria”.

Los criterios expuestos concuerdan con lo determinado por el Código Tributario (2005), en su artículo 2, en el cual determina que los responsables por representación adquieren dicha calidad, únicamente respecto del “valor de los bienes administrados”, y de “las rentas que se hayan producido durante su gestión”, esto quiere decir, que son los obligados a cumplir con las deudas tributarias que sus representadas adquieran durante el tiempo que ejerzan su representación.

El Código Tributario (2005) en su artículo 27 describe quienes son responsables por representación para efectos tributarios:

- Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces.
- Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida.
- Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica.

- Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y;
- Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.

Los responsables como adquirentes o sucesores de bienes, lo son respecto de quienes son sus antecesores en derecho, quienes si tienen la calidad de contribuyentes (Troya, 2014). Es decir, que se genera este tipo de responsabilidad cuando se adquieren bienes y negocios, sobre los cuales se adeudaban tributos antes de su adquisición, convirtiéndose en responsables de asumir dichas obligaciones tributarias (Benítez, 2009, p. 88).

El Código Tributario en su artículo 28 determina que los responsables como adquirentes o sucesores de bienes son:

- Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior.
- Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes.
- Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto.
- Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,
- Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

En el inciso final de la norma citada, se establece que en los dos primeros casos expuestos cesará la responsabilidad, en el periodo de un año, contado desde la

fecha en que la administración tributaria fue notificada de las transferencias mencionadas; esto sin perjuicio del cese de la responsabilidad en forma especial, de acuerdo a los otros casos señalados, como por ejemplo, en el caso de las sociedad que sustituye a otra, asumiendo todos sus activos y pasivos, a través de una fusión, absorción, o cualquier otro acto jurídico, dicha responsabilidad cesará o se encontrará limitada respecto de los tributos adeudados hasta el momento en que se celebró el acto.

El Derecho Tributario también contempla la posibilidad de que existan los responsables como agentes de retención y como agentes de percepción, los cuales se encuentran obligados por la ley tributaria vigente a recaudar tributos, para facilitar la actividad recaudatoria de la Administración Tributaria, lo que quiere decir, que de acuerdo a la figura que cumplan, ya sea como retenedores o perceptores, se encuentran obligados a “separar por cuenta del tributo, una parte de los fondos que a cualquier título deban entregar al contribuyente y remesarla a la administración” (Troya, 2014, p. 162). Y una vez que se efectúe tal retención, desaparece la responsabilidad solidaria para el contribuyente (Troya, 2014).

El Código Tributario (2005, art. 29, numeral 1) vigente establece que ostentan la calidad de agentes de retención: (...) las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello; considerándose además como agentes de retención a los herederos, y al albacea, éste último respecto de los impuestos que correspondan a los legados, cuya obligación fenecerá una vez que finalice su encargo sin que se haya realizado el pago de los legados.

De acuerdo a nuestra legislación tributaria vigente, se considera como agentes de percepción a “las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo” (Código Tributario, 2005, artículo 29, numeral 2).

Y finalmente, conforme la enumeración que señalamos previamente, se considera como sustitutos del contribuyente en forma general, a las personas que cuando la Ley así lo ordene se pongan en lugar del contribuyente, obligándose a cumplir con las “prestaciones materiales y formales” derivadas de las obligaciones tributarias en que han incurrido (Código Tributario, 2005, art. 29, numeral 3).

Las consideraciones expuestas corresponden a las definiciones de quienes son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes y responsables, en términos generales para todos los tributos en el Ecuador, lógicamente también se aplican para el impuesto a la renta, sin embargo, realizamos las siguientes puntualizaciones.

Siguiendo a Benítez (2009, p. 115) y de acuerdo al artículo 2 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes del impuesto a la renta en el Ecuador son:

- Las personas naturales.
- Las sucesiones indivisas.
- Las sociedades, de acuerdo a las definiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Los fideicomisos.
- Los fondos de inversión.
- Las sucursales o establecimientos de sociedades extranjeras; y
- Empresas públicas, con la excepción de que obtengan ingresos al prestar servicios públicos.

Además, la Ley de Régimen Tributario Interno (2004, art. 4, inciso 2) menciona que los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad tienen la obligación de pagar el impuesto a la renta de acuerdo a los resultados que se obtengan de la misma.

El artículo 92 del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), determina que se consideran como sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de agentes de retención a las siguientes personas:

- Las entidades del sector público, según la definición de la Constitución Política del Ecuador.
- Las sociedades.
- Las personas naturales.
- Las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quien los perciba.
- Los empleadores, personas naturales o sociedades, por los pagos que realicen por remuneraciones, bonificaciones, comisiones y estipendios similares a favor de trabajadores.
- Los contribuyentes dedicados a actividades de exportación por todos los pagos que efectúen a sus proveedores de cualquier bien o producto exportable, incluso aquellos de origen agropecuario. Siempre que dichos valores constituyan renta gravada para quien los perciba.
- Los contribuyentes que realicen pagos al exterior a través de la figura de reembolso de gastos.

De igual manera, la norma citada determina que las personas naturales que están obligadas a llevar contabilidad únicamente deben realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta, sobre aquellos pagos o acreditaciones que efectúen en cuenta cuando realicen adquisiciones de bienes y servicios relacionados con la actividad generadora de renta.

Siguiendo los lineamientos expuestos por Benítez (2009), y las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004, art. innumerado posterior al art. 4), para efectos tributarios se considerará como partes relacionadas a:

- Las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra.
- Las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el

Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

- Sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.⁶

Y de manera específica a:

- La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

⁶ El Servicio de Rentas Internas se encuentra facultado por la Ley de Régimen Tributario Interno, para señalar cuales son las jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales. La resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 430 el 3 de febrero de 2015, reformada por última vez el 14 de abril de 2016, fue emitida por la Directora del Servicio de Rentas Internas y regula las disposiciones aplicables en materia tributaria, para las jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales.

- Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Y finalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno (2004, art. innumerado posterior al art. 4) precisa que, la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar la relación o vinculación entre contribuyentes, atendiendo:

“de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

E incluso, la Administración Tributaria puede hacerlo por presunción, cuando las transacciones que se efectúen entre las partes relacionadas no se adecuen al principio de plena competencia⁷.

⁷ “El principio de plena competencia, establece que la utilidad o beneficio de una transacción entre partes vinculadas debe estar en el mismo rango que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes; para esto las entidades vinculadas deben poder demostrar que han llevado a cabo las operaciones entre ellas, en las mismas o análogas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, es decir a precios normales y conocidos de mercado”. (Barbosa, 2006, p. 52). La Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, fue publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 390, el 5 de diciembre de 2014, la cual regula el procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia, estableciendo la obligación de que el contribuyente que eleva la consulta prepare una propuesta de metodología de valoración previa, acorde al principio de plena competencia de las partes vinculadas, siendo el Servicio de Rentas Internas, la institución facultada para aplicar dicha metodología y

En el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010, art. 4) se establecen los porcentajes de capital o proporción de transacciones que servirán de base, para que la Administración Tributaria pueda establecer si existen partes relacionadas con los efectos tributarios mencionados, por lo que dichos contribuyentes serán sujetos del régimen de precios de transferencia desarrollado por la normativa tributaria vigente.

2.1.4 Base imponible

En el primer capítulo de esta investigación, se analizó los elementos del hecho generador, y se puntualizó que el elemento cuantitativo corresponde precisamente a la base imponible de las obligaciones tributarias, por lo que, no es necesario hacer mayores conceptualizaciones doctrinarias al respecto, sin embargo nos ha parecido pertinente mencionar lo expuesto por el tratadista José Juan Ferreiro Lapatza (citado por Cárdenas, 2012, p. 52), quien se expresa sobre la base imponible en los siguientes términos:

“la base imponible es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, de tal forma que al pagar el tributo, se lo hace en referencia a la base imponible, y si ésta no se concreta, no existiría la cuota y por ende tampoco nace la obligación tributaria”.

Recordemos que la obligación tributaria nace jurídicamente cuando el sujeto pasivo incurre en el hecho generador previsto en la Ley tributaria pertinente; en el caso del impuesto a la renta, el hecho generador radica en la generación de rentas por parte de las personas naturales o jurídicas, gravando los ingresos que se generen de

absolver la consulta; además los contribuyentes que eleven la consulta deberán remitirse a lo previsto en el artículo 85 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno que establece los métodos de aplicación del principio de plena competencia.

acuerdo a las condiciones dispuestas en la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) y su respectivo reglamento.

Entonces, para determinar la base imponible del impuesto a la renta se debe considerar todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, que se encuentran gravados con dicho tributo de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, y restar las devoluciones, descuentos, los costos, gastos y deducciones, atribuibles a los ingresos considerados (Benítez, 2009, p. 120).

En los siguientes acápites detallaremos cual es la base imponible para cada caso.

2.1.5 Base imponible para sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 46 al Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, para obtener la base imponible sobre la cual se calculará su impuesto a la renta, primero deben efectuar ajustes para determinar la conciliación tributaria, es decir, aplicarán las siguientes operaciones a las utilidades líquidas o pérdidas registradas durante el ejercicio económico (Benítez, 2009, p. 120).

Se restará:	Se sumará:
Participación de los trabajadores en las utilidades, de conformidad con la fórmula de cálculo prevista en el Código de Trabajo. (Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 1).	Los gastos no deducibles de acuerdo a las consideraciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, tanto si fueron realizados dentro o fuera del país.

	(Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 3).
<p>Valor total de los lucros recibidos por otras sociedades y otros ingresos exentos o no gravados con el impuesto a la renta.</p> <p>(Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 1).</p>	<p>El ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos.</p> <p>(Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 4).</p>
<p>La amortización de las pérdidas señalada en la conciliación tributaria de años anteriores. (Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 6).</p>	<p>El 15% correspondiente a la participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos.</p> <p>(Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 5).</p>
<p>Otras deducciones previstas por Ley.</p> <p>(Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 7).</p>	
<p>El incremento neto de empleos, que se determina por la diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa.</p> <p>(Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, art.46, numeral 9).</p>	

Luego de aplicar las operaciones detalladas en el cuadro y otras que se encuentren contempladas en la Ley, se obtiene un valor que constituye finalmente la utilidad gravable por el impuesto a la renta (Benítez, 2009).

Cabe también rescatar que las sociedad tienen la posibilidad de reinvertir sus utilidades, en cuyo caso, deben notificar a la Administración Tributaria Central con la respectiva declaración del impuesto a la renta, para recibir una deducción del 10% en la tarifa del Impuesto a la renta sobre la cantidad de dinero que fue reinvertida, respetando la tarifa máxima que estipule el Servicio de Rentas Internas a través de sus resoluciones (Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010, art. 51).

Las sociedades únicamente pueden acogerse al beneficio descrito, si destinan el valor reinvertido para alguno de los siguientes casos (Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010, art. 51):

- Compra de maquinaria nueva o equipo nuevo que se relacione con su actividad económica en forma directa.
- Aumento de capital, inscrito en el Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio económico impositivo posterior, al que se generaron las utilidades que fueron reinvertidas.

2.1.6 Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia

De conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), la base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia se conforma por la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto a la renta, menos los aportes personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, pagados por el trabajador; y, en el caso de los

miembros de la Fuerza Pública, se restará sus aportaciones para fines de retiro o cesantía a las cajas Militar o Policial.

Además, cuando los contribuyentes sean contratados bajo el sistema de ingreso neto, se debe sumar a la base imponible, por una sola vez, el impuesto a la renta que es asumido por su empleador, configurándose la nueva base imponible para el cálculo del impuesto (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 17).

Finalmente, la norma señala que en forma excepcional la base imponible del impuesto a la renta para los funcionarios del servicio exterior “será igual al monto de los ingresos totales que perciban los funcionarios de igual categoría dentro del país” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 17).

El Reglamento de aplicación a la Ley Régimen Tributario Interno (2010, art. 34) también ha establecido la deducibilidad de los gastos personales generados por las personas naturales, sin IVA (Impuesto al Valor Agregado) ni ICE (Impuesto a los Consumos Especiales), así como los de su cónyuge o conviviente e hijos menores de edad o con discapacidad, siempre y cuando no perciban ingresos propios que sean gravados con el impuesto a la renta, entre los cuales se establecen a breves rasgos los siguientes gastos:

- Gastos de Vivienda: Arriendo de un único inmueble, intereses de préstamos hipotecarios otorgados por instituciones autorizadas, y los impuestos prediales del único bien inmueble.
- Gastos de Educación: Las matrículas y pensiones por educación en todos los niveles, así como los cursos y seminarios, debidamente acreditados, entre otros similares, y también los realizados por los dependientes del contribuyente.

Los uniformes, útiles, textos escolares, libros y demás materiales necesarios para la educación.

Los servicios de educación especial para personas discapacitadas, brindados por centros y por profesionales reconocidos por los órganos

competentes y servicios de cuidado infantil en centros debidamente acreditados.

- Gastos de Salud: Los honorarios de médicos y profesionales de la salud, y entre otros servicios de salud, medicamentos, insumos médicos, medicina prepagada y prima de seguro médico en contratos individuales y corporativos.
- Gastos de Alimentación: Todas las compras de alimentos.
- Gastos de Vestimenta: Cualquier compra de prenda de vestir.

Los gastos antes descritos también se podrán considerar como deducibles para el contribuyente si le pertenecen a su cónyuge, hijos menores de edad o con discapacidad, mientras no reciban ingresos propios que sean gravados con el impuesto a la renta, y cuando dichos gastos no hayan sido reembolsados a favor del contribuyente de otra forma (Reglamento de aplicación a la Ley Régimen Tributario Interno, 2010, art. 34).

La deducibilidad por gastos personales tiene una limitación que ha sido prevista por el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), la cual determina que por gastos personales solamente se podrá deducir hasta el 50% del total de ingresos gravados correspondientes al contribuyente, y bajo ningún concepto podrá ser mayor a 1.3 veces la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales.

El Reglamento de aplicación a la Ley Régimen Tributario Interno (2010), en su artículo 34, establece las limitaciones a la cuantía de cada tipo de gasto, los cuales podrán ser considerados como deducibles mientras no excedan la fracción básica desgravada del impuesto a la renta, de acuerdo al siguiente detalle:

Vivienda	0,325	Veces
Educación	0,325	Veces
Alimentación	0,325	Veces
Vestimenta	0,325	Veces
Salud	1,3	Veces

Para el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, estos gastos personales se registrarán como tales, en la conciliación tributaria.

2.1.7 Base imponible en caso de determinación presuntiva

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92 del Código Tributario (2005), la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar en forma presuntiva la existencia de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En el caso del impuesto a la renta, la administración tributaria central también tiene dicha facultad, por lo que la base imponible corresponde a las rentas determinadas presuntivamente por el Servicio de Rentas Internas, y sobre aquellas no existe la posibilidad de aplicar ningún tipo de deducción para el cálculo del impuesto a la renta (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 18).

2.1.8 Gastos deducibles

De acuerdo a la doctrina se considera como gasto deducible a “las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora” (Villegas, 1984, p. 24).

De acuerdo con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) y su reglamento de aplicación (2010), se consideran como deducibles aquellos costos y gastos en los cuales el contribuyente incurre con el fin de “obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 10).

Es decir, que los gastos que realicen los contribuyentes deben ser necesarios para la generación de su renta o utilidad, y estar estrictamente relacionados con la actividad económica a la que se dedican (Benítez, 2009, p. 133).

De igual manera, los gastos deberán estar debidamente sustentados con comprobantes de venta, para ser considerados como deducibles a fin de determinar la base imponible del impuesto a la renta (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 10).

La Ley de Régimen Tributario Interno (2004, art. 10) detalla en forma minuciosa los costos y gastos que pueden ser considerados como deducibles, pero para efectos de la presente investigación realizaremos una breve mención a aquellos.

Serán considerados como costos y gastos deducibles del impuesto a la renta los siguientes:

- Los costos y gastos imputables al ingreso, debidamente sustentados en comprobantes de venta.
- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio.
- Aquellos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, excepto si el acto se celebra sobre bienes inmuebles pertenecientes al mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas, de su cónyuge o parientes hasta el

cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, entre otras consideraciones.

- Los impuestos, tasas, contribuciones, y aportes que asean obligatorios al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, excluyendo intereses y multas por retrasos.
- Las primas de seguros que cubran riesgos laborales y los bienes que se emplean para generar los ingresos gravables.
- Las pérdidas materiales ocasionadas como resultado de caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte que no hubiere sido cubierta por indemnizaciones o seguros adicionales.
- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación de las rentas del contribuyente, sin que excedan del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio, y cuando se trate de sociedades recientemente constituidas, la deducción deberá ser aplicada sobre los gastos totales de los dos primeros años de operación.
- Los gastos indirectos generados en el exterior por partes relacionadas con sociedades en el Ecuador, serán deducibles hasta el 5% máximo de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.
- En contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables.
- La depreciación y amortización de bienes de acuerdo a su vida útil, corrección monetaria, y técnica contable, entre otros casos previstos en la Ley.
- La amortización de las pérdidas.
- Las remuneraciones en general, todos los beneficios sociales, la participación de los trabajadores en las utilidades, las indemnizaciones y demás estipendios dispuestos por el Código de Trabajo, y en otras leyes pertinentes, que sean pagadas por los empleadores a favor de sus trabajadores bajo relación de dependencia.
- Las reservas matemáticas que servirán para cubrir riesgos en curso y otros, por disposiciones legales de la Superintendencia de Bancos y Seguros;

además de las provisiones para créditos incobrables, dentro de los cuales no se establecerá los créditos extendidos al socio, su cónyuge o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, ni aquellos prestados a sociedades relacionadas. Las provisiones para ser consideradas como deducibles deben enmarcarse dentro de las disposiciones y limitaciones previstas en la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.

- El impuesto a la renta y los aportes personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por el seguro social obligatorio, o los aportes entregados a un seguro privado, cuando sean asumidos por el empleador.
- Las provisiones para cubrir el pago de desahucio y pensiones jubilares patronales, de acuerdo a los cálculos actuariales preparados por profesionales especialistas.
- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio de ejercicio económico, debidamente respaldados.
- Las erogaciones en especie o servicios que se entregarán a directivos, funcionarios, empleados y trabajadores de la sociedad, una vez efectuada la retención en la fuente sobre dichos egresos, que corresponderán al precio del bien o del servicio de acuerdo al mercado.
- Para las personas naturales se podrá considerar como gasto deducible hasta el 50% del total de sus ingresos gravados, sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA (Impuesto al Valor Agregado) e ICE (Impuesto a los Consumos Especiales), considerándose también los gastos del cónyuge, hijos menores de edad o con discapacidad, quienes mantengan una dependencia con el contribuyente y que no perciban ingresos por cuenta propia.

También se considerarán como deducibles los gastos personales del contribuyente correspondientes a vivienda, educación, salud, alimentación, y vestimenta, previstos en el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen

Tributario Interno (2010), los cuales ya han sido detallados en el acápite 2.2.1.6 “Base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia” de la presente investigación, por lo que no es necesario mencionarlos nuevamente.

Además se considerarán como gastos deducibles aquellos en los que incurran las personas naturales que se dediquen a actividades empresariales, industriales, comerciales, agrícolas, pecuarias, forestales o similares, así como los artesanos, agentes, representantes y trabajadores autónomos que incurran en costos por la actividad a la que se dedican, de acuerdo a sus cuentas de ingresos y egresos y la contabilidad que mantengan.

- Además la Ley ha previsto que durante 5 años, las micro, pequeñas y medianas empresas podrán gozar de la deducción del 100% adicional por aquellos gastos en los que hayan incurrido para obtener capacitación técnica en investigación, desarrollo e innovación tecnológica, cuidando que dicho beneficio no sea superior al 1% de los gastos incurridos por remuneraciones a sus trabajadores; gastos encaminados para mejorar la productividad a través de asistencia técnica, tecnológica y profesional en el desarrollo de productos y estudios del mercado; y los gastos de viaje, estadía y promoción comercial para acceder a mercados internacionales, entre otros similares, con la limitación que tal beneficio no sea superior al 50% del valor total de los costos y gastos empleados en promoción y publicidad.
- Los gastos incurridos por la adquisición, uso o propiedad de vehículos, tales como: depreciación o amortización, costos de celebrar contratos de arrendamiento mercantil o leasing, intereses pagados en préstamos para obtenerlos, tributos gravados a la propiedad de vehículos.

No será aplicable la deducibilidad sobre el exceso, si el vehículo se encuentra avaluado sobre los treinta y cinco mil dólares, de acuerdo a la base de datos que maneja el Servicio de Rentas Internas, con determinadas excepciones.

Y tampoco será aplicable la deducibilidad si los sujetos pasivos tienen como actividad económica el alquiler de vehículos motorizados.

- Los costos y gastos por promoción y publicidad, para colocación en el mercado de bienes y servicios, con las limitaciones y excepciones previstas en el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Los pagos realizados por sociedades domiciliadas o no en el Ecuador a sus partes relacionadas, por concepto de regalías, servicios técnicos, administrativos y consultorías, serían considerados como deducibles de acuerdo a las limitaciones previstas en el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Los contribuyentes que se dediquen a la operación de oficinas centralizadas de gestión de llamadas, tienen derecho a que se aplique una deducción especial del 50% de los gastos en que incurran por el impuesto a los consumos especiales que se generen por los servicios de telefonía fija y móvil que requieran contratar.
- De acuerdo al artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004):

Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas (...).

Para lo cual se deberá considerara a las utilidades o pérdidas como las diferencias entre los ingresos gravados, menos los costos y los gastos deducibles.

- De acuerdo al artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), se considera como deducible la amortización de los valores de los activos que se deba registrar, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad de acuerdo a las disposiciones previstas en el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010); además la amortización de los activos intangibles se realizará de acuerdo al plazo contractual o al plazo de veinte años, sin considerarse la deducibilidad en el

deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida (Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

- De acuerdo al artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), son deducibles los gastos o pagos realizados en el exterior, por concepto de importaciones, financiamiento a instituciones financieras o no financieras calificadas por los entes de control en el Ecuador, intereses de créditos externos, comisiones por exportaciones, gastos incurridos en el exterior por transporte marítimo o aéreo, pagos por primas de cesión o reaseguros, pagos realizados por las agencias internacionales de prensa, el 90% del valor de los contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo a nivel internacional y los pagos por contratos de arrendamiento mercantil de bienes de capital; los cuales fueron necesarios para la obtención de rentas.
- De acuerdo al artículo 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) se consideran como deducibles aquellos pagos realizados por los importadores a sociedades que mantengan vigentes con el Estado ecuatoriano, “contratos de inspección, verificación, aforo, control y certificación de importaciones”.
- De acuerdo al artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), se considera como gasto deducible la cuota que corresponda al consumo del capital pagado como precio por los valores correspondientes a las rentas ciertas o vitalicias adquiridas con instituciones de crédito o con personas particulares.
- De acuerdo al artículo 28, numeral 4, del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), se consideran como gastos deducibles los suministros y materiales utilizados o consumidos por el contribuyente, necesarios para cumplir con su actividad económica.
- De acuerdo al artículo 28, numeral 5, del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), se consideran como gastos deducibles los costos y gastos incurridos por el contribuyente por “reparación y mantenimiento de edificios, muebles, equipos, vehículos e instalaciones”, es

decir, todos aquellos bienes que integren los activos fijos de su giro de negocio, “excepto aquellos que signifiquen rehabilitación o mejora”.

- De acuerdo al artículo 28, numeral 10, del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), se consideran los gastos de gestión en los que necesariamente incurrió el contribuyente relacionados directamente con su actividad económica generadora de renta, que se encuentren legalmente sustentados, como atenciones a clientes, reuniones con empleados y con accionistas.
- De acuerdo al artículo 28, numeral 12, del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), se consideran como gastos deducibles las mermas que se generen como resultado de “los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos susceptibles a reducirse en su cantidad o volumen”, de conformidad con los porcentajes que determine el Director General del Servicio de Rentas Internas, a través de resolución.
- De acuerdo al artículo 28, numeral 13, del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), se consideran para efectos de deducibilidad los gastos incurridos por el contribuyente como resultado de celebrar actos de fusión, escisión, disolución y liquidación de las sociedades constituidas.

2.1.9 Gastos no deducibles

El Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010), en su artículo 35, delimita cuales son los gastos que no son considerados como deducibles para efectos del cálculo del impuesto a la renta, de acuerdo al siguiente detalle:

1. Las cantidades destinadas a sufragar gastos personales del contribuyente y su familia, que sobrepasen los límites establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y el presente Reglamento.
2. Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier

naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento o de los autorizados por el Servicio de Rentas Internas.

3. Las pérdidas o destrucción de bienes no utilizados para la generación de rentas gravadas.

4. La pérdida o destrucción de joyas, colecciones artísticas y otros bienes de uso personal del contribuyente.

5. Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Las multas por infracciones, recargos e intereses por mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública.

7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

8. Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos en los que la ley obliga a tal retención.

9. Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituido.

2.1.10 Contabilidad o registro de ingresos y egresos

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) y su reglamento de aplicación, se encuentran obligados a llevar contabilidad y declarar el impuesto a la renta de acuerdo a los resultados de las mismas:

- Las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras.
- Sociedades
- Personas Jurídicas.
- Sociedades de hecho.
- El fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica.
- El consorcio de empresas.
- La compañía tenedora de acciones con la consolidación de sus estados financieros.

- El fondo de inversión o cualquier entidad que constituya una unidad económica o patrimonio independiente de sus miembros.
- Todas las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero realicen actividades económicas en el Ecuador, que hayan superado nueve fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta o cuyos ingresos brutos anuales del ejercicio económico inmediato anterior, hayan sido superiores a quince fracciones básicas desgravadas o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a doce fracciones básicas desgravadas.

De acuerdo al artículo 37 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2010):

Las personas naturales que, de acuerdo con el inciso anterior, hayan llevado contabilidad en un ejercicio impositivo y que luego no alcancen los niveles de capital propio o ingresos brutos anuales o gastos anuales antes mencionados, no podrán dejar de llevar contabilidad sin autorización previa del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

La contabilidad deberá ser llevada bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado.

Los documentos que sustentan la contabilidad deberán conservarse durante el plazo mínimo de siete años de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario como plazo máximo para la prescripción de la obligación tributaria, sin perjuicio de los plazos establecidos en otras disposiciones legales.

De acuerdo al artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), las personas naturales que efectúen actividades empresariales con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos para las personas obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar un registro de ingresos y egresos.

2.1.11 Determinación del impuesto a la renta

La determinación del impuesto a la renta se puede realizar por actuación del sujeto activo, declaración del sujeto pasivo o por un sistema mixto (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 22).

La determinación del sujeto activo se puede realizar en forma directa a través de la contabilidad del sujeto pasivo, y con los documentos, datos, informes entregados por los responsables o terceros, y en forma presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiere presentado su declaración y no mantenga contabilidad, o que hubiere presentado su declaración sin los respaldos suficientes (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 23).

El impuesto a la renta debe ser declarado por el sujeto pasivo, esa es su obligación, y para ello, debe llenar los formularios pertinentes de acuerdo a las disposiciones que la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas establezca para su efecto a través de resoluciones (Benítez, 2009).

Las declaraciones son definitivas y vinculantes para el sujeto pasivo, sin embargo, pueden ser modificadas con una declaración sustitutiva cuando existan errores, siempre que impliquen el pago de un valor mayor a favor del Fisco (Benítez, 2009).

Los gastos incurridos por el sujeto pasivo considerados como deducibles de su impuesto a la renta, de acuerdo a la normativa ya expuesta dentro de la presente investigación, deben ser incluidos en su declaración y debidamente respaldados, con los comprobantes legales pertinentes para cada caso.

Los costos y gastos en que incurren las personas naturales y jurídicas para generar sus rentas, pueden tener un origen o naturaleza diverso, conforme la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación lo han previsto en las normas expuestas, y puede ocurrir que los contribuyentes, obligados a declarar el impuesto a la renta de manera anual, no puedan determinar con exactitud que aquel egreso realizado en su contabilidad, corresponde a un gasto deducible o tal vez

tiene una naturaleza distinta, por lo que no puede ser considerado como tal, y en conclusión, dichas declaraciones serían erróneas.

Los errores en las declaraciones del impuesto a la renta pueden resultar en la liquidación de un impuesto de menor o mayor cuantía, en perjuicio no solamente de la administración tributaria, sino de los mismos contribuyentes, por lo que, es importante que más allá de los formularios que el Servicio de Rentas Internas ponga a disposición de los contribuyentes para que realicen sus declaraciones, se pueda determinar la verdadera naturaleza de los gastos incurridos para la generación de sus rentas, y en tal sentido, se atienda a la verdadera naturaleza económica de las transacciones efectuadas, incluso prescindiendo de los formalismos jurídicos.

Capítulo III

Análisis jurisprudencial del principio de realidad económica.

Dentro de este acápite se realizará un análisis casuístico, respecto de la aplicabilidad o no del principio de realidad económica en la jurisprudencia ecuatoriana, atendiendo a fallos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en los cuales se han resuelto recursos de casación, correspondientes a casos relacionados con la deducibilidad del impuesto a la renta.

Además, para enriquecer el estudio, se observará como la legislación en materia tributaria ha recogido el principio de realidad económica, y se efectuará un análisis de Derecho Comparado, con la legislación y jurisprudencia tributaria de la República de Argentina.

Partimos por reconocer que la Corte Nacional de Justicia es el órgano jurisdiccional, que por mandato de la Constitución de la República del Ecuador (2008) y del Código Orgánico de la Función Judicial (2009), se encuentra facultada para absolver consultas, dirimir fallos contradictorios, sentar precedentes jurisprudenciales, y emitir en casación fallos de triple reiteración, entre otras cuestiones (Troya, 2014).

La atribución específica de “desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración” le corresponde al Pleno de la Corte Nacional de Justicia el cual se encuentra conformado por los veintiún jueces o juezas que forman parte de dicho órgano jurisdiccional, actuando como Secretario o Secretaria, quien ostente el cargo de Secretario o Secretaria General de la Corte Nacional (Código Orgánico de la Función Judicial 2009, art. 180, numeral 2).

El Pleno de la Corte Nacional de Justicia para instalarse requiere de al menos doce jueces o juezas como quórum, y para poder tomar decisiones, de al menos doce votos conformes de los magistrados (Código Orgánico de la Función Judicial, 2009, art. 179).

El sistema de precedentes jurisprudenciales se desarrolla cuando existen fallos emitidos por las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia que resuelven sobre el mismo punto de derecho, es decir, durante tres ocasiones los jueces aplican el mismo criterio, y por ende se encuentran obligados a remitir al Pleno de la Corte, a través del presidente de cada sala, los tres fallos reiterativos, a fin de que en el plazo de sesenta días decidan sobre su conformidad o no, si dentro de ese plazo el Pleno no se pronuncia, o si ratifica el criterio de los fallos, dicha opinión será considerada como jurisprudencia de aplicación obligatoria (Código Orgánico de la Función Judicial, 2009, art. 182).

Además la resolución que emita el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, en la cual reconozca la existencia de un precedente jurisprudencial, “contendrá únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso”, y será publicado en el Registro Oficial para efectos de que sea de aplicación obligatoria (Código Orgánico de la Función Judicial, 2009, art. 182).

La jurisprudencia obligatoria únicamente puede ser modificada, si es que los jueces ponentes designados por sorteo para cada sentencia, determinan y sustentan con argumentos válidos que se debería cambiar el criterio jurisprudencial, y dicha sentencia deberá ser sometida a conocimiento del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, para que determine en forma unánime si se deja o no sin efecto el precedente obligatorio, o si se trata de un criterio nuevo que no se hallaba comprendido en la jurisprudencia obligatoria (Código Orgánico de la Función Judicial, 2009, art. 182).

Los fallos o resoluciones de casación que emiten las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia son publicadas en el Registro Oficial para efectos de control social (Código Orgánico de la Función Judicial, 2009, art. 197). Dichos fallos constituían un precedente para la aplicación de la Ley, conforme lo disponía la Ley de Casación, en su artículo 19, normativa que fue derogada a partir del 22 de mayo de 2016, fecha en la cual entró en vigencia el Código Orgánico General de

Procesos, pese a que fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 506, el 22 de mayo de 2015, sin embargo, en su disposición final segunda determinó que entraría en vigencia oficialmente, después de doce meses, contados a partir de su publicación, sin perjuicio de que determinadas disposiciones ya entraron en vigencia de manera inmediata, pero no lo concerniente a la derogación de la Ley de Casación.

Entonces a partir del 22 de mayo de 2016, el Código Orgánico General de Procesos regula todo lo concerniente a la interposición del recurso de casación en materia contencioso tributaria, y no determina en ninguna disposición que las sentencias o fallos de casación constituyan ningún tipo de precedente, como sí lo hacía la Ley de Casación que fue derogada; sin embargo, los fallos o resoluciones que emitan las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia, en especial y para efectos de la presente investigación, los emitidos por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario contienen argumentación jurídica y criterios doctrinales, que deberían ser aplicados y considerados por los jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, para resolver sobre todo recursos de casación, por lo que dichos criterios pueden ser citados como precedentes, aunque no tengan carácter vinculante como precedente jurisprudencial obligatorio.

3.1. Estudio de la importancia de la interpretación económica en el Código Tributario. Análisis de la legislación en Ecuador.

La interpretación económica de las normas tributarias ya fue abordada en el primer capítulo del presente trabajo, por lo que no será necesario retomar análisis conceptuales, sin embargo, si nos parece pertinente comentar lo que sostiene el tratadista José Vicente Troya, quien en su libro Estudios de Derecho Tributario (1984), refiere al profesor Micheli, en lo que respecta a la consideración del objeto de la ley tributaria, en la cual se encuentran elementos de técnica y economía financiera, que son individualizados por la norma, por lo tanto, dichos elementos de orden económico son parte de la ley tributaria.

Además Troya (1984) trae a la mesa del debate una discusión teórica interesante al referirnos al tratadista Giannini, quien sostiene que el factor económico es considerado en relación a la ley tributaria como un problema entre calificación jurídica y relación económica, ante lo cual Troya señala que “se debe distinguir entre el aspecto económico que en la fase pre-jurídica influye en la creación de la norma, y el jurídico que propiamente aparece luego para la interpretación” (1984, p.115),

En nuestro ordenamiento jurídico encontramos dos normas importantes que nos revelan la existencia del principio de realidad económica, en la legislación tributaria, desde el año de 1975, fecha en la cual se expidió el actual Código Tributario, codificado en el año 2005, normativa que regula de manera general las relaciones jurídicas derivadas de las obligaciones tributarias en el Ecuador, y que contienen las disposiciones a las que hemos hecho referencia.

Así el Código Tributario (2005), en su artículo 13, dispone lo siguiente:

Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.

En la norma citada se menciona que las normas tributarias “deben ser interpretadas con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”; es decir, que los métodos de interpretación de las normas tributarias corresponden a los mismos que las reglas generales aplicables a las demás normas de derecho, con particular énfasis en el fin y naturaleza económica del hecho generador de la obligación tributaria que contienen dichas normas.

Por otro lado, el artículo 17 del Código Tributario (2005) dispone que:

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

De la redacción de la norma se desprende que el legislador aceptó el criterio jurídico de que la realidad prima sobre las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes, ya que la disposición antes referida señala que la calificación del hecho generador debe realizarse considerando "(...) su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados (...)".

El criterio de que la realidad prima sobre las formas jurídicas ya fue expuesto en el primer capítulo del presente trabajo, como una tesis que está continuamente en discusión por los diferentes tratadistas del Derecho Tributario actuales, sin embargo, más allá de los criterios a favor o en contra que los doctrinarios mantengan, observamos que el criterio se encuentra recogido por nuestra legislación, por lo tanto, es vinculante y norma de obligatorio cumplimiento para el intérprete al momento de calificar al hecho generador de cualquier obligación tributaria.

A su vez, conforme lo dispuesto en el segundo inciso de la norma citada, no solo se estaría aceptando el criterio de que la realidad prevalece sobre la forma, sino que se aplicaría dicho criterio para determinar la verdadera naturaleza y alcance de las situaciones o relaciones económicas en que incurrieron los sujetos, independientemente de los instrumentos o actos jurídicos celebrados, siendo la intención del legislador, que para determinar el hecho generador de un tributo se observe primordialmente la realidad de los hechos incurridos, sobre cualquier forma jurídica.

El análisis de las normas del Código Tributario expuestas nos llevan a concluir que el principio de realidad económica se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, y que por lo tanto, debe ser aplicado y considerado por los jueces al momento de dirimir controversias e incluso por la administración tributaria, al cumplir con su facultad determinadora y recaudadora, especialmente cuando se susciten discrepancias en cuanto a la determinación de la realidad económica de los actos o hechos incurridos por los sujetos, para calificarlos como hechos generadores de obligaciones tributarias, con el fin de que prevalezca la verdad sobre los actos incurridos antes que los formalismos jurídicos utilizados para tal o cual transacción de orden económica.

3.1.1 Análisis en sentencias emitidas por la Corte Nacional de Justicia, sobre las deducciones del impuesto a la renta.

3.1.1.1 Expediente 143-2007

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional expidió el fallo de casación, correspondiente al Expediente No. 143-2007, el cual fue emitido el 27 de febrero de 2009, a las 11h00, y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 89 de fecha 23 de noviembre de 2010.

El fallo fue emitido por el recurso de casación interpuesto por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, en contra de la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, dictada el 9 de julio de 2007, en la cual, dicho órgano jurisdiccional resolvió a favor de la compañía MANUFACTURAS DE EXPORTACION CIA. LTDA., quien presentó una demanda de impugnación del acta de determinación No. RMA-ATIADDT2006-00028 del impuesto a la renta del contribuyente, correspondiente al ejercicio económico impositivo 2001, en contra de

la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, obteniendo la aceptación de su pretensión de impugnación.

La interposición del recurso de casación, presentado por la autoridad tributaria se sustenta en el artículo 3 de la Ley de Casación, vigente en aquel entonces, señalando falta de aplicación de las siguientes disposiciones: los artículos 82 y 89 del Código Tributario; los artículos 10 y 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, el artículo 4 del Reglamento de Facturación, emitido a través del Decreto Ejecutivo No. 1011, y publicado en el Registro Oficial No. 222 de fecha 29 de junio de 1999.

La argumentación de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas se basa en que el contribuyente demanda la impugnación del acta de determinación del impuesto a la renta del año 2001, porque la autoridad administrativa determinó errores en los formularios de su declaración y que supuestamente no fueron justificados por los contribuyentes, tales errores se refieren a que la compañía MANUFACTURAS DE EXPORTACION CIA. LTDA. incluyó en el formulario de su declaración como gastos administrativos, egresos que en realidad correspondían a distribución de utilidades, y que el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 omitió observar en su sentencia las disposiciones del Reglamento de Facturación vigente en esa fecha, y las disposiciones de los artículos referidos, entre los cuales se establecía la disposición de que las declaraciones de los contribuyentes los hacen responsables por la veracidad de los datos declarados.

La contestación de la empresa MANUFACTURAS DE EXPORTACION CIA. LTDA., cuando fue notificada con el recurso de casación interpuesto por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, fue afirmar que efectivamente declaró como “gastos administrativos”, valores que a su criterio correspondían a una “distribución de utilidades”, la cual fue efectuada entre socios de una asociación de cuentas en participación, figura legal contemplada por la Ley de Compañías, a favor de la Cooperativa PRODUMANTA, con quien MANUFACTURAS DE EXPORTACION CIA. LTDA. mantenía un contrato de asociación, con el cual se

convertía en receptora de la utilidad de un negocio, más no en la proveedora o vendedora de ningún producto o servicio.

Además, MANUFACTURAS DE EXPORTACION CIA. LTDA. justificó que el supuesto error incurrido cuando realizó su declaración del impuesto a la renta, se debió a que el formulario no contemplaba otro casillero más adecuado para registrar el egreso, y que lógicamente aquello no era atribuible a su responsabilidad.

La controversia que finalmente dirimió la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, fue develar cual era la verdadera naturaleza económica del egreso incurrido por la empresa MANUFACTURAS DE EXPORTACION CIA. LTDA., y para esto en su resolución se apoyó de las disposiciones contenidas, en los artículos 13, 14 y 17 de Código Tributario, es decir, aplicó el fundamento del principio de realidad económica, de acuerdo al siguiente fragmento de la misma resolución:

(...) esta Sala considera necesario dejar señaladas como premisas las normas contenidas en los artículos 13, 14 y 17 del Código Tributario en virtud de las cuales la interpretación de las normas tributarias debe hacerse "teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica" y entendiendo las palabras empleadas en la ley tributaria "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

La aplicación de disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho debe hacerse únicamente con carácter supletorio y teniendo como límite los principios básicos de la tributación que por ende no deben ser contrariados. Al referirse al hecho generador el legislador ha dispuesto que deberá ser calificado "conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica" cuando consiste en un acto jurídico y atendiendo a "las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen" cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos (...).

Además, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en su fallo manifestó que la Administración Tributaria no consideró las normas anteriormente expuestas, y que solamente se basó en razonamientos

netamente jurídicos, omitiendo desentrañar la verdadera naturaleza económica del egreso incurrido por el contribuyente.

La Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas a criterio de la Sala, debió considerar que el egreso efectuado por el contribuyente correspondía a un gasto incurrido necesariamente para poder generar la renta o utilidad de su negocio, por lo tanto era aplicable la deducibilidad del impuesto a la renta, pues en el fallo señaló que:

(...) era inconcebible que el contribuyente pueda haber obtenido los ingresos declarados sin el concurso de las ánimoelas o artesanías de tagua aportadas por la Cooperativa PA y por un sin número de artesanos que se las entregaron en base a acuerdos preexistentes al contribuyente, para que este las comercialice al exterior (...)

Y, en ese sentido la Sala manifestó que era lógico que el contribuyente debía entregar algo a cambio de esos bienes recibidos por quienes los elaboraron, por lo tanto, concluyó manifestando que los valores entregados como contraprestación eran necesarios para generar la renta de la empresa.

Otro punto, en el cual se fundó la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario para negar el recuso, es que pese a que la normativa tributaria en más de una disposición ha recalcado la importancia de que los gastos incurridos para ser considerados como deducibles, deben encontrarse justificados a través de comprobantes de venta, pero esto se aplica de acuerdo a las disposiciones vigentes, cuando se trata de gastos atribuibles a la transferencia de bienes o servicios, lo cual no ocurrió en el presente caso, por lo tanto, esa argumentación de parte de la Administración Tributaria no fue válida.

De esta manera, la Sala aplicó el criterio del principio de realidad económica consagrado en nuestra legislación tributaria, y efectivizó lo señalado también por autores como Gotlib, Jarach, Valdés Costa, entre otros, referidos en el primer capítulo de esta investigación, quienes expusieron sobre el criterio de que lo

importante es determinar la verdadera naturaleza de las situaciones o hechos incurridos por los contribuyentes, sobre los formalismos jurídicos empleados.

La aplicación del principio de realidad económica fue necesaria y pertinente para resolver el caso expuesto, tal es así que incluso la Sala omitió considerar la afirmación realizada por el contribuyente en su contestación, de que el egreso en discusión correspondía a “utilidades distribuidas”, y al final determinó que la naturaleza verdadera de esos valores entregados, correspondían a “otro tipo de egresos”, por lo que se aceptaba de igual manera su deducibilidad.

Hemos considerado este fallo como un ejemplo y precedente muy importante en la aplicación efectiva del principio de realidad económica para dirimir conflictos en materia tributaria, sobre todo para determinar la verdadera naturaleza de los gastos incurridos por el contribuyente, necesarios para la generación de sus rentas, y por lo tanto, deducibles en la liquidación de dicho impuesto.

3.1.1.2 Expediente 127-2007

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional expidió el fallo de casación, correspondiente al Expediente No. 127-2007, el cual fue emitido el 3 de abril de 2009, a las 09h15, y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 135 de fecha 26 de abril de 2011.

El Juez ponente que resolvió el recurso es el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, importante tratadista del Derecho Tributario en el Ecuador, al cual hemos referido en la presente investigación en algunas ocasiones.

El fallo fue emitido por el recurso de casación interpuesto por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, en contra de la sentencia emitida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, ubicada en Guayaquil, dictada el 15 de agosto de 2007, en la cual dicho órgano jurisdiccional aceptó favorablemente la demanda propuesta por IG S.A., declarando la nulidad de la liquidación de diferencias en declaraciones 0030.

En el presente caso, fue la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, quien alegó la aplicación del principio de realidad económica, de acuerdo a las disposiciones de los artículos 13 y 17 del Código Tributario, argumentando que la Administración Tributaria tiene la facultad de:

“verificar la incurrancia de los hechos que conforman la cuantificación de los hechos generadores; que la doctrina permite buscar la voluntad económica de las partes y desempeñar la *intentio factis* por sobre la *intentio juris*; que en la búsqueda de la verdad puede prescindirse de las formas jurídicas adoptadas por las partes en determinadas operaciones comerciales y civiles”.

Además, el recurso de casación fue fundado en criterios de que la sentencia recurrida es contradictoria, que no se observaron disposiciones del Reglamento pertinente para realizar los asientos contables correctos, entre otras, sin embargo, para efectos del presente análisis, es pertinente rescatar que la Administración Tributaria recurrió a la Doctrina para argumentar su recurso de casación, respecto del criterio de prescindir de las formas jurídicas para determinar la verdadera naturaleza económica de los hechos, desempeñando la *intentio factis* sobre la *intentio juris*, tesis sostenida por el tratadista Dino Jarach, al cual citamos en el primer capítulo de este trabajo.

La contestación de la empresa IG S.A., cuando fue notificada con el recurso de casación interpuesto por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, fue negar la aplicabilidad del principio de realidad económica, contenido en los artículos 13 y 17 del Código Tributario, pues a su criterio la interpretación en materia económica únicamente es aplicable cuando se determinan casos de evasión tributaria por parte de los contribuyentes, y que en este caso, la empresa IG S.A. presentó las facturas emitidas por su proveedor y el contrato que sustentaba la transacción, que actuó de buena fe y que en definitiva el gasto debía considerarse como deducible.

Concretamente los hechos sobre los cuales el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 emitió la sentencia que ha sido susceptible del presente recurso, corresponden a una controversia que se suscitó porque la empresa actora sostenía que había incurrido en un gasto al pagarle a la compañía JULI S.A. por haber contratado un estudio de marketing, y de acuerdo al criterio de la Administración, pese a que existían los comprobantes de egresos formales, no se podía considerar los mismos como gastos deducibles, puesto que la compañía JULI S.A., era “una empresa de papel”, la cual:

(...) consta inscrita únicamente en la cámara del libro y que no tiene domicilio tributario, carece de cuentas bancarias, de servicio telefónico, de servicio de agua potable, no ha obtenido patente municipal, no consta en el Seguro Social y en general no existen señales de su funcionamiento. Todo ello induce a la administración a no admitir la verosimilitud del gasto.

Posteriormente, la Sala revisó el expediente y la documentación incorporada y pudo verificar que la compañía JULI S.A. de acuerdo a sus estatutos tenía un objeto social muy amplio, en el contrato que supuestamente sustentaba el gasto incurrido, solo contenía la descripción del objeto social de IG S.A. más no de la proveedora del servicio, que los egresos de caja correspondían al año 2004, más no al ejercicio económico 2003, que estaba en discusión, entre otros elementos que despertaban la duda sobre la veracidad respecto de dicho gasto, por lo que la Sala realizó el siguiente análisis:

El impuesto a la renta en el Ecuador se estableció y se mantiene como un gravamen al ingreso líquido, esto es, luego de deducirse los gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y mejorar los ingresos sujetos a la carga. De este precepto se sigue que entre el gasto deducible es y el ingreso debe haber una relación causal y finalista; vale decir, el gasto deducible el que tiene como causa y finalidad generar ingresos sujetos al tributo. Los perceptores de ingresos y actores económicos son los que a su arbitrio han de decidir que gastos realizar para obtener los ingresos. No obstante la amplia libertad, por lo demás garantizada constitucionalmente, para

desarrollar actividades económicas, a la Administración Tributaria y a quienes ejercen jurisdicción en la materia, les queda verificar la existencia de la relación causal entre el gasto y el ingreso. El ejercicio de estas potestades es una actividad reglada que requiere acompañarse de juicios y criterios lógicos y sostenibles. A esta Sala de Casación no le está permitido reexaminar los hechos y la valoración de los mismos que en su momento hayan efectuado la Administración Tributaria, por un lado, y el Tribunal de instancia, por otro; sin embargo, el análisis de la sentencia ha evidenciado que el juzgador no ha aplicado íntegramente los principios relativos a la valoración de la prueba, especialmente la que abundantemente ha aportado la administración respecto de la falta de razonabilidad y conexión entre el gasto y el ingreso, en los términos que se remencionan en este considerando.

Lo expuesto por la Sala respecto a la causalidad que debe existir entre el gasto generado y el ingreso obtenido, recoge lo dispuesto por La Ley de Régimen Tributario Interno, que determina que los gastos incurridos y materia de deducción del impuesto a la renta a favor de los contribuyentes, deben ser gastos necesarios, lo cual en el presente caso no fue demostrado, por lo que se puso en evidencia que el Tribunal de Instancia no hizo un suficiente análisis de las pruebas incorporadas al proceso.

Finalmente, la Sala de la Corte Nacional concluye que “para que un gasto se considere deducible es preciso que concurren dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación de ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo”. Y que en el presente caso, pese a que se probó el cumplimiento de los requisitos formales para considerar al gasto impugnado como deducible, no se logró demostrar la vinculación razonable a la generación del ingreso, por lo que la sentencia fue casada y se confirmó el fallo del Tribunal de Instancia, ratificándose las glosas determinadas por las diferencias de las declaraciones del contribuyente.

Además, algo muy importante que señaló la Sala de la Corte en su fundamentación, es que para verificar la razonabilidad de los gastos y su relación con el ingreso, la administración tributaria debe tener el debido cuidado de no afectar “las libertades de comercio, industria, contratación y en general de emprendimiento garantizadas en la Constitución”, que para ello, debe fundamentarse en bases técnicas y científicas, y sobre todo “respetar el carácter superior de los derechos en virtud de los cuales los contribuyentes gozan de libertades, arbitrios y medios para llevar adelante sus actividades económicas.

La resolución de casación analizada constituye un precedente muy importante, que demuestra que el principio de realidad económica no solo es aplicable en beneficio del contribuyente, sino que también puede ser invocado por la administración tributaria, pues en el presente caso pese a que dentro del proceso se determinó que los requisitos formales para atribuirle al gasto en discusión como deducible, se cumplieron, las alegaciones de la administración tributaria sobre la falta de causalidad entre el gasto y el ingreso, desvirtuaron la deducibilidad, porque la administración tributaria buscó determinar la realidad detrás del contrato, de los comprobantes de venta y de los asientos contables presentados por el contribuyente, a fin de que primara la realidad sobre las formas jurídicas empleadas.

3.2 Principio de realidad económica en Argentina

En forma complementaria, como un aporte adicional al estudio realizado, analizaremos desde el punto de vista del Derecho comparado, la consideración y aplicación jurisprudencial del principio de realidad económica.

Partiremos por señalar lo expuesto por el importante tratadista argentino del Derecho Tributario, Dino Jarach, quien sostiene que la consideración económica adquiere particular importancia sobre aquellos hechos imponibles que sean consecuencia de actos comerciales o civiles originados o elegidos por la voluntad de las partes, lo que a criterio del autor podría derivar en un conflicto entre la

voluntad individual de los sujetos y la voluntad de la Ley, que ha previsto determinadas consecuencias a dichos actos (1999, p. 396).

Además Jarach (1999) sostiene que debe distinguirse sobre los actos o negocios jurídicos en que incurran las partes, la voluntad de las partes de someterse a una determinada operación económica, el fin práctico que persiguen, a lo que el autor denomina como la *intentio facti*, de la *intentio juris*, que es equivalente a la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico privatista.

La tesis expuesta ya fue analizada en el primer capítulo, pero es importante hacer una mención nuevamente a su contenido, pues esta doctrina fue recogida por el derecho positivo argentino como un pionero en la aplicación del principio de la realidad económica en Sudam (Jarach, 1999).

Para sintetizar lo propugnado por Jarach (1999) respecto a la realidad económica, lo más importante por considerar, es que las leyes tributarias se interpretan jurídicamente como el resto de normas de los ordenamientos jurídicos, sin embargo, siempre se encuentra presente el componente de la consideración económica que debe ser tomada en cuenta por el intérprete de las leyes tributarias, respecto de los hechos imposables, es decir, que el principio apunta lógicamente a interpretar los hechos imposables según su naturaleza económica, pues solo así se podrá obtener los indicadores de riqueza o capacidad contributiva de los contribuyentes y generar los efectos jurídicos dispuestos en las normas.

Dino Jarach (referido por Ross, 2009, p. 236) afirma que la interpretación económica del hecho generador cabe en todos los casos y que no es un factor determinante para su aplicación que exista la intencionalidad de los contribuyentes de evadir sus obligaciones tributarias, y pone a consideración un caso real, suscitado en la República de Argentina, en los siguientes términos:

La Corte Suprema de Argentina se pronunció ante la siguiente situación: dos sociedades (personas jurídicas de derecho privado) diferentes, pero que se encontraban unificadas económicamente, donde la sociedad extranjera obtenía el

99.95% del capital de sociedad local que las abonaba. En aplicación de la Ley No. 11.683 de la República de Argentina, debía pagarse el impuesto a la renta sobre esas ganancias, y no considerarse como gasto deducible, porque se obtendría una exclusión impositiva que no contempla la Ley. Para llegar a esa resolución, los jueces consideraron la situación económica real, con exclusión de las estructuras jurídicas empleadas, que no correspondían a la realidad (Ross, 2009, p. 236).

Respecto al caso expuesto primero debemos partir porque la Ley No. 11.683 de la República de Argentina, contiene dos artículos que demuestran la aplicación del principio de la realidad económica en dicho ordenamiento jurídico. El artículo 11 que dispone principalmente que "en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica"; y en su artículo 12 dispone principalmente que "para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes". Es decir, que se atribuye mucha importancia a la intención de los particulares, a la verdadera naturaleza económica de los hechos incurridos, prescindiendo de las figuras o estructurales legales utilizadas para determinar la existencia del hecho imponible gravado (Minuche Zambrano, 2015).

Por eso, en el caso se expuesto, la Corte Suprema de Argentina determinó que pese a que estas dos sociedades eran totalmente diferentes desde el punto de vista del derecho privado, aplicando el principio de la realidad económica, se pudo determinar que se encontraban relacionadas económicamente, y finalmente no se aceptó la deducibilidad de los supuestos gastos que generaba la persona jurídica local, al realizar pagos a la sociedad extranjera, que obtenía el 99.95% del capital de la sociedad local, y el órgano jurisdiccional determinó que se debía pagar el impuesto a la renta sobre dichos valores (Minuche Zambrano, 2015).

El caso expuesto corresponde al fallo emitido el 31 de julio de 1973, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto de las compañías Parke Davis y Cía.,

S.A. (Minuche Zambrano, 2015), el cual constituye un importante precedente jurisprudencial en la aplicación del principio de la realidad económica, que como ya fue manifestado se encuentra recogido por la legislación tributaria argentina, cuyos pilares son casi idénticos a los recogidos por el Código Tributario ecuatoriano en sus artículos 13 y 17, los cuales ya hemos analizado y estudiado previamente.

Conclusiones.

La interpretación de las leyes tributarias es un ámbito de amplia discusión en el Derecho Tributario, varios han sido los tratadistas que le han dado importancia a su estudio y análisis, y concuerdan en que las normas tributarias deben ser interpretadas atendiendo su significado económico, precisamente porque las normas tributarias regulan los hechos o situaciones en que incurren los sujetos pasivos de los tributos, cuando celebran actos o realizan transacciones comerciales de orden económico, las cuales son recogidas por las leyes tributarias, como hechos imponibles o generadores; es decir, al incurrir en tales situaciones se generan obligaciones tributarias para los intervinientes.

En el primer capítulo de esta disertación se hizo un análisis sobre el hecho generador, sus principales caracteres y elementos, siendo de vital importancia el estudio de su elemento material, pues constituye la descripción de la situación o hecho en que deben incurrir los sujetos para que se genere la obligación tributaria, y dicha descripción conlleva la capacidad contributiva que debe demostrar el potencial sujeto pasivo para ser gravado con el tributo, esos hechos o situaciones deben ser primordialmente de naturaleza económica para ser tributariamente relevantes.

Más adelante se hizo una breve reseña histórica sobre el origen de la interpretación económica del hecho generador, y se determinó que fue en Alemania, donde se originó este dogma, en el año de 1919, cuyo ordenamiento tributario trajo la premisa importante de que la interpretación de las normas tributarias debe realizarse atendiendo a su significado económico y su finalidad, y a partir de ese aporte, este principio se difundió en los diferentes ordenamientos jurídicos, tal es así, que llegó a Sudamérica, con el tratadista argentino Dino Jarach, quien introdujo esta tesis en el Código Tributario de la República de Argentina y en su Ley 11.683, y más tarde en el año de 1958, este principio de la realidad económica se difundió en el resto de países sudamericanos, cuando se celebró la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, y sobre todo, en el año de 1967, cuando se emitió el Proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina, el cual recogió la interpretación

económica en materia tributaria como un principio, que determinó algo muy importante: la consideración de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes.

Precisamente algo básico dentro del estudio del principio de la realidad económica en materia tributaria, es la noción de que el intérprete debe desentrañar la verdadera naturaleza económica de los hechos o situaciones incurridos por los contribuyentes, prescindiendo de las formas jurídicas o los instrumentos legales empleados; al respecto, el Modelo de Código Tributario para América Latina señaló dos situaciones, la primera decía que, si del análisis de la Ley Tributaria se deduce que el hecho generador surgió atendiendo a la realidad y no a los formalismos jurídicos incurridos por los contribuyentes, entonces el intérprete de la norma tributaria podría prescindir de las formalidades y atribuiría una significación de acuerdo a la realidad de los hechos; y la segunda, si se generaría una disminución en la base imponible del tributo, debido a que los formalismos jurídicos empleados por los contribuyentes son evidentemente inapropiados para la verdadera naturaleza de los hechos, entonces la norma tributaria debería aplicarse prescindiendo de las formalidades. Lo importantes es que en los dos casos contemplados, se aceptó la noción de que los formalismos jurídicos son irrelevantes, mientras contradigan la verdadera naturaleza de los hechos.

Sobre la tesis contemplada, que fue introducida en el Modelo de Código Tributario para América Latina, Dino Jarach hizo una importante crítica, que fue expuesto en el primer capítulo de esta disertación, principalmente le preocupaba que se promulgue que la interpretación de las normas tributarias, prescindiendo de las formas jurídicas, sean aplicables únicamente con carácter facultativo, y cuando las formas empleadas por los contribuyentes sean contrarias a la naturaleza de los hechos y la base imponible del tributo resulte menor, porque consideraba que la aplicación de dicha premisa debía ser obligatoria para el intérprete, incluso independientemente de si es favorable o no para la Administración Tributaria o para el contribuyente. Dino Jarach propugnaba una aplicación casi ilimitada sobre el principio de realidad económica.

Concordamos con la crítica realizada por el autor Dino Jarach a la propuesta del Modelo de Código Tributario para América Latina, aunque sin desmerecer su contenido, pues trajo a la mesa de debate la aplicación de la interpretación económica de las normas tributarias, y varias legislaciones de Sudamérica lo acogieron, tal es así, que en el año de 1975 el principio de realidad económica fue introducido en el ordenamiento tributario ecuatoriano, con la expedición del actual Código Tributario, el cual contiene dos disposiciones importantes que recogen claramente la aplicación de este dogma, el artículo 13, que se refiere a que las normas tributarias se interpretan considerando las reglas comunes a cualquier norma de derecho, pero “teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”; y el artículo 14, que se refiere a la calificación del hecho generador y señala que, cuando el hecho generador se delimite a conceptos económicos, el criterio para calificarlos debe partir de “las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados”, prescindiendo de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes.

Las normas del Código Tributario mencionadas, son las únicas dentro del ordenamiento tributario ecuatoriano que recogen el principio de realidad económica, pero que consideramos suficientes, pues a diferencia de lo que tratadistas como el argentino Gabriel Gotlib sostienen, que el principio de realidad económica puede tener una aplicación limitada, llegando incluso a cuestionar su utilidad en la práctica para resolver controversias, nosotros consideramos que su valor se encuentra en que es una herramienta jurídica muy útil, pues se aplica para dirimir controversias derivadas de la interpretación del hecho generador de los tributos, atendiendo siempre a la significación económica de la norma y a la voluntad de las partes, es decir, el fin económico que buscaban los intervinientes al incurrir en tal hecho.

Precisamente el objetivo de esta disertación, primero, ha sido determinar si dentro de la legislación ecuatoriana se encuentra contemplado el principio de realidad económica en los términos que la Doctrina ha expuesto, y de acuerdo a las posturas planteadas dentro de nuestra investigación concluimos que sí, y que los artículos 13 y 17 del Código Tributario vigente recogen los fundamentos de este principio,

siendo obligatorio para el intérprete atender lo que éstas dos disposiciones dicen al respecto.

Incluso me atrevería a decir que la “Doctrina de la interpretación de la realidad económica y prescindencia de las formas jurídicas del hecho generador”, expuesta por el importante tratadista Dino Jarach, se encuentra reflejada en las dos normas del Código Tributario a las cuales he hecho referencia, porque al igual que lo expuesto por el autor, con estas normas se busca determinar cuál es la verdadera naturaleza de los hechos generadores o imponibles de los tributos, sin importar las formas, los contratos o actos que emplearon los contribuyentes, siendo relevante para la administración tributaria el atender aquellos hechos con su significación económica.

También algo que menciona Jarach en su Doctrina, y que aunque no se encuentra textualmente expuesto en las normas del Código Tributario, pero consideramos que podemos concluir, al haber realizado el análisis jurisprudencial que se encuentra en el tercer capítulo de esta investigación, es que el principio de realidad económica puede ser aplicado, indistintamente, en beneficio de la administración tributaria o del contribuyente, porque su fin no va determinado para beneficiar ni al sujeto activo, ni al sujeto pasivo de los tributos, sino que más bien pretende ser un medio para alcanzar la justicia y hacer efectivos el principio de capacidad contributiva e igualdad.

El principio de igualdad busca corregir inequidades en los sistemas tributarios, y mediante la aplicación jurisprudencial del principio de la realidad económica en casos concretos, se podría corregir tales inequidades que se encuentran inmersas en las normas tributarias, atendiendo la naturaleza de las operaciones económicas incurridas por los contribuyentes, observando su intencionalidad y sus fines, más allá de que los instrumentos jurídicos utilizados. Además, el principio de realidad económica guarda estrecha concordancia con el principio de capacidad contributiva, pues este último es un eje transversal de la tributación, que debe ser observado por el legislador para que las cargas tributarias no sean confiscatorias, y siempre consideren la capacidad de generar riqueza del contribuyente, como el hecho

generador o imponible de los tributos, es decir, que el legislador debe observar esa realidad económica para tipificarla como el elemento material del hecho generador del tributo.

En el capítulo dos de esta disertación se hizo un breve estudio sobre la deducibilidad del impuesto a la renta en el Ecuador, necesario, puesto que los casos que se analizaron en el tercer capítulo se centraron en controversias relacionadas con la determinación de si ciertos gastos debían o no ser considerados como deducibles del impuesto a la renta, por lo que, podemos concluir que el impuesto a la renta es un impuesto progresivo que grava la utilidad líquida que generan las personas naturales y jurídicas en el Ecuador, en términos generales, y que su base imponible debe ser determinada luego de aplicar algunas deducciones; éstas deducciones se refieren a gastos en los cuales ha incurrido el contribuyente necesariamente para generar sus rentas, siendo la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, las normas que definen claramente todos los gastos que pueden ser considerados como deducibles.

Sin ahondar nuevamente en detalles, puesto que el estudio del impuesto a la renta es muy amplio y puede derivar en un análisis aparte, lo más importante es destacar que este tributo es aplicado en casi todos los sistemas tributarios, es una importante fuente de recaudación de ingresos para la Administración Tributaria, porque todos los ciudadanos, de una u otra forma, generan una renta como consecuencia de la actividad económica a la cual se dedican, y por ende, están sujetos a este tributo, y aunque no lleguen a estar incursos en la base imponible mínima para pagar el impuesto, si tienen la obligación de hacer una declaración anual, por lo que, quienes están sujetos a este impuesto buscarán incluir todos los gastos deducibles posibles para lograr obtener la mayor deducibilidad, y siendo facultad de la administración tributaria, representada por el Servicio de Rentas Internas, receptor de estas declaraciones y en su momento determinar errores en las mismas, de acuerdo a su criterio, especialmente relacionados con la aceptación o no de ciertos gastos como deducibles, se pueden generar controversias que finalmente llegarán ante los Tribunales de lo Contencioso Tributario, anteriormente referidos como Tribunales

Fiscales, por lo que, dichos conflictos son resueltos en sede judicial, llegando en último término a ser resueltos en casación, por las Salas Especializadas de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional.

Precisamente, los casos analizados en el tercer capítulo de esta disertación corresponden a dos fallos de casación, emitidos por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, los cuales tratan sobre controversias relativas a la consideración de si debía aceptarse o no, como deducibles, unos gastos para el contribuyente. Los detalles específicos de cada caso ya fueron señalados en el acápite correspondiente, por lo que no los repetiremos, sin embargo, es importante destacar que en dichos fallos se aplicó el razonamiento de la interpretación económica, prescindiendo de los formalismos o ritualismos jurídicos empleados por los contribuyentes, y se invocó las normas del Código Tributario (artículo 13 y 17), que se refieren a la interpretación de las normas tributarias y la calificación del hecho generador, es decir, que los jueces invocaron el principio de la realidad económica, incluso en uno de los casos, el Servicio de Rentas Internas invocó la aplicación de este principio.

Por lo que podemos concluir que los jueces de la Corte Nacional si consideran el principio de la realidad económica para resolver sus controversias en materia tributaria, especialmente en los casos concernientes a la deducibilidad el impuesto a la renta en el Ecuador, que basan su argumentación principalmente en las normas del Código Tributario que nos remiten a este principio, pero que no invocan la doctrina de manera suficiente, cuando existen varios autores importantes del Derecho Tributario, como Dino Jarach, que lo han estudiado, y aportan argumentos claves para su aplicabilidad en la casuística.

Además, a lo largo de esta investigación encontramos innumerables tratadistas en la materia que mencionan las bondades del principio de la realidad económica, sin embargo, en el Ecuador la literatura sobre el tema continúa siendo escasa, aparte de breves análisis de la interpretación de las normas tributarias, por lo que se debería estudiar más a fondo este principio.

Finalmente, nos queda por reconocer que aunque el principio de la realidad económica es aplicado por los jueces de la Sala Contencioso Tributaria para resolver conflictos relacionados con la deducibilidad de los gastos del impuesto a renta, su aplicación es aún incipiente por los órganos jurisdiccionales de menor jerarquía, es decir, por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.

Incluso consideramos que la administración tributaria debería instruirse más para su aplicación, y considerar el principio de la realidad económica en la resolución de los recursos administrativos que conoce, y de acuerdo a su facultad determinadora, debería poder establecer la verdadera realidad económica de algunas transacciones comerciales o civiles incurridas por los contribuyentes, a fin de que las declaraciones realizadas por estos, sean apegadas a la realidad económica perseguida, siendo irrelevante la formalidad jurídica empleada por ellos.

Aunque existen fallos de la Sala Contencioso Tributaria de la Corte Nacional, que se fundamentan en la aplicación del principio de la realidad económica, no existe jurisprudencia obligatoria, pues no se han emitido fallos de triple reiteración, resueltos con un criterio favorable a este principio para que sean sometidos a aprobación del Pleno de la Corte Nacional; y por la reciente expedición del Código Orgánico General de Procesos, que derogó la Ley de Casación, se perdió el carácter que esta norma le daba a los fallos de este órgano jurisdiccional, al atribuirles la calidad de precedente para la aplicación de la Ley, lo que a nuestro criterio constituye un retroceso en materia de precedentes jurisprudenciales, que debería ser corregido por la función legislativa, para devolverle esa calidad a dichos fallos; pese a ello, estamos de acuerdo que aunque en la actualidad no constituyen un precedente jurisprudencial obligatorio, si deberían considerarse como un referente para la resolución de casos similares, pues es obligatorio que dichos fallos sean publicados en el Registro Oficial, en su parte dispositiva, para efectos de control social, lo cual sería beneficioso para que se difunda cada vez más el criterio jurisprudencial sobre el principio de la realidad económica, atendiendo su fin práctico y lo que la Doctrina señala al respecto.

Bibliografía.

- Doctrina:

Aguilar, L. C. (s.f.). *La interpretación de las normas tributarias en función de la realidad de los hechos económicos*. Recuperado el 16 de febrero de 2014, de <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibVirtualData/publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/a08.pdf>

Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. México, México: Interamericana.

Ataliba, G. (1977). *Hipótesis de incidencia tributaria*. . Fundación de Cultura Universitaria.

Barbosa Mariño, J. D. (2006). *El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica*. . Universitas.

Cárdenas Chum , M. A. (2012). *Distorsiones del impuesto a la renta en el Ecuador con relación al anticipo*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar .

Ferreiro Lapatza, J. J. (1994). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A.

Gotlib, G. (2005). *Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común*. Buenos Aires, Argentina: Abaco de Rodolfo Depalma .

Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

- Mejía Andrade, J. S. (2015). *Análisis jurídico del anticipo al impuesto a la Renta en el Ecuador*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Tesis de Maestría.
- Minuche Zambrano, E. (3 de enero de 2015). Obtenido de El Principio de Realidad Económica en el Derecho Tributario : http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistasjuridicas/derecho-economico/359a378_elprincipio.pdf.
- Pelayo, M. L. (s.f.). *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*. Recuperado el 14 de febrero de 2014, de <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2724/6.pdf>
- Pérez de Ayala, J. L., & Pérez de Ayala Becerril, M. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid, España: Dykinson S.L.
- Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., & Carrasco González, F. (2008). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid, España: TECNOS. GRUPO ANAYA S.A.
- Real Academia de la Lengua Española* (Vigésimo tercera ed.). (2014). Madrid , España . Recuperado el 22 de noviembre de 2015, de <http://dle.rae.es/?id=Vy8Qofv&o=h>
- Rodríguez Bereijo León, M. (2007). *La prueba en Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi S.A.
- Ross Bravo, J. (2009). *Derecho Tributario Sustantivo*. Santo Domingo, República Dominicana: Centro de capacitación en política y gestión fiscal de la Secretaría de Estado de Hacienda.
- Saccone, M. (2005). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: La Ley
- Soler, O. (2008). *Derecho Tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Troya Jaramillo , J. V., & Simone Lasso , C. A. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP).

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires - Santa Fé de Bogotá - Madrid: Depalma - Temis - Marcial Pons.

Villegas , H. (1984). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* . Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

- **Legislación:**

L.O.R.T.I. (2004.). *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

L.C.S.R.I. (1977). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.

R.L.R.T.I. (2010). *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010.

COT. (2005). *Código Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

R.D.S.R.I. No. 52 (2015). *Resolución de la Dirección del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCGC15-00000052*. Registro Oficial Suplemento No. 430 de 3 de febrero de 2015.

C.O.F.J. (2009). *Código Orgánico de la Función Judicial*. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.

C.O.G.E.P (2015). *Código Orgánico General de Procesos*. Registro Oficial Suplemento No. 506 de 22 de mayo de 2015.

L.D.C. (2004). *Ley de Casación*. Registro Oficial Suplemento No. 299 de 24 de marzo de 2004. Derogada.

- **Jurisprudencia:**

De impugnación, Expediente de casación 143-2007 (Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario 23 de noviembre de 2010).

Existencia de obligación tributaria, 127-2007 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 26 de abril de 2011).

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Andrea Elizabeth Paredes Campaña, con cédula de ciudadanía 1726300856, autora del trabajo de graduación intitulado: ***“Aplicación del principio de realidad económica por la jurisprudencia ecuatoriana en controversias relativas a deducciones del impuesto a la renta”***, previa a la obtención del grado académico de **ABOGADO** en la Facultad de Jurisprudencia:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar al 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 del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 10 de octubre de 2016



.....

C.C. 1726300856

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

CÉDULA DE No. **172630085-6**

CIUDADANÍA
APELLIDOS Y NOMBRES
**PAREDES CAMPAÑA
ANDREA ELIZABETH**
LUGAR DE NACIMIENTO
**PICHINCHA
QUITO**
GONZALEZ SUAREZ
FECHA DE NACIMIENTO **1992-04-29**
NACIONALIDAD **ECUATORIANA**
SEXO **F**
ESTADO CIVIL **SOLTERO**



INSTRUCCIÓN BACHILLERATO **PROFESIÓN / OCUPACIÓN** ESTUDIANTE

E433312222

APellidos y Nombres del Padre
PAREDES MATEUS PABLO RAMIRO
APellidos y Nombres de la Madre
CAMPAÑA CRUZ AMPARITO GENOVEVA
LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO
2015-09-10
FECHA DE EXPIRACIÓN
2025-09-10



DIRECCIÓN GENERAL
FORMA DEL CEDULADO

000975351