

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**ANÁLISIS DE LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS
TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES EN LA CREACIÓN Y
APLICACIÓN DE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR**

María Fernanda Almeida Reyes

César Montaña Galarza, Dr., Director de Tesis

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de Abogada

Quito, enero de 2013

Universidad San Francisco de Quito

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACION DE TESIS

**ANÁLISIS DE LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS
TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES EN LA CREACIÓN Y
APLICACIÓN DE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR**

María Fernanda Almeida Reyes

Javier Bustos, Dr.

Presidente del Tribunal e Informante

.....

César Montaña, Dr.

Director de Tesis

.....

María de los Ángeles Lombeyda, Dra.

Delegada del Decano e Informante

.....

Luis Parraguez, Ph.D.

Decano del Colegio de Jurisprudencia

.....

Quito, enero de 2013

Quito, 8 de enero de 2013

Señor
**Decano del Colegio de Jurisprudencia de la
Universidad San Francisco de Quito**
Presente.-

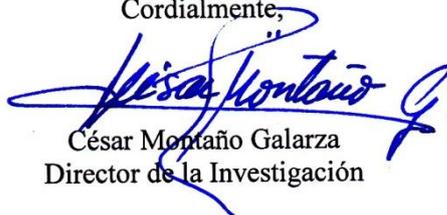
De mi consideración:

En calidad de Director de la Investigación, de la estudiante María Fernanda Almeida Reyes, quien presenta su tesina titulada: "Análisis de la vulneración de los principios tributarios constitucionales en la creación y aplicación de las amnistías tributarias en el Ecuador", luego de la revisión del referido trabajo, informo a usted que lo califico con el puntaje de NOVENTA Y UNO SOBRE CIEN (91/100), desglosado de la siguiente manera:

- a) Importancia del problema presentado: 10 PUNTOS.
- b) Trascendencia de la hipótesis planteada: 10 PUNTOS.
- c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados: 19 PUNTOS.
- d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada): 34 PUNTOS.
- e) Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo del desarrollo de la investigación: 18 PUNTOS.

Particulares que comunico para los fines pertinentes.

Cordialmente,



César Montaña Galarza
Director de la Investigación

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:

Nombre: María Fernanda Almeida Reyes

C. I.: 1716654965

Fecha: Quito, enero de 2013

RESUMEN

En el Ecuador, a lo largo de los últimos 25 años, se han implementado varias amnistías tributarias, figura conocida en el Derecho Tributario como remisión o condonación, contemplados en el ordenamiento jurídico como un modo de extinción de las obligaciones tributarias.

Tomando como punto de partida lo señalado con anterioridad el presente trabajo se encuentra orientado a realizar un investigación jurídica respecto de las garantías que limitan el poder del Estado, y la base sobre la cual se conjugan todos los derechos y obligaciones de los contribuyentes con respecto del mismo.

El presente estudio se encuentra dividido en varios capítulos donde se revisarán temas referentes a la remisión o condonación en el transcurso del tiempo, se detallarán los conceptos e implicaciones tanto del poder y la potestad tributaria frente a las actuaciones del poder legislativo y su apego a los principios tributarios constitucionales, se realizará un análisis de la ley de amnistía del 2008 y los principios tributarios constitucionales transgredidos en la Constitución de 1998 y 2008, y por último se tratarán los nuevos principios de la Constitución del 2008, la suficiencia recaudatoria y la eficiencia a la luz de la amnistía tributaria del 2008.

El propósito final de este esfuerzo radica en compartir con el lector un análisis crítico e integral de la vulneración de los Principios Tributarios en la creación y aplicación de amnistías tributarias en nuestro país.

ABSTRACT

In Ecuador, over the past 25 years, have implemented various tax amnesties contained in Tax Law known as remission referred to in the law as a means of extinguishing tax liabilities.

Taking as a starting point as stated before this work is oriented to perform legal research to guarantees that limit state power, and the basis on which all rights and obligations of taxpayers are conjugated with respect to the same.

This study is divided into several chapters where issues concerning the remission in the course of time it will review the concepts and implications of both the power and the power to tax detailing against the actions of the legislature and its attachment to the tax constitutional principles, an analysis of the 2008 amnesty law and violated the constitutional tax principles in the Constitution of 1998 and 2008 will be performed, and finally the new principles of the 2008 Constitution were addressed, the revenue adequacy and efficiency in light of the tax amnesty of 2008.

The ultimate purpose of this effort is to share with the reader a critical and comprehensive analysis of the breach of Tax Principles in the creation and implementation of tax amnesties in our country.

ÍNDICE

Resumen	6
Abstract	7
INTRODUCCION	11
CAPÍTULO I	
Amnistía tributaria	
1.1 Concepto Amnistía	14
1.2 La remisión en el Derecho civil y su transición hacia el Derecho tributario	17
1.3 Evolución de la remisión en la historia	19
1.4 La remisión en materia tributaria en el Ecuador	20
1.5 El fundamento de la remisión en el ordenamiento jurídico ecuatoriano	22
1.6 La elusión y evasión de tributos como fundamentos de la implementación del régimen de amnistía tributaria	24
1.7 Las exenciones y la remisión en el régimen de amnistías tributarias	25
1.8 Tipos de amnistía tributaria	27
1.9 Las amnistías tributarias en los últimos 25 años en el Ecuador	28
1.10 Origen y base legal de la Amnistía Tributaria del año 2008	30
CAPÍTULO II	
Conceptos de los principios tributarios constitucionales como base de los fundamentos del régimen de amnistía del 2008	
2.1 Poder tributario y Potestad tributaria	35
2.2 Sistema Tributario Ecuatoriano y política fiscal	37
2.3 Principios tributarios de las constituciones de 1998 y 2008	38
2.4 Descripción de los límites materiales y formales: capacidad contributiva y el principio de legalidad	41
2.4.1 Concepto de capacidad contributiva como referente en el análisis del principio de justicia en la tributación	41
2.4.2 La capacidad contributiva como referente del sistema de tributación.....	43
2.4.3 Principio de Legalidad como límite formal e interpretación de la norma	43
2.5 Los principios tributarios constitucionales dentro de los marcos constitucionales ecuatorianos	45

2.5.1 Principio de Generalidad.....	45
2.5.2 Principio de Proporcionalidad y progresividad	45
2.5.3 Principio de Igualdad y Equidad	49
2.5.4 Principio de eficiencia	50
2.5.5 Principio de suficiencia recaudatoria	51
2.5.6 Razonabilidad	52
2.5.7 Discrecionalidad	53
2.5.8 Seguridad Jurídica, en su doble manifestación - certidumbre del Derecho e interdicción de la arbitrariedad.....	53
2.5.8.1 Certeza del Derecho.....	54
2.5.8.2 Interdicción de la no arbitrariedad.....	55

CAPÍTULO III

Los principios tributarios constitucionales, el régimen de amnistía tributaria del 2008 en el Ecuador y la legislación ecuatoriana

3.1 Ley de remisión del 2008 frente al principio de legalidad	59
3.1.1 Ley de amnistía de 2008 frente a la discrecionalidad	60
3.2 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de generalidad	62
3.3 Ley amnistía de 2008 frente al principio de igualdad	64
3.3.1 La igualdad como base del tributo	67
3.3.2 Ley de amnistía de 2008 frente a la igualdad vertical	67
3.3.3 Ley de amnistía del 2008 frente a la no Discriminación	68
3.3.4 Ley de amnistía del 2008, principio de igualdad vertical y beneficios tributarios	69
3.4 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de progresividad	70
3.5 Ley de amnistía de 2008 frente al principio de seguridad jurídica como certeza del derecho e interdicción de la no arbitrariedad	72
3.5.1 Ley de amnistía del 2008 frente a la certeza del derecho	73
3.5.2 Ley de amnistía de 2008 y la interdicción de la arbitrariedad	75

CAPÍTULO IV

La suficiencia recaudatoria y la eficiencia en la nueva Constitución y el régimen de amnistía de 2008

4.1 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de suficiencia recaudatoria	77
4.2 La ley de amnistía del 2008 y eficiencia	81
5. Consecuencias de la aplicación de amnistías tributarias y su impacto económico	82
5.1 Efectos positivos del régimen de amnistía tributaria	82
5.2 Efectos negativos del régimen de amnistía tributaria	83
6. Amnistías tributarias en otros países	85
6.1 España	85
6.2 Italia	86
6.3 Alemania	87
6.4 Reino Unido	87
7. Propuesta: Derogación expresa del Art. 37 y 54 del Código Orgánico Tributario en lo referente a la remisión como modo de extinción de las obligaciones tributarias por considerarlas contrarias al orden constitucional	88
CONCLUSIONES	93
BIBLIOGRAFÍA	97

INTRODUCCIÓN

“El poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro Público es el resumen de todos los poderes. En la formación del Tesoro puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hoyada la seguridad personal; en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, degradado el país (...) No hay garantía de la Constitución, no hay uno de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución exorbitante, desproporcionada o el impuesto mal colocado o mal recaudado”¹.

Un adecuado sistema tributario constituye un frágil equilibrio entre el ejercicio de la potestad estatal de imponer tributos y la razonable capacidad de los ciudadanos de soportar tal imposición. En ese marco cualquier decisión del poder público que pueda generar una distorsión en tal equilibrio, se muestra como un potencial peligro en las tan delicadas relaciones de poder y ciudadanía. La amnistía tributaria es un ejemplo claro de la ruptura de dicha relación, provocada por la inobservancia de principios y garantías constitucionales por parte del Estado que vulneran los derechos de los contribuyentes.

La amnistía tributaria, aplicada en los diferentes gobiernos de países tanto de Europa como América Latina, es un mecanismo utilizado para potencializar la recaudación fiscal con una incidencia netamente económica en el gobierno de las naciones. En el Ecuador, a lo largo de los últimos 25 años, se han implementado varias amnistías tributarias, figura conocida en el Derecho tributario como remisión o condonación, contemplados en el ordenamiento jurídico como un modo de extinción de las obligaciones tributarias.

Esta figura está constituida legítimamente y es parte del conjunto de normas que conforman nuestro sistema tributario, lo que planteamos en esta tesis, es que el fundamento de la amnistía tributaria basada en la recaudación fiscal, no justifica su aplicación pues, se contraponen con los principios tributarios constitucionales, que son garantías que limitan el poder del Estado y la base sobre la cual se conjugan todos los derechos y obligaciones de los contribuyentes con respecto al Estado.

¹ Juan Bautista Alberdi, citado por Oswaldo Casás. Principios de Derechos Tributarios. Ponencia presentada en Simposio sobre Principios jurídicos. Argentina. 1999.

Es preciso situarse en el momento anterior a la creación o aprobación de la norma, es allí, donde la Asamblea Nacional, revestida de potestad tributaria, juega un papel primordial, pues es su deber y obligación velar por que dichas garantías constitucionales se cumplan.

El presente trabajo analizará cada uno de los principios tributarios constitucionales que han sido transgredidos al aplicar esta norma. Se ha tomado como ejemplo para el presente estudio, la Disposición Única transitoria de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico², que da paso al reordenamiento de las obligaciones tributarias pendientes de cancelación, mediante el fomento del pago a través de un proceso transitorio de condonación de intereses y multas, a la que denominaremos en adelante como Ley de amnistía del 2008.

En el primer capítulo, se hará un recuento de la evolución de la figura de la remisión o condonación en el transcurso del tiempo, su origen en el Derecho civil y su paso al Derecho público. De allí, que sus fundamentos se constituyen en la recaudación fiscal y la prevención de la elusión y evasión de tributos, lo que irónicamente provoca el efecto contrario, pues fomenta una cultura de no pago de impuestos. De igual manera se recalca que la figura de la remisión no es un beneficio tributario pues los elementos que la componen son diferentes y poseen distintas finalidades.

En el segundo capítulo, se detallaran los conceptos e implicaciones tanto del poder y la potestad tributaria frente a las actuaciones del poder legislativo y su apego a los principios tributarios constitucionales. Se detallaran de igual forma dichos principios tomando como referencia la Constitución de 1998, vigente al momento de la creación de la ley de amnistía del 2008 y los principios de la Constitución actual que se resumen en los siguientes principios: generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, eficiencia y suficiencia recaudatoria.

En el tercer capítulo, se realizará un análisis de la ley de amnistía del 2008 y los principios tributarios constitucionales transgredidos en la Constitución de 1998 y 2008. Los postulados de cada uno de éstos serán contrapuestos con los fundamentos y efectos de

² Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008.

la ley de amnistía del 2008. A lo largo del estudio se evidenciará que ningún principio puede interpretarse aisladamente, todos se constituyen como una unidad que limita el poder del Estado y son la base sobre la cual funciona el sistema tributario.

En el cuarto capítulo, se trataran los nuevos principios de la Constitución del 2008, la suficiencia recaudatoria y la eficiencia a la luz de la amnistía tributaria del 2008 que ponen de manifiesto la ineficiencia del Estado, que radica en una deficiente distribución de la riqueza y la falta de una cultura de pago de impuestos.

En nuestro ordenamiento jurídico no deberían existir normas inconstitucionales, que afecten la relación entre el Estado y el contribuyente, tampoco que generen inseguridad jurídica y perturben la armonía del sistema tributario.

CAPITULO I

AMNISTÍA TRIBUTARIA

En el presente capítulo se desarrollaron los elementos claves que nos permitirán adentrarnos al estudio de las amnistías tributarias. El detalle respecto del origen de la amnistía tributaria, sus fundamentos y la normativa que la constituye, serán el pilar sobre la cual hemos estructurado nuestro análisis sobre los principios tributarios constitucionales.

1.1 Concepto Amnistía

La palabra amnistía tiene la misma raíz que “amnesia”, que significa olvido, y suele recaer sobre los exiliados presos o sancionados por hechos de intencionalidad política o de objeción de conciencia. La amnistía tiene el efecto de borrar en la mente del poder estatal la realización de determinados hechos delictivos, así como eliminar la derivación penal de los mismos.

“Amnistía”, es un vocablo utilizado con mayor frecuencia en Derecho penal, es una causa de extinción de la responsabilidad, es un acto jurídico emanado del poder legislativo, por el cual un grupo de individuos declarados culpables de un delito pasan a considerarse inocentes por eliminación de la figura delictiva.

Históricamente, la expresión “amnistía”, en este sentido ha sido percibida como el final de la guerra civil, fue un paso necesario para la reconciliación, normalización y equilibrada conciencia con el objeto de hacer posible el emprendimiento de un nuevo futuro. No implica un mero olvido de los hechos ya que la amnistía exige ir al fondo de los problemas recreando así la justicia, estableciendo un nuevo orden que impida reeditar las situaciones del pasado.³

El término amnistía no es utilizado como tal en nuestra legislación, específicamente en la rama del Derecho tributario, la palabra que se utiliza es “condonación” o “remisión”⁴ de una obligación, que no es más que un acto jurídico a través del cual el acreedor (Fisco) libera del pago de la obligación al deudor

³ Rafael D. García Pérez. *Anuario Mexicano de Historia del Derecho*. Info Jus Publicaciones Anuario Mexicano. Vol. XI-XII. www.juricas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=hisder&n=11. (Acceso: 3 de agosto de 2012).

⁴ Código Orgánico Tributario (COT). R.O Suplemento No. 38.14 de junio de 2008. *Vid.* Art. 54 Remisión: “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.”

(contribuyente), renunciando de esta manera, a su derecho de exigir el pago correspondiente por ley, o en otras palabras de acuerdo a la definición adoptada por Lerman, citado por López, la amnistía: “se entiende como una medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de períodos precedentes —o haberlo hecho parcialmente—, y que ahora declaran por entero.”⁵

La palabra amnistía por tanto, toma un giro diferente y es relacionada con las acepciones de condonar o perdonar una conducta sancionada previamente en la ley. Por ello, las normas o actos mediante los cuales se manifiesta la amnistía, se originan en momentos de cambios sociales, políticos y económicos importantes. Sin embargo, algunas veces aplicarla provoca polémica y descontento social, ya que en la práctica, puede suceder que, beneficie a unos en desmedro de otros o provoque la impunidad de quienes cometieron graves hechos relacionados con el ámbito tributario durante un régimen político anterior.

Publicarnos dentro del contexto, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española el vocablo condonar significa “perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda”, la remisión de acuerdo al mismo texto es “perdonar, alzar la pena, eximir o liberar de una obligación”.⁶

Esta diferencia terminológica, nos lleva a recurrir a las reglas básicas de la interpretación de la norma y la implicación de esta figura en la legislación ecuatoriana y para ello, es necesario tomar en cuenta lo previsto particularmente en los numerales 1 y 2 del artículo 18 del Código Civil que señala:

Art. 18.- Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes:

1. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento;

⁵ Laborda. López y Saucó. Fernando, Rodrigo. “*El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?*”. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. Pág. 123.

⁶ Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Segunda Edición. España. 2001.

2. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal...

Básicamente y en principio, la ley deberá interpretarse atendiendo a su tenor literal, recurriendo a su intención o espíritu. Dino Jarach citado por Casás señala sobre la interpretación de la ley tributaria lo siguiente: "... la letra de la Ley puede ser lo más llana y límpida, sin embargo, habrá necesidad de interpretación, por lo que puede no estar claro (o ser complejo y difícil de reflejarse como imagen en el espejo) son los hechos de la vida real, que no se ajustan a los modelos previstos en la ley. Las características de los hechos reales pueden perturbar la imagen o su encuadramiento en la hipótesis de la ley."⁷ Lo que implica que la norma no siempre calza con la realidad fáctica que viven los individuos y para ello, el legislador requiere ir un poco más lejos de la interpretación textual de la misma, recurriendo a principios constitucionales que son la base de nuestro ordenamiento jurídico.

Enzio Vanoni, citado por Casás, realiza una notable descripción respecto de la naturaleza y carácter de la norma tributaria: "Si el derecho tributario es verdaderamente aquel derecho que codifica el modo según el cual se concreta el deber de la generalidad de los individuos de concurrir a la cobertura de los gastos públicos del Estado, las normas de derecho tributario se dirigen a la generalidad de ciudadanos sujetos al ordenamiento jurídico y regulan supuestos normales de la misma forma que lo hacen otras normas que son conceptuadas ordinariamente como normas de derecho común."⁸

Ello confirma en primer lugar que el tributo en sí mismo posee carácter social, su presupuesto de hecho es la existencia del Estado y en segundo lugar, derivado del primero, el deber tributario en el sistema positivo moderno "es un precepto general y abstracto que se dirige a todos los que se encuentran sujetos al ordenamiento jurídico, sin ninguna distinción basada sobre características personales."⁹

Por tanto, las leyes tributarias no tiene carácter excepcional, todo lo contrario son generales, es en este sentido que debe interpretarlas el legislador y es sobre esta base que se desarrollarán los conceptos generales de "condonación" o "remisión".

⁷ José Osvaldo Casás.. *Los principios del Derecho Tributario*. Buenos Aires, septiembre de 1999. Pág. 683.

⁸ Id. Pág. 687.

⁹ Id. Pág. 687.

En este primer segmento se han desarrollado los conceptos que giran en torno al régimen de amnistía tributaria, con estos elementos se realizará una breve descripción de esta figura desde sus inicios en el Derecho civil y su transformación al Derecho tributario.

1.2 La remisión en el Derecho civil y su transición hacia el Derecho tributario

Este tipo de “perdón” se encuentra materializado en nuestra legislación a través de la figura de la remisión y es importante recalcar que su origen se encuentra en el Derecho civil, contemplado como un modo de extinguir las obligaciones, el Art. 1583 del Código Civil (Cc)¹⁰, lo menciona:

Art. 1583.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte:
5. Por la remisión (...);

Por tanto, en materia civil la condonación o remisión de una deuda extingue la obligación contraída en principio.

Sin embargo, el fundamento de este modo de extinguir las obligaciones civiles obedece al principio esencial del Derecho civil: la autonomía de la voluntad del acreedor, es decir, a la pura liberalidad o beneficencia, así lo manifiesta el Art. 1483 del Código Civil, que dice:

Art. 1483.- No puede haber obligación sin una causa real y lícita; pero no es necesario expresarla. La pura liberalidad o beneficencia es causa suficiente...

Tenemos entonces el primer elemento destacable, la remisión es el perdón que otorga el acreedor al deudor por una obligación contraída, por tanto, dicho perdón depende totalmente de la voluntad del acreedor, fundamento esencial del Derecho civil.

Un segundo elemento que se debe recalcar es que la remisión está sujeta a las reglas de la donación, por tanto es a título gratuito, y su tratamiento es en ese sentido, así lo señala el Art. 428 del Código Civil:

Art. 428.- La remisión gratuita de un derecho se sujeta a las reglas de la donación.

Destacamos estos dos elementos para recalcar la naturaleza jurídica de la remisión, que nace del Derecho civil, depende de la voluntad de las partes y su tratamiento y régimen es equivalente al de la donación. La intención del legislador, se centra en que el acreedor,

¹⁰Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46 de fecha 24 de junio de 2005.

dueño y propietario de la cosa objeto del negocio jurídico, puede renunciar libremente (autonomía de la voluntad) y totalmente a su derecho de exigir el pago de la obligación.

Entonces podemos ver, que en derecho privado el individuo es capaz de realizar todo tipo de acto que no esté prohibido por la ley, en tanto que en derecho público se debe actuar dentro de los límites impuestos por la norma, lo dicho nos lleva a plantearnos si puede considerarse el fundamento de la remisión civil, aplicable en materia tributaria, rama incuestionablemente del derecho público.

En primer término, podríamos decir que no es de extrañar que la figura de la remisión en materia tributaria y su origen se encuentre en el Derecho civil, toda vez que muchas ramas del derecho moderno tuvieron su origen en el desarrollo del Derecho civil. Para entender de mejor manera la evolución del Derecho tributario, Eusebio González explica esta transición en tres etapas.

Según González, en la primera etapa el Derecho tributario aparece absorbido por la Economía o por el Derecho privado; este período podríamos calificarlo como Pre-científico, en el que toda la vida económica debería subordinarse a la actividad auténticamente productora de los particulares, puesto que, la legislación tributaria tuvo que depender en gran medida del andamiaje conceptual que le brindaba el Derecho civil.¹¹

En la segunda etapa, el Derecho tributario usa los conceptos civiles solo de manera auxiliar, es decir no es vinculante la forma jurídica del Derecho civil, más bien, el análisis parte del sustratum económico que realmente constituye el objeto de la imposición, sin embargo, Griziotti, citado por González, tiene la teoría de que “la interpretación de las normas financieras debe identificar los fenómenos y las relaciones económicas latentes bajo la vestimenta civil, que es ajena a la configuración de los conceptos jurídicos financieros”.¹²

En la última etapa, “se destaca la importancia del elemento económico previsto por el legislador en el origen, regulación y estructuras jurídicas de las relaciones tributarias, al poner en suma y en primer plano la necesaria inspiración de la norma fiscal en el principio de capacidad contributiva, como categoría jurídica superior y de ahí derivar todos los elementos necesarios a un sistema jurídico tributario.”¹³

¹¹ González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997. Pág. 22.

¹² González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997. Pág. 22.

Pág. 24.

¹³ *Ibidem*. Pág. 28.

Tomando en cuenta estos fundamentos podemos confirmar, una vez más, que la figura de la remisión tiene sus bases en el Derecho privado, sin embargo, con el transcurso del tiempo y al evolucionar los conceptos en materia de Derecho público surgen nuevas concepciones de estos preceptos. Como se explicó anteriormente, hubo una mutación en el Derecho tributario de la figura de la remisión (o condonación), puesto que, en Derecho público posee otra acepción y su incidencia es de carácter general, siendo en este sentido el Estado-acreedor y los deudores- los contribuyentes.

Por lo pronto, es necesario centrarse en el régimen que nuestra legislación maneja para la aplicación de la remisión o condonación en el Derecho tributario y, para ello vale la pena revisar su origen brevemente a lo largo de la historia.

1.3 Evolución de la remisión en la historia

El mecanismo para conceder perdón o amnistía tributaria dependía ciertamente de las diferentes formas de gobierno, en principio se determinaba por el fin que perseguía quien lideraba el régimen. En la época de la monárquica, por ejemplo, esta atribución estaba en manos del soberano, quién podía concederlo a su discreción y de manera ilimitada. “Con el auge de las revoluciones liberales y el advenimiento de los sistemas democráticos, el fundamento del ejercicio de la potestad tributaria, basado en la soberanía, se distancia de la potestad de los monarcas”¹⁴. De igual manera este fundamento incide en el contenido de la capacidad de parte del acreedor tributario de disponer de la obligación tributaria, sea por vía de exoneración o de remisión, en ambos casos vinculándolos al principio de reserva de ley.

Ya en los estados liberales, se conoce que una de las causas para la implementación de esta medida, obedecía a razones de tipo socio- económico, ya que su imposición tenía como objeto prever casos de calamidad pública, por epidemias o falta de lluvias, únicamente las máximas autoridades estaban facultadas para establecer medidas como la rebaja o condonación de los tributos por cualquier circunstancia. De esta manera se quería evitar que los tributos de regiones económicamente florecientes se trasladen a zonas más deprimidas para liberarse de la obligación de pagar el tributo.¹⁵ Los elementos

¹⁴ García Pérez, Rafael D. *Anuario Mexicano de Historia del Derecho*. Info Jus Publicaciones Anuario Mexicano. Vol. XI-XII. www.juricas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=hisder&n=11 (Acceso: 3 de agosto de 2012).

¹⁵ García Pérez, Rafael D. *Anuario Mexicano de Historia del Derecho*. Info Jus Publicaciones Anuario Mexicano. Vol. XI-XII. Recuperado el: 3 de agosto de 2012. Disponible en: www.juricas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=hisder&n=11.

constitutivos de esta estructura se conducen en dos sentidos: cuando se perdonan deudas u otro tipo de obligaciones o cuando se trata de perdonar el castigo o sanción y se renuncia a exigirlos.

En principio, se concebía al “perdón” tributario como una alternativa necesaria y útil para la convivencia armónica de los integrantes de una sociedad. Con el tiempo esta figura del perdón va evolucionando y llega a formar parte de los estados de Derecho, dejando de lado su liberalidad y arbitrariedad, elementos que caracterizaban y justificaban su aplicación inicial. A lo largo del tiempo dicha figura se convirtió en un elemento esencial en los nuevos sistemas constitucionales.

La figura de la remisión o condonación tiene su origen en el Derecho civil, sin embargo con el tiempo el legislador destaca la importancia del factor económico y empieza a regularizar las estructuras de las relaciones tributarias a través de normas fiscales, elementos constitutivos del sistema jurídico.

1.4 La remisión en materia tributaria en el Ecuador

Con esta breve referencia de los antecedentes históricos de la remisión o condonación en el Derecho civil, se puede ver como esta figura deja de ser el resultado de una decisión arbitraria de quienes gobernaban y se afianza como una medida política-fiscal con fines recaudatorios. Gramaticalmente la remisión y la condonación tienen en su sentido jurídico un mismo significado. La condonación es la renuncia gratuita de un crédito; el perdón o remisión de deuda u obligación; en otras palabras, condonar es anular, perdonar o remitir una deuda en todo o en parte, dar por extinguida una obligación por la voluntad del acreedor.¹⁶

Los elementos que componen a la figura de la remisión o condonación en el Derecho civil, difieren completamente en materia tributaria. En materia civil prima la voluntad de las partes, el acreedor decide “perdonar” al deudor la obligación contraída extinguiéndose así la obligación de pagar. En materia tributaria el acreedor viene a ser el Estado y el deudor el ciudadano, en estos casos la voluntad es sustituida por otros aspectos ponderados como la recaudación, eficiencia y control por parte del Estado.

En nuestro régimen Tributario existe la figura de la remisión como uno de los modos para la extinción de las obligaciones tributarias, contemplada en el Art. 37 del

¹⁶ Robles Moreno, Carmen del Pilar. Ruiz de Castilla Ponce de León Francisco Javier. “Medios de Extinción de la Obligación Tributaria distintos al pago.” Actualidad Empresarial, N° 203 – Segunda Quincena de Marzo 2010.

Código Tributario, dicha figura es la puerta de entrada para la aplicación del régimen de amnistías en el Ecuador:

Art. 37.- Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro.

La remisión normada en nuestra legislación, a través del Art. 54 del Código Tributario señala:

Art. 54.- Remisión.- Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.

Por tanto, existen en nuestro ordenamiento jurídico cuatro elementos que configuran la institución de la condonación o remisión y, son los siguientes:

- 1.- Perdón de una deuda;
- 2.- Declarada por ley;
- 3.- Posee carácter general;
- 4.- Opera respecto de intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias.

Es importante destacar que la norma citada es clara y específica, para que se configure la condonación en materia tributaria debe producirse sobre el pago de contribuciones y sus accesorios o, bien respecto de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales¹⁷.

¹⁷ “Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales.” Procuraduría de la defensa del contribuyente. Predecon. Pág. 16.

Entendemos precisamente a las multas como uno de los elementos más destacables en los sistemas normativos actuales, constituidos en su base como sanciones, sobre todo para desalentar las conductas ilícitas o irregulares más que la persecución implacable del infractor.¹⁸ Lo curioso es que la naturaleza de la sanción queda desvirtuada al momento en el que el régimen de amnistía opera, pues al final es esa multa la que se perdona al contribuyente, dejando de lado la trascendencia social y económica que posee.

En otras palabras, “por limitada que sea en la práctica la concesión de la condonación graciable, ha de reconocerse, en cualquier caso, que la misma ofrece, cuando menos, la posibilidad de un trato discrecionalmente discriminatorio a quienes cumplen con el pago de sus obligaciones tributarias a tiempo, que contradice no sólo el carácter reglado de la potestad sancionadora, sino también el principio de igualdad ante la ley.”¹⁹

El citado artículo propicia el escenario puntual en el cual se desenvuelve la figura de la condonación, ahora bien, son estos preceptos los que han dado paso a la implementación de disposición transitoria única de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008, “que condona los intereses de mora, multas y recargos causados por impuestos contenidos en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones o cualquier otro acto de determinación de obligación tributaria emitido por el Servicio de Rentas Internas...”²⁰ que se analizará posteriormente, a continuación los fundamentos de esta norma y su aplicación en la historia.

1.5 El fundamento de la remisión en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Recapitulando, en primer lugar, es importante precisar que la palabra que utilizaremos para profundizar el tema del régimen de amnistías en el Ecuador, en este primer capítulo, será el vocablo “condonación o remisión”, así es como consta en nuestra normativa, como se vio en el párrafos precedentes. En segundo lugar, después de detallar el origen en el ámbito civil de esta figura y su mutación dentro del Derecho tributario, es importante recalcar cuáles son los fundamentos de la misma.

¹⁸ Ibidem. Pág. 20.

¹⁹ González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997. Pág. 352.

²⁰ Constitución Política de Ecuador. Art. 120, numeral 7. Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008

A lo largo de la historia hemos podido constatar que la aplicación de esta figura ha tenido en principio una connotación socioeconómica. Sin embargo, su tratamiento en lo posterior es diferente, la condonación o remisión, como modo de extinción de las obligaciones en materia tributaria a diferencia del Derecho civil, la voluntad del acreedor pasa a sustituirse por la función recaudatoria del Estado que guarda relación con la política fiscal impuesta y su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público.

Por su parte, sólo la ley puede establecer las condiciones y formas respecto de la aplicación de esta figura, la Constitución es la primera en dar cabida a la posibilidad de implementar este elemento en nuestra legislación, dotando al poder legislativo de atribuciones que le permitirán emplearla. La Constitución Política de Ecuador, en su artículo 120, numeral 7, señala que “la Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (7) Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”.²¹

Ahora bien, el poder legislativo con las atribuciones conferidas por la norma constitucional debe por su parte considerar que la finalidad y el alcance de los tributos va más allá de ser simplemente una manera de recaudar ingresos para el Estado, al respecto, el Art. 6 del Código Tributario lo señala:

Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.

El sistema tributario persigue, por tanto, y a través del conjunto de normas la estimulación de la inversión, el ahorro y, sobre todo la disminución de la desigualdad a través de los tributos, ponderando siempre la justicia social, para ello, es necesario contar con elementos y conceptos claros que permitan el establecimiento de tributos justos contemplados dentro de un marco jurídico pertinente y, sobre todo tomando en cuenta la capacidad contributiva de cada persona. Las reformas tributarias son creadas con la finalidad de prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos. Analizaremos más

²¹ *Ibíd.*

adelante si es que la naturaleza de esta “disposición transitoria” o “ley de condonación” desconoce los fines extra fiscales de la Tributación.

Es interesante destacar que la condonación o remisión es frecuentemente utilizada por los gobiernos de países que se distinguen por un alto índice de evasión o elusión, que estudiaremos a continuación como parte de los fundamentos de la figura planteada.

1.6 La elusión y evasión de tributos como fundamentos de la implementación del régimen de amnistía tributaria

El fundamento del régimen de amnistía tributaria o mejor conocida como condonación o remisión en el ordenamiento jurídico del Ecuador, como vimos, tiene como base tres fines: a) socioeconómicos; b) recaudatorios; c) y la prevención de la elusión y evasión de los impuestos.

Para nosotros es claro que una de las finalidades respecto de la aplicación de esta figura, no la principal, busca combatir la elusión y la evasión de los impuestos por parte de los contribuyentes.

La elusión, por su parte, consiste en evitar el pago de un tributo utilizando determinadas formas jurídicas, aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones acomodadas. Es una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible y más concretamente alcanzar el no pago del Tributo establecido.²²

Sobre la evasión, se puede señalar que es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas o de omisión violatorias de disposiciones legales.²³

Por tanto, el Estado a través de la condonación busca en principio dar una “oportunidad” a aquellos morosos que adeudan al fisco e incumplen con las obligaciones tributarias. La remisión permite que los contribuyentes regularicen su situación económica dejando atrás toda “actividad ilícita donde la conducta del individuo se orienta a causar

²² Asorey, Rubén. “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación justificada de los Tributos. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires. 2005, p. 120.

²³ Vallejo.A. Sandro. Arrobo. R. Galo. “El principio de realidad económica frente a las figuras de elusión y evasión tributarias. Dirección Nacional Jurídica. Noviembre 2009. Pág. 16.

daño patrimonial al Fisco, a través de la omisión o reducción del pago del impuesto”²⁴, conocida como evasión y, por otro lado, con esta medida el Estado intenta evitar aquellas “actividades lícitas que si bien evita o minimiza la carga tributaria, se desarrolla dentro de un sector de licitud impidiendo que el hecho generador se perfeccione...”²⁵

La evasión y la elusión son en principio las causas por las que las distintas administraciones optan por este tipo de medidas (la remisión o condonación), lamentablemente y a largo plazo terminan siendo la elusión y la evasión elementos desencadenantes de la aplicación de este régimen.

Su implantación empieza a causa de que los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones tributarias (evadiéndolas o eludiéndolas) y más tarde el resultado de esta misma medida termina siendo una forma más para que el individuo no cumpla con las obligaciones tributarias, se puede decir entonces, que de esta manera se legaliza el no pago o incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, explicados los fundamentos de la condonación o remisión, es preciso hacer una comparación de dicha figura respecto de las exenciones conocidas como un tipo de beneficio tributario, en el sentido de que en ambos casos se produce el mismo efecto jurídico, consistente en que la obligación de pago queda suspensa.

1.7 Las exenciones y la remisión en el régimen de amnistías tributarias

Los beneficios tributarios son un sustancial género, que comprende una multiplicidad de figuras heterogéneas como: exenciones, deducciones en la base, detracciones de la cuota o regímenes tributarios sustitutivos, remisión de la imposición, etc.²⁶

Es importante hacer una comparación específicamente respecto de los alcances de las exenciones como un tipo de beneficio tributario y la figura de la condonación o remisión, ya que si bien tienen una connotación diferente en cuando a su aplicación, poseen efectos similares que vale la pena resaltar.

²⁴ Asorey, Rubén. “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación justificada de los Tributos. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires. 2005, p. 82.

²⁵ Asorey, Rubén. “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación justificada de los Tributos. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires. 2005, p. 80.

²⁶ Amatucci, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001. Pág. 274.

Como vimos los fundamentos principales de la remisión o condonación comprenden factores socioeconómicos, recaudatorios y preventivos referentes a la elusión y evasión de impuestos. Ahora bien, sus componentes esenciales son: perdón de una deuda; declarada por ley; de carácter general; opera respecto de intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias. Con respecto a sus efectos jurídicos, se extingue la obligación tributaria originada por el poder de imperio del Estado.

Por su parte, el fundamento de las exenciones es meramente social, los beneficios tributarios están dirigidos específicamente al grupo de individuos que posee algún tipo de desventaja o condición diferente al común denominador, es decir, las condiciones y la capacidad contributiva de estos individuos no puede agruparse dentro de una generalidad que debe someterse a gravámenes tributarios. La ley es su principal elemento constitutivo, este tipo de tratamiento especial consta en una norma específica y su justificación tiene trascendencia social con carácter excepcional, así lo señala el Art. 14 y el Art. 32 del Código Tributario (COT):

Art. 14.- (segundo inciso) La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.

Art. 32.- Previsión en ley.- Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.

En otras palabras, las exenciones como los beneficios tributarios “son excepciones frente a las normas que establecen y definen los hechos imposables. Las exenciones en un primer momento se realizan en la realidad fáctica del hecho imponible definido por unas normas, y en segundo momento se neutralizan o mejor dicho, se anulan las obligaciones nacidas por aquéllas, cuando se verifiquen en la realidad los casos de exención establecidos por éstas. No es posible realizar la integración analógica de las normas, no es admisible la exención de casos no previstos expresamente en la ley.”²⁷

Queda claro que los fundamentos y los elementos constitutivos tanto de la remisión como de las exenciones son completamente diferentes y obedecen a distintos escenarios,

²⁷ Dino Jarach. *Estudios de Derecho Tributario*. Ediciones Cima Profesional S.A. Argentina. 1998. Pág. 68

sin embargo, sus efectos jurídicos son los mismos, en el sentido de que en ambos casos la obligación de pago se extingue. Lo curioso es que en el primero caso la finalidad es meramente recaudatoria tratándose de individuos que no posean ninguna situación particular o de desventaja y, en el segundo se trate de individuos que no cuentan con las mismas condiciones económico- sociales, por tanto, la amnistía causa el mismo efecto que la exención del tributo.

Dentro del régimen de amnistía tributaria es preciso clasificar los tipos de amnistías existentes según la finalidad que persiguen.

1.8 Tipos de amnistía tributaria

De acuerdo a la experiencia, existen distintos tipos de amnistías que conforme a las necesidades económicas y políticas de cada régimen se han ido perfilando.

Una de las clasificaciones obedece a su ámbito temporal, cuya vigencia es de unos pocos meses; y, las amnistías permanentes, que suelen formar parte del sistema fiscal de un país.

Cabe recalcar que tratándose de una amnistía temporal, por su corto efecto en el tiempo es incapaz de convencer al evasor que existe una lucha real contra el fraude, al no haber inversión para el levantamiento de una investigación para identificación de los evasores y ningún tipo de sanción posterior. Al no haber medidas complementarias al programa de amnistía es imposible palpar buenos resultados. Como consecuencia de ello, los ingresos fiscales en el largo plazo se verán deteriorados por el uso frecuente de las amnistías, el individuo seguirá evadiendo el pago de sus impuestos debido a la pobre cultura tributaria generada, en otras palabras, si la norma del individuo es la conducta evasora, la amnistía no mejorará el nivel de cumplimiento. Al respecto se ha dicho que: “El aumento de que una probabilidad sea concedida en el futuro aumenta el nivel de bienestar individual y desincentiva el nivel de cumplimiento ordinario.”²⁸

Encontramos también la denominada “amnistía pura la que perdona sólo la sanción debida, y amnistía extensiva la que adicionalmente perdona parte del pasivo fiscal del

²⁸ Laborda, López y Saucó, Fernando, Rodrigo. Artículo “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. Pág. 8.

contribuyente, reduciendo o suprimiendo los intereses de demora, o minorando el tipo de gravamen o, incluso, la base imponible.”²⁹

Si la amnistía lo único que hace es perdonar las sanciones, como es el caso habitual, no habrá ningún incentivo novedoso que le haga cambiar la decisión de quienes incumplen con sus obligaciones tributarias.

De acuerdo a Julio López Laborda y Fernando Rodrigo Sauco, en su artículo “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”, otra clasificación para las amnistías, ésta vez establecida por Franzoni (1996)³⁰, es la siguiente:

- a) Amnistías de revisión. En las mismas se permite al evasor regularizar declaraciones pasadas, aplicando una sanción reducida. Los contribuyentes que participan en los programas no quedan inmunes ante las futuras inspecciones.
- b) Amnistías de inspección. En este caso, la oferta consiste en el compromiso de no inspeccionar determinados períodos a cambio del pago de una tasa.
- c) Amnistías de procesamiento. Consisten en el perdón parcial de las sanciones para contribuyentes procesados que, declarándose culpables, facilitan las labores judiciales.

Estos tipos de amnistías desarrollados se categorizan de acuerdo a las condiciones de los deudores para poder acceder a las mismas.

La valoración sobre la eficacia o no de la amnistía fiscal se deberá realizar de acuerdo a los términos con respecto de los cuales la misma haya sido establecida y, tomando en cuenta el resto de variables que han sido afectadas. Por esta razón, debe realizarse una valoración de acuerdo a sus aspectos positivos y negativos.

1.9 Las amnistías tributarias en los últimos 25 años en el Ecuador

La aplicación del régimen de amnistías en el Ecuador a lo largo de estos últimos 25 años, se puede decir, que no ha sido una práctica recurrente por parte del Estado, su adopción ha obedecido a distintas motivaciones, por ejemplo, citamos la Ley de condonación de intereses adeudados al Banco Nacional de Fomento y Facilitación del pago de obligaciones tributarias, ley No. 142, aprobada el 11 de febrero de 1992 y publicada en el Registro Oficial No. 878 de 19 de febrero de 1992.

²⁹ Laborda. López y Sauco. Fernando, Rodrigo. Artículo “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. Pág. 11.

³⁰ Ob. Cid. Laborda. López y Sauco. Fernando, Rodrigo. Artículo “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. Pág. 11.

El Banco Nacional de Fomento condona, a favor de los sectores productivos agropecuario y artesanal, incluyendo al sector pesquero artesanal los Intereses normales, intereses de mora y otros recargos, de la cartera castigada, registrada en las cuentas de orden del balance del Banco Nacional de Fomento cortado al 31 de diciembre de 1991; y, los intereses de mora y otros recargos, de la cartera vencida que registra el balance del Banco Nacional de Fomento cortado al 31 de diciembre de 1989, Registro Oficial No. 878 de 19 de febrero de 1992.

Se acogieron a este beneficio los productores que adeudaban al Banco Nacional de Fomento por uno o más préstamos, una suma que no supere por concepto de capital, intereses normales, intereses de mora y otros recargos, los veinticinco millones de sucres (en la actualidad cantidad equivalente a 1000 USD). En el caso de las cooperativas o comunas, no se considerará límite en el monto. Para la condonación determinada, no se requerirá de trámite judicial alguno.³¹

Con fecha 5 de mayo de 1997, por otro lado, entró en vigencia la Ley No. 9 publicada en el Registro Oficial No. 57 que prevé la condonación de intereses, multas y rebajas de impuestos reclamados por el fisco.

Esta amnistía favorecía solo a deudores que renuncien a sus impugnaciones en tribunales distritales de lo fiscal y en la Sala Contencioso Tributaria de la ex Corte Suprema y consistía, en primer lugar en, un descuento del 30 por ciento en los impuestos, siempre que se cancele el 70 por ciento restante dentro de los 12 días siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la amnistía. Además, se exonera de intereses y multas en rangos que van del 100 al 25 por ciento, según sea la fecha dentro de la cual se perfeccionen los procesos legales en trámite y se efectúe el pago de los tributos requeridos.

El objetivo de la implementación de esta amnistía giraba en torno a la recaudación anticipada de tributos respecto de actas de fiscalización, caso contrario, el contribuyente debía esperar la resolución judicial.

Otro caso, la Ley de condonación de tributos, intereses de mora y multas por obligaciones tributarias pendientes de pago con la ilustre municipalidad del cantón Cuenca y sus empresas municipales, por su parte, fue aprobada el 25 de septiembre del 2007 y

³¹ GLI. Global Legal Information. Recuperado con fecha 4 de agosto 2012.
[http://www.glin.gov/search.action?search=&searchDetails.queryType=BOOLEAN&searchDetails.queryString=juris%3Aequals\(%22en+Ecuador%22\)&searchDetails.showSummary=true&searchDetails.searchAll=true&searchDetails.activeDrills=&searchDetails.offset=10&searchDetails.sortOrder=rank](http://www.glin.gov/search.action?search=&searchDetails.queryType=BOOLEAN&searchDetails.queryString=juris%3Aequals(%22en+Ecuador%22)&searchDetails.showSummary=true&searchDetails.searchAll=true&searchDetails.activeDrills=&searchDetails.offset=10&searchDetails.sortOrder=rank).

publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 181 de 1 de octubre del 2007, con número de Ley No. 2007-89, fue otra de las amnistías adoptas.

Esta ley condonaba las obligaciones tributarias de cualquier naturaleza, sean éstas por tributos, intereses, multas, impuestos, tasas o contribuciones especiales o de mejoras, contenidos en títulos de crédito, órdenes de cobro, liquidaciones o cualquier otro acto de determinación de obligación tributaria emitidos por la municipalidad del cantón Cuenca o por cualquiera de sus empresas municipales, que se encuentren vencidas y pendientes de pago hasta la fecha de promulgación de esta ley, adeudados por los organismos y entidades que integran el sector público. Hasta en el ciento por ciento (100%) para aquellas que pertenecen al régimen seccional autónomo y sus empresas, las entidades públicas o fiscomisionales cofinanciadas por el Estado dedicadas a la educación, y las entidades públicas o semipúblicas que prestan servicios de salud. En la práctica la imposición de esta medida es poco frecuente como se pudo ver en estos últimos 25 años y obedece sobre todo a sistemas de recaudación poco eficientes, que ven la necesidad de tomar este tipo de medidas drásticas para mejorar supuestamente su economía, tratando de recaudar todo lo que no pudo ser recaudado durante un período determinado. La figura de la amnistía ha sido utilizada en las últimas décadas en múltiples administraciones, como medida de perdón fiscal en favor de personas naturales o jurídicas que acepten declarar sus impuestos eludidos o evadidos en el pasado.

Ahora bien, reiterando lo dicho, la eficacia de la aplicación del régimen de amnistía tributaria solo podrá medirse en cuanto se analice un caso en particular y, para ello se estudiará la amnistía tributaria del año 2008, constante en la Disposición Única transitoria de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008.

1.10 Origen y base legal de la Amnistía Tributaria del año 2008

La amnistía tributaria del año 2008 fue aprobada por la Asamblea Constituyente conformada mediante Mandato Constituyente No. 01 publicado en el Registro Oficial 223 del 30 de Noviembre 2007, tomando como base a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, aprobada por el Pleno de la Asamblea Nacional Constituyente en sesión del día 28 de diciembre de 2007, en la cual se introdujeron, entre otras, reformas sustanciales a la Ley de Régimen Tributario Interno y se incorporaron a la legislación

ecuatoriana impuestos reguladores como el Impuesto a la Salida de Divisas; y la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Suplemento del Registro Oficial número 43 del 10 de Octubre de 1996, en su artículo 33 y artículo 55, sustituido por el Art. 13 de la Ley 2006-55 publicada en el Registro Oficial 364 de 26 de septiembre de 2006, dan paso a la Disposición Única transitoria de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008

Con la base legal expuesta, la Asamblea Constituyente considera conveniente un reordenamiento de las obligaciones tributarias pendientes de cancelación, mediante el fomento del pago a través de un proceso transitorio de condonación de intereses y multas³²:

Se condonan los intereses de mora, multas y recargos causados por impuestos contenidos en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones o cualquier otro acto de determinación de obligación tributaria emitido por el Servicio de Rentas Internas, que se encuentren vencidos y pendientes de pago hasta la fecha de promulgación de esta Ley, siempre que se efectúe el pago del principal conforme a las reglas siguientes:

a) Los sujetos pasivos en mora deberán pagar la totalidad de la obligación principal adeudada en los plazos que se establecen a continuación, beneficiándose de la remisión en los porcentajes siguientes:

- i. La remisión de intereses de mora, multas y recargos será de hasta su totalidad (100%) si el pago del principal se realiza dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la publicación de esta Ley en el Registro Oficial;
- ii. La remisión de intereses de mora, multas y recargos será de hasta el 75% de su valor si el pago del principal se realiza dentro del periodo comprendido entre el día hábil sesenta y uno (61) y hasta el día hábil noventa (90) inclusive, siguientes a la publicación de esta Ley en el Registro Oficial.
- iii. La remisión de intereses de mora, multas y recargos será de hasta el 50% de su valor si el pago del principal se realiza dentro

³²Disposición Única transitoria de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico. Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008.

del periodo comprendido entre el día hábil noventa y uno (91) y hasta el día hábil ciento veinte (120) inclusive, siguientes a la publicación de esta Ley en el Registro Oficial; y,

iv. La remisión de intereses de mora, multas y recargos será de hasta el 25% de su valor si el pago del principal se realiza dentro del periodo comprendido entre el día hábil ciento veinte y uno (121) y hasta el día hábil ciento cincuenta (150) inclusive, siguientes a la publicación de esta Ley en el Registro Oficial.

Los mismos porcentajes de remisión se aplicarán para las obligaciones tributarias que no hayan sido declaradas oportunamente por el sujeto pasivo y que se declaren y paguen en los plazos establecidos en esta disposición, y para aquellas obligaciones tributarias que sean corregidas por el sujeto pasivo mediante declaraciones sustitutivas, que podrán presentarse y pagarse dentro de los plazos establecidos y hasta por los tres años anteriores mientras dure la amnistía de 150 días hábiles que se establece en esta norma.

b) La remisión, de intereses de mora, multas y recargos, de que trata esta Ley beneficiará también a quienes tengan planteados reclamos y recursos administrativos o procesos contencioso tributarios de cualquier índole, pendientes de resolución o sentencia, siempre y cuando desistan de las acciones propuestas y paguen el principal adeudado.

La remisión se podrá aplicar solamente desde la fecha en que el desistimiento fuere aceptado por la Autoridad competente que conozca el trámite, quien deberá resolverlo dentro de las 72 horas de presentado por el contribuyente, y que el pago del principal adeudado y costas de haberlas, se realice en los plazos que se prevén en el artículo anterior, debiendo aplicarse la remisión en el porcentaje que corresponda según la fecha del pago.

c) Aquellos sujetos pasivos que mantengan convenios de facilidades de pago respecto de obligaciones tributarias vencidas, podrán pagar el total del principal adeudado y beneficiarse de la remisión de la que trata esta Ley, siempre y cuando se encuentren dentro del plazo establecido en el artículo 2 y en los porcentajes

que ahí se establecen. Corresponderá al Director General del Servicio de Rentas Internas emitir la Resolución o Resoluciones pertinentes para hacer efectiva la condonación que se establece en esta Ley y en los montos máximos que se establecen en ésta.

Por su parte, el Servicios de Rentas Internas (SRI) emite la Resolución No. NAC-DGER2008-1107 publicada en el Registro Oficial No. 410 del 25 de agosto del 2008³³, que regula las formas y procedimientos para acceder a la remisión de intereses, multas y recargos dispuesta en la disposición transitoria que procede en los siguientes casos:

1. Obligaciones tributarias que se discutan en procesos contenciosos tributarios pendientes de resolución.
2. Obligaciones tributarias que se discutan en procesos contenciosos tributarios en el que exista una sentencia firme y ejecutoriada.
3. Obligaciones tributarias que se discutan en vía administrativa (ante el propio SRI) que se encuentren en proceso o resueltas
4. Obligaciones tributarias que no hayan sido determinadas por el SRI (que el sujeto pasivo conozca pero no haya sido requerido por el SRI).
5. Obligaciones por las cuales se hayan iniciado procesos coactivos para su cobro, deudas firmes y facilidades de pago.
6. Declaración y pago de obligaciones durante la amnistía y declaraciones sustitutivas.

Tanto la disposición transitoria única- remisión de intereses y multas como la resolución Resolución No. NAC-DGER2008-1107 emitida por el SRI publicada en el Registro Oficial No. 410 del 25 de agosto del 2008 transcritas, encuentran su fundamento legal en el numeral 4 del Art. 37 del Código Orgánico Tributario que señala a la remisión, como uno de los modos de extinguir la obligación tributaria en todo o en parte y, el Art. 54 del referido cuerpo legal señala que las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen; y, los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por

³³ Servicios de Rentas Internas (SRI). Resolución No. NAC-DGER2008-1107. Registro Oficial No. 410 del 25 de agosto del 2008.

resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente, en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca, citados anteriormente fundamentos que serán analizadas en el tercer capítulo.

Conocemos ya el origen y la base legal de la amnistía tributaria del 2008 (con esta denominación la identificaremos a partir de este momento a lo largo de todo el análisis), y fundamento se centra en formalizar la situación de los contribuyentes que mantienen obligaciones pendientes de cancelación, mediante el incentivo del pago de éstas a través de una amnistía tributaria, procurando la regularización del máximo número de contribuyentes.

La aplicación de este régimen es poco frecuente en el Ecuador, sin embargo, se la ha venido aplicando a lo largo del tiempo, la amnistía tributaria del año 2008 será la base de nuestro estudio y a través de ella determinaremos si sus fundamentos son o no constitucionales. Ahora bien, una vez desarrollados los conceptos que giran en torno al régimen de amnistías y sus respectivos presupuestos legales, surgen las siguientes preguntas: ¿La mencionada disposición transitoria violó los principios tributarios previstos en la Constitución? ¿Atenta contra los derechos constitucionales de los contribuyentes que han realizado sus pagos puntualmente? ¿Es una forma de elusión de impuestos, que beneficia solamente a un grupo de individuos?

Estas preguntas serán contestadas en el capítulo tercero en el que se contrastarán los principios frente a la ley de amnistía de 2008, en principio se realizará una breve descripción de todos aquellos principios constitucionales tributarios que han sido vulnerados tanto al momento de la creación de la norma como respecto de sus efectos al aplicarla.

CAPÍTULO II

CONCEPTOS DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES COMO BASE DE LOS FUNDAMENTOS DEL RÉGIMEN DE AMNISTÍA DEL 2008

Para responder las preguntas planteadas, es preciso en este segundo capítulo desarrollar los conceptos de los principios tributarios constitucionales como fundamentos de este régimen de amnistía.

Los elementos desarrollados en el primer capítulo nos permitirán analizar cada uno de los principios tributarios constitucionales que giran en torno al régimen de amnistía planteado implementado en el año 2008 en el Ecuador, aunque como se aclaró anteriormente cabe utilizar los términos condonación o remisión de acuerdo a nuestra legislación tributaria.

Antes de entrar en el análisis de los principios tributarios constitucionales es preciso demarcar las facultades que posee el Estado, ya que sus limitaciones están constituidas por principios constitucionales que rigen nuestra legislación. Dichas aptitudes están directamente relacionadas con el deber del Estado de garantizar el ejercicio de los derechos y la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución del 2008, así lo señala su Art. 275 del mencionado cuerpo legal.

2.1 Poder tributario y Potestad tributaria

En los Estados de derecho el poder tributario se subordina a las normas constitucionales, este término implica supremacía y sujeción, la potestad tributaria, por su parte, es la facultad que tiene el Estado de dictar normas jurídicas que crean tributos y hacen posible su cobro, por tanto, el legislador tiene la atribución de expedir normas jurídicas con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado. El Art. 3 del Código Orgánico Tributario (COT) define al poder tributario de la siguiente manera:

Art. 3.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.
Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

Llama la atención la parte del mencionado artículo que dice: “No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”, lo que implica que sí está permitido adoptar leyes tributarias con efecto retroactivo en “beneficio” de los contribuyentes, tema que será expuesto en el capítulo precedente en lo atinente a la seguridad jurídica.

Regresando al tema, el poder y la potestad tributaria, son aptitudes que nacen de la norma constitucional, el Art. 120 de la Constitución del 2008 en sus numerales 6 y 7 lo señalan:

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

(6) Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio.

(7) Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados

De allí deviene la importancia de que el Estado cumpla con todas las formalidades legales para la formación de las normas jurídicas, dando prioridad al conjunto de actos que caracterizan el procedimiento legislativo. Concuero con el tratadista Jorge Bravo Cucci, quien señala que “...la ley viene a ser instrumento o vehículo que introduce los preceptos jurídicos al ordenamiento jurídico, los que al ser insertados en el mismo, crean derechos y deberes”³⁴. Estas normas serán las que rijan e incidan en los distintos tipos de escenarios existentes, por tanto su elaboración debe realizarse de manera cautelosa tomando como base la constitución y sus principios.

Comparto la distinción realizada por el tratadista Jorge Bravo Cucci, respecto de la potestad tributaria, entendida como competencia legislativa y la capacidad tributaria activa, “que viene a ser la capacidad dada al sujeto que actúa en el polo positivo de la relación jurídica, y que detenta derecho de exigir el pago del tributo, en calidad de acreedor tributario.”³⁵ El autor citado plantea que existen dos momentos en los que interviene el Estado, el primero respecto de su competencia legislativa para instituir el tributo y el segundo, en el ámbito de la relación obligacional, aparece como acreedor del tributo. La diferencia fundamental entre ambas capacidades es que la competencia legislativa no puede ser transferible (principio de indelegabilidad) y la capacidad contributiva activa sí.

³⁴ Bravo, Cucci. Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Juristas Editores. 4ta. Edición. 2010. Pág. 109.

³⁵ *Id.*

Puedo inferir de lo anteriormente citado que, el Estado viene a ser “juez y parte” ya que interviene en el proceso de creación y producción de la norma y al momento siguiente tiene la facultad de exigir el pago de la obligación tributaria originada por la introducción de la norma creada en el ordenamiento jurídico positivo, de allí la importancia de los límites al poder y potestad tributaria que trataremos en el capítulo segundo y tercero.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, en la causa: Banco Central de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina, sentencia de 15 de marzo de 1940, refuerza lo anteriormente explicado, ya que recalca que la decisión y contenido de la materia imponible durante el proceso de la creación de tributos depende directamente de la administración pública, atribución que debe ser limitada:

La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno: pero este poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o situación tolerará el peso de determinado tributo.³⁶

Dichos límites se manifiestan a través de garantías materiales, formales, que se constituyen en principios contemplados dentro de la legislación que inciden directamente en el proceso de producción y aplicación de la norma tributaria. El Estado a través de sus aptitudes conformadas por el poder tributario y la potestad tributaria, deben velar por el alcance y trascendencia de las normas creadas.

Las limitaciones a estos poderes y potestades se encuentran en los derechos y garantías reconocidos por la Constitución, que han sido creados para poner un freno al ejercicio irracional respecto de éstos, cualquier norma que los desconozca deberá ser declarada inconstitucional.

El sistema tributario ecuatoriano es el escenario puntual donde se ejercen los poderes y las potestades enunciadas, el mismo está conformado por una serie de principios que lo rigen y una serie de tributos vigentes.

2.2 Sistema Tributario Ecuatoriano y política fiscal

De manera general se puede decir que los sistemas tributarios “son el resultado de factores productivos, geográficos, políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos, vigentes en un momento dado, que determinan el comportamiento de los sujetos de la

³⁶ “McCulloch vs. Maryland”, 18 U.S. (4, Wheaton) 316 (1819). Casás. José, Oswaldo. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. Ad-Hoc. Buenos Aires. Pág. 72.

sociedad y la forma en la que estos pueden aportar de mejor manera al erario nacional”³⁷. El ámbito en el que se desenvuelven los individuos marca las condiciones sobre las cuales funcionan determinados sistemas tributarios.

Conuerdo con la definición de Jorge Cosulich, quien en una ponencia presentada en la Universidad Andina del Ecuador en el año 2009 dice: “La noción del sistema tributario implica un conjunto ordenado, lógico y coherente de impuestos, en que cada uno se considera parte de un todo armónicamente relacionado”³⁸. El sistema tributario ecuatoriano está conformado por un conjunto de normas que regulan los tributos (COT y acuerdos internacionales) y las instituciones tributarias.

El sistema tributario ecuatoriano guarda coherencia con los postulados constitucionales y con la política de estado que define las prioridades en base a tales postulados, de allí deviene la importancia de la inclusión de varios principios constitucionales que conforman nuestro sistema tributario, y que garantizarán al ciudadano la protección de sus derechos y el bien común.

En el Ecuador la política adoptada es de tipo fiscal y gira en torno al aumento del Gasto Público para cubrir las demandas de la población, y reducir el peso de la deuda pública, para cuyo efecto “debe mejorar los ingresos, principalmente de carácter tributario y dentro de estos los impuestos directos sobre los indirectos”.³⁹ Entonces, ello quiere decir que, dicha política podrá ser eficiente siempre y cuando cuente con los elementos necesarios que efectivicen un adecuado funcionamiento de la economía en el país, y que guarden directa relación con el resto de objetivos trazados, de tipo social como por ejemplo: la reducción de los niveles de desigualdad, pobreza, el fortalecer la cohesión social, mejorar la calidad de vida, entre otros.

A continuación se analizará cada principio tributario constitucional enunciado a la luz de la creación de la Ley de remisión de intereses y multas de 2008.

2.3 Principios tributarios de las constituciones de 1998 y 2008

Ahora bien, tenemos claros los conceptos de poder y potestad tributaria, capacidades propias del Estado que operan dentro de un sistema tributario, el estudio de

³⁷ Vallejo. Sandro. Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Dirección Nacional Jurídica. Noviembre. Ecuador. Pág. 8.

³⁸ Cosulich. Jorge. Una visión de los Principios Generales de los Sistemas Tributarios Modernos. Ponencia presentada en la Universidad Andina. 2009. Citado por: Vallejo. Sandro. Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Dirección Nacional Jurídica. Noviembre. Ecuador. Pág. 7.

³⁹ Vallejo. Sandro. Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Noviembre. Ecuador. Pág. 2.

esta tesis se centra en definir y ampliar el alcance de los límites a dichas aptitudes, configurados en principios de rango constitucional y con incidencia dentro de nuestro sistema tributario.

Para el análisis en cuestión comparto con el profesor Héctor Villegas, quien señala como límites de la potestad tributaria: el principio de legalidad (límite formal) y principio de capacidad contributiva (límite material); y, por otra parte las garantías materiales del contribuyente constituidos en los principios de: generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, razonabilidad, seguridad jurídica en sus aspectos de certeza e interdicción de la arbitrariedad.

Para desarrollar y dar una respuesta a las preguntas planteadas al finalizar el primer capítulo, es necesario estudiar los principios tributarios constitucionales (límites al poder del Estado) bajo los cuales la ley de amnistía del 2008 fue creada.

Si bien, la disposición transitoria única para la remisión de intereses y multas contemplada en la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Registro Oficial N. 392 entró en vigencia el 30 de julio de 2008, cabe destacar que durante su creación la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 se encontraba vigente, sin embargo, poco tiempo después con fecha 20 de octubre de 2008 se publica en el Registro Oficial No. 449 la nueva Constitución de la República del Ecuador, por consecuencia este hecho nos obliga a analizar los principios constitucionales tributarios constantes en ambas Constituciones.

Empecemos enunciando el artículo 256 donde se mencionan los principios tributarios de la Constitución de 1998:

Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

Por otro lado, es necesario enunciar los principios contemplados en la nueva Constitución de 2008, el mismo año en el que se promulgó la ley para la remisión de intereses y multas, el Art. 300 señala:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de **generalidad, progresividad, eficiencia**, simplicidad administrativa, **irretroactividad, equidad**, transparencia y **suficiencia recaudatoria**. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos (lo resaltado es mío).

La Política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

La Constitución actual hace énfasis en el régimen tributario no solo desde la perspectiva de la relación Estado y ciudadano, sino que integra principios respecto de la gestión de la administración tributaria y relativa al sistema tributario.

Por tanto, los principios contemplados en la Constitución de 2008 tienen mayor alcance, es decir, no solo representan una garantía para la aplicación o creación de las leyes, ahora a través de éstos principios se aplican políticas integrales tendientes a redistribución y generación de empleo, la producción de bienes y servicios, y el fomento de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Actualmente se da mayor importancia a la imposición directa y progresiva de tributos como elementos esenciales de redistribución del ingreso, privilegiando este tipo de impuestos frente a los impuestos denominados proporcionales.

Ahora bien, concentrándonos en los principios que rigen actualmente el régimen tributario ecuatoriano, se puede decir que el conjunto de leyes que forman parte del sistema tributario debe estar fortalecido por normas sólidas que brindan estabilidad y seguridad jurídica por parte del Estado a los contribuyentes. Esta breve descripción acerca de cómo debería operar el sistema tributario pone de relieve los cuestionamientos antes planteados, ya que dicha disposición ha priorizado la recaudación fiscal, y ha dejado de lado la esencia misma del sistema tributario, al no considerar el valor de justicia social y los principios tributarios constitucionales como parte de un todo que debe guardar una relación armónica, estas afirmaciones serán sustentados en el tercer capítulo oportunamente.

Utilizaremos la clasificación del profesor Villegas, enunciada en el párrafo anterior, para el desarrollo de los principios tributarios constitucionales, es decir, empezaremos con la descripción de los límites materiales y formales que son la **capacidad contributiva y el principio de legalidad**, posteriormente nos centraremos en el resto de garantías materiales como los principios de: **generalidad, igualdad y proporcionalidad**, contemplados en la

Constitución de 1998 recogidos en este estudio por estar directamente vinculados al régimen de amnistías regulado mediante la ley.

Por su parte, también desarrollaremos los principios constantes en la Constitución de 2008, a parte de los principios de generalidad y proporcionalidad que también son mencionados en la Constitución de 1998, los principios de: equidad, eficiencia y suficiencia recaudatoria serán detallados en este capítulo. Adicionalmente, analizaremos la razonabilidad, la discrecionalidad y la seguridad jurídica en sus aspectos de certeza e interdicción de la arbitrariedad ya que son elementos importantes, componentes esenciales de algunos de los principios enunciados.

2.4 Descripción de los límites materiales y formales: capacidad contributiva y el principio de legalidad

Para empezar, es importante tomar en cuenta el concepto de capacidad contributiva y el principio de legalidad. Algunos autores manifiestan que la capacidad contributiva es un principio y, otros sostienen que es un elemento importante al momento de la creación y reparto de los tributos. Sin embargo, los dos elementos mencionados constituyen una garantía formal y material que limitan, tanto al sistema de producción de normas tributarias, como al contenido de la misma, respectivamente.

2.4.1 Concepto de capacidad contributiva como referente en el análisis del principio de justicia en la tributación

Algunos autores sostienen que la capacidad contributiva no es un principio ya que consideran que carece de contenido real, sin embargo la mayoría de la doctrina reconoce su importancia e incidencia en el resto de principios⁴⁰. Por mi lado, sostengo lo dicho en principio, no es posible considerar a la capacidad contributiva como un principio ya que en primero lugar, no está contemplada en nuestro texto constitucional como tal y en segundo lugar es complicado determinar su contenido material.

El Tratadista Eusebio González hace una interesante descripción sobre la capacidad contributiva y señala que la misma: “colabora para sustentar la imposición, así como para limitar y guiar al legislador en cuanto al uso del poder tributario como instrumento para conseguir la redistribución de la renta, también coadyuva a la realización de la igualdad material.”⁴¹ Este concepto describe el papel de la capacidad contributiva en los diversos

⁴⁰ Sandro Vallejo. Galo Arbo. “El principio de realidad económica frente a las figuras de elusión y evasión tributarias. Dirección Nacional Jurídica. Noviembre 2009. Pág. 14.

⁴¹ Eusebio González G., Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia, Navarra, Aranzadi, 1996, Pág. 19

ámbitos sean éstos de tipo recaudatorio, como garantía material y como elemento integrante de otros principios.

Concuerdo con este concepto ya que la capacidad contributiva no solo se limita a sustentar la imposición del tributo, también se constituye como el eje transversal de todos los principios que analizaremos a continuación.

De manera más completa lo describe Sainz de Bujanda, quien afirma que “la capacidad contributiva puede dividirse en absoluta y relativa, la primera delimitará los presupuestos de hecho que generarán, si se realizan, la obligación tributaria; se manifiesta en índices indicativos de riqueza (bienes, renta y consumo); pueden dividirse a su vez en directos (propiedad y posesión de bienes, y la percepción de rentas) e indirectos (circulación o consumo de la riqueza); la segunda más bien reseña los criterios que se usa para determinar la carga tributaria concreta.”⁴²

Otro punto de vista diferente y radical lo expone Jarach, con una gran dosis de crítica asevera que la concepción de este principio en la actualidad, “no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma, lo que implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que forman el acervo ideológico del gobierno”.⁴³ Este criterio, en mi opinión carece de fundamento ya que existe capacidad contributiva de cada uno de los sujetos y no una general y abstracta, aquella empata con la de todos, procurando que el concurso a los gastos públicos del conglomerado se mida sobre la capacidad contributiva específica de cada uno,⁴⁴ por tal razón la capacidad contributiva no obedece a ningún tipo de apreciación política.

Los elementos importantes que devienen de los conceptos citados son los siguientes: la capacidad contributiva es el límite frente a la discrecionalidad del legislador a la hora de crear un tributo, y por su parte este elemento es una guía al momento de tomar en cuenta el principio de igualdad, y está íntimamente relacionado con el resto de principios que iremos analizando. De igual manera tiene carácter individual, es decir, pertenece a cada uno de los sujetos y no posee carácter general ni abstracto, por ello, se procura que los gastos públicos de toda la sociedad se midan sobre este elemento.

⁴² Aimée Figueroa N., “La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española”, s.l. 2004, Pág. 113

⁴³ Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3ª. edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999. Pág. 301

⁴⁴ Moschetti, Francesco. “El principio de la capacidad contributiva” en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, dir. Andrea Amatucci, t. I, Temis S. A., 2001, Pág. 254-256.

2.4.2 La capacidad contributiva como referente del sistema de tributación

Para computar la capacidad de contribuir del sujeto, ha de tomarse en cuenta también las cargas familiares y personales que soporta para asegurar así y su familia una existencia libre y digna; de existir ellas sin duda atenúan la potencia económica para concurrir a los gastos públicos.⁴⁵ El ordenamiento jurídico vela porque cada individuo no se vea afectado económicamente a la hora de cumplir con una obligación tributaria impuesta, todo lo contrario, y en caso de cambiar su situación económica la ley posee una serie de elementos que facilitan formas de pago, además de contar con las respectivas acciones por vía administrativa o jurisdiccional para la solución de controversias, alternativas que las desarrollaremos en el capítulo cuarto.

La capacidad contributiva, cumple un papel importante como el límite referencial determinante al momento de establecer cada tributo. Este elemento saldrá a la luz cuando analicemos los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad, ya que se constituye como la base de todo tributo.

2.4.3 Principio de Legalidad como límite formal e interpretación de la norma

El principio de legalidad se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).⁴⁶ El tratadista Héctor Villegas, en su texto llamado “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario” define al principio de legalidad como “una garantía formal que se completa cuando aparecen las garantías materiales que constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria, así como el principio de legalidad es el límite formal respecto del sistema de producción de normas”⁴⁷. El papel que cumple el principio de legalidad es imprescindible ya que condiciona la producción normativa y su inobservancia podría ocasionar la declaración de inconstitucionalidad o inexecutable de la disposición violatoria⁴⁸.

Por su parte, comparto con el concepto del tratadista José Vicente Troya Jaramillo que expresa lo siguiente: “El principio de legalidad, antes que una limitación, es un modo

⁴⁵ Neri, Figueroa. Aimeé: Coordinadora. *Tópicos Fiscales Contemporáneos*. CUCEA. 2004. Pág. 235- 236.

⁴⁶ Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot S. A., 1982, pp. 78-89.

⁴⁷ Villegas. Héctor, Belisario. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 254.

⁴⁸ C. Montaña Galarza. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros”. *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara, coord. Aimeé Figueroa Neri. Universidad de Guadalajara. 2004. pp. 8.

de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria”.⁴⁹ El concepto citado expone de manera interesante este principio, ya no como el límite formal al poder y potestad tributaria, sino desde otra perspectiva como un parámetro al cual debe ceñirse la administración pública en el ejercicio de sus funciones

En otras palabras, el principio de legalidad en materia tributaria, requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos en la constitución para la sanción de las leyes.⁵⁰

Los tratados internacionales también reconocen este principio, por ejemplo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en su Opinión Consultiva No. 18 de fecha 17 de septiembre de 2003, por ejemplo, recalca la obligación de los estados en garantizar y asegurar el cumplimiento de los derechos humanos, que de por sí engloban a los principios tributarios que estamos esbozando:

Artículo 1.1 es fundamental para determinar si una violación de los derechos humanos reconocidos por la Convención puede ser atribuida a un Estado Parte. En efecto, dicho artículo a cargo de los *Estados Partes son los deberes fundamentales de respeto y de garantía, de tal modo que todo menoscabo a los derechos humanos reconocidos en la Convención que pueda ser atribuido según las reglas de Derecho Internacional, a la acción u omisión de cualquier autoridad pública, constituye un hecho imputable al Estado que compromete su responsabilidad en los términos previstos por la misma Convención* [Las cursivas son mías].

Por tanto, son los tratados internacionales y las normas constitucionales las que limitan el poder tributario por parte de los funcionarios públicos, generando responsabilidad por sus actos.

Hasta el momento queda claro que la ley de amnistía del 2008, transcrita en el capítulo primero, considera los marcos jurídicos constitucionales y legales, sin embargo, no basta con el hecho de que dicha norma sea parte de nuestro ordenamiento jurídico, es necesario que su interpretación se ajuste a lo señalado en el Art. 3 del Código Tributario que dice:

Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que

⁴⁹ Troya Jaramillo, José V. “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 450.

⁵⁰Villegas. Héctor, Belisario. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 256.

más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente.

Se enfatizó en el primer capítulo, de igual manera que de acuerdo a las reglas del Código Civil la interpretación de la norma debe acogerse al espíritu con el que fue creada, no basta solo con reconocer que la norma esté contemplada en el ordenamiento jurídico, su trascendencia en el tiempo debe brindar seguridad jurídica al contribuyente. El Art. 13 del Código Tributario sustenta lo señalado:

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 [las cursivas son mías].

Si bien hacemos un detalle de estos elementos y principios constantes en la ley, es para denotar el espíritu con el que fue creada la norma, a medida que avanza el análisis nos damos cuenta que en Derecho Tributario cada elemento y cada principio son parte de una estructura inseparable, ya que cada uno de éstos está íntimamente ligado y concatenado con otro.

2.5 Los principios tributarios constitucionales dentro de los marcos constitucionales ecuatorianos

Las garantías materiales y formales, como vimos constituyen la base en la cual se desarrollan el resto de principios detallados en los párrafos precedentes.

Acorde a la clasificación del profesor Villegas, enunciada anteriormente, nos centraremos en los siguientes principios: generalidad, proporcionalidad y añadiremos el de progresividad por estar directamente relacionados con el primero (Constitución de 1998), igualdad- equidad, eficiencia y suficiencia recaudatoria (Constitución de 2008) y como elementos esenciales a dichos principios la razonabilidad, la discrecionalidad y la seguridad jurídica en sus acepciones de certeza e interdicción de la no arbitrariedad.

2.5.1 Principio de Generalidad

El principio de generalidad está contemplado en la Constitución y se “caracteriza por la abstracción e impersonalidad que proyecta, da fuerza a la decisión de que todos

deben contribuir sin que quede puerta de escape para los privilegios fiscales”⁵¹. Este precepto es desvirtuado con la aparición de las exenciones y de los beneficios tributarios que siempre existe en los sistemas impositivos”.⁵² Sobre los beneficios tributarios Catalina García Vizcaíno sostiene que “la generalidad se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su alcance a quienes posean capacidad contributiva – apreciada razonablemente- por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales a fin de guardar la igualdad; su límite está dado por las exenciones y los beneficios tributarios que no obedezcan a razones económicas, sociales o políticas”⁵³. En relación a los conceptos citados, es importante precisar que en nuestro medio son los temas que entrañan intereses políticos lo que se confunde con los privilegios de personas o grupos, en desmedro de los intereses de la generalidad de los ciudadanos de un país⁵⁴

Reforzando lo dicho y de acuerdo con lo citado por Fernando Pérez Royo quien hace referencia al pronunciamientos del *Tribunal Supremo* español, que señala que: “son notas del principio de generalidad <<la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas>>”⁵⁵.

Todo lo que abarca este principio y utilizando todos los elementos enunciados, Fritz Neumark citado por Spisso señala que:

[...] el principio de generalidad de la imposición, exige que, por una parte, todas las personas, en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc., sean sometidas al gravamen tributario y que por otra parte no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras exenciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que les parezcan inexcusables por razones de política económica, social, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria.⁵⁶

⁵¹ César Albiñana, *Derecho tributario español y comparado*, ob. cit., pp. 70-71

⁵² César Albiñana, *Derecho tributario español y comparado*, ob. cit., pp. 70-71

⁵³ Eusebio González G. y Ernesto Lejeune V., *Derecho Tributario*, Salamanca, t. I, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, pp. 157-158.

⁵⁴ C. Montaña Galarza. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros”. *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri. Universidad de Guadalajara. 2004. pp. 24.

⁵⁵ Fernando Pérez R., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pp. 39.

⁵⁶ Rodolfo Spisso. *Derecho Constitucional Tributario*. 2da edición. Editorial Depalma. Argentina. 2000. Pág. 326.

El principio de generalidad propicia la idea de que las leyes tributarias deben ser generales y abstractas y no referirse en concreto a determinadas personas ni determinadas situaciones, sea concediéndoles beneficios o atribuyéndoles gravámenes. Toda persona tiene el deber de tributar cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica, por ello no es admisible que se beneficie a una parte de la población en desmedro de otra.⁵⁷

El principio de generalidad, en otras palabras, “es un requerimiento directo al legislador para que tipifique como hecho generador todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad contributiva”⁵⁸, por ello, este principio se contrapone con la concesión de exenciones fiscales sin objeto o razón de ser⁵⁹, punto que lo abordaremos en el tercer capítulo cuando analicemos la ley de amnistía del 2008.

Por el momento queda claro que el principio en estudio tiene dos aristas, el primero “es informar de manera general el ordenamiento impositivo exigiendo que el mismo no trate de manera distinta situaciones idénticas”⁶⁰ y el segundo “vedando el establecimiento de discriminaciones fiscales carentes de fundamento respecto a los ciudadanos”⁶¹.

El problema a este principio surge, cuando no se tienen claros los parámetros legales para la concesión de beneficios tributarios y es más grave aun cuando el legislador hace caso omiso de los mismos dando paso a exenciones que están por fuera del marco de la ley y forman parte de política económica.

2.5.2 Principio de progresividad

A partir de la publicación de la Constitución de 2008, es importante destacar la evolución que ha experimentado el texto constitucional en referencia al régimen tributario ecuatoriano, que ahora se rige bajo los principios de simplicidad administrativa, suficiencia recaudatoria y sobre todo por el principio de *progresividad [la cursiva es mía]*⁶², que

⁵⁷ Villegas. Héctor, Belisario. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 265.

⁵⁸ C. Montaña Galarza. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros”. *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri. Universidad de Guadalajara. 2004. pp. 24.

⁵⁹ *Id.* p. 8.

⁶⁰ C. Montaña Galarza. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros”. *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri. Universidad de Guadalajara. 2004. pp. 24.

⁶¹ *Ibíd.*

⁶² Emilio Ventimilla L. “Análisis comparativo sobre los principios de proporcionalidad y progresividad”. III Jornadas jurídico- tributarias: Un enfoque Constitucional al Derecho Tributario. Dirección Nacional Jurídica SRI. 2009. pp. 134

implica que la exigencia de las cargas públicas debe estar en correspondencia de la capacidad contributiva de cada sujeto⁶³.

Por su parte, la progresividad está relacionada directamente con la proporcionalidad, Sainz de Bujanda define esta relación de la siguiente manera: “el principio de progresividad significa que el gravamen debe guardar consonancia con el nivel de capacidad contributiva de los diferentes obligados a su pago, de forma que la carga tributaria se incremente de forma más que proporcional, conforme la capacidad económica de los ciudadanos va en aumento.”⁶⁴ Por ende, no es suficiente saber que han de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas quienes tengan capacidad contributiva, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto.⁶⁵

La progresividad no equivale a proporcionalidad, la mayor parte de la doctrina acepta que la proporcionalidad no implica una prohibición, contradicción o negación del la progresividad, puesto que dicho principio “contribuye a la distribución de la renta en sentido igualitario”⁶⁶.

Es claro que el mandato constitucional prioriza tributos progresivos en la actualidad, lo cual debe verse reflejado tanto en el sistema tributario ecuatoriano como en el diseño de cada uno de los tributos que se establezcan.

Con respecto a los tributos y su manejo dentro del sistema tributario, comparto el criterio de Héctor Villegas que describe que: “Un impuesto es proporcional cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Es progresivo cuando aumenta a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada. En la forma corriente de aplicación actual, impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única (adoptan generalmente esta medida los impuesto al consumo), e impuesto progresivo es aquel cuya alícuota aumenta a medida que crece el monto gravado (así suele ocurrir con los impuestos a la renta).”⁶⁷

Después de estudiar a los autores citados queda claro que “la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas”, esta diferenciación permite que

⁶³ *Id.*

⁶⁴ Sainz de Bujanda. Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Madrid. Universidad Complutense. 1979

⁶⁵ Sandro Vallejo Aristizabal. Ponencia sobre Sistema Tributarios y principios de tributación. “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”. Dirección Nacional Jurídica. 2009 Pág. 14

⁶⁶ Emilio Ventimilla L. “Análisis comparativo sobre los principios de proporcionalidad y progresividad”. III Jornadas jurídico- tributarias: Un enfoque Constitucional al Derecho Tributario. Dirección Nacional Jurídica SRI. 2009. pp. 134

⁶⁷ Héctor Villegas. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Astrea. Argentina. 2002. pp.160.

el impacto en cada caso sea distinto no solo en la cantidad sino en referencia al nivel de sacrificio reflejado cualitativamente en la rebaja patrimonial respectiva, que debe ser proporcional al los ingresos del contribuyente⁶⁸.

2.5.3 Principio de Igualdad y Equidad

El principio de igualdad nace en la Revolución Francesa, su propósito fue poner fin a los privilegios que se derivaban de la sociedad clasista, afirmando la igualdad de todos ante la ley.⁶⁹ “Este principio goza de aura axiológica y se relaciona muy de cerca con la no discriminación, la equidad, y la eliminación de los privilegios y castas”.⁷⁰

El principio de igualdad tiene doble significado, el primero señala igualdad de todos los ciudadanos frente a la ley y supone paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones ni discriminaciones por razón de nacimiento, raza, clase, religión o sexo. Y en segundo lugar la igualdad supone también criterio de medida y cuantificación de las obligaciones tributarias.⁷¹

En derecho tributario esta doble significación se explica mediante principios tributarios, como la capacidad contributiva y el principio de generalidad o de universalidad. Todos los ciudadanos se someten al tributo siempre y cuando posean capacidad contributiva y se excluyen del mismo aquellos que no la poseen. Es por ello que, el principio de capacidad contributiva va de la mano del principio del principio de la distribución justa de las cargas tributarias⁷².

Comparto el siguiente criterio que explica la relación entre la igualdad y la equidad, en el sentido de que la “ley debe dar igual trato a los iguales (equidad horizontal), y desigual trato a los desiguales (equidad vertical)”.⁷³ En virtud de la equidad horizontal las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera, mientras que de acuerdo a la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida.

⁶⁸ Emilio Ventimilla L. “Análisis comparativo sobre los principios de proporcionalidad y progresividad”. III Jornadas jurídico- tributarias: Un enfoque Constitucional al Derecho Tributario. Dirección Nacional Jurídica SRI. 2009. pp. 40

⁶⁹ Amatucci Andrea. *Tratado de Derecho Tributario. Tomo I, Derecho Tributario y sus fuentes*. Editorial Temis S.A, Bogotá, pág. 224

⁷⁰ C. Montaña Galarza. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros”. *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri. Universidad de Guadalajara. 2004. pp. 12.

⁷¹ *Ibíd.*

⁷² *Ibíd.*

⁷³ *Ibíd.*

En otras palabras, “todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben tener idéntico trato; la clasificación en diversas categorías debe fundarse en diferencias reales; la clasificación debe excluir cualquier discriminación arbitraria, injusta y hostil, dirigida hacia determinadas personas o estratos de personas; la diferencia debe implicar una justa igualdad a la luz de la equidad; y la diferencia debe respetar la uniformidad y la generalidad del tributo.”⁷⁴

El Estado bajo el principio de igualdad que tienen directa relación con la generalidad y la capacidad contributiva, tiene en sus manos el poder de imponer cargas fiscales, poder que de no ser controlado por la propia ley puede ser un elemento peligroso utilizado para someter o favorecer distintos intereses.

Para concluir, es importante resaltar que la concepción del principio de igualdad marca una diferencia al momento de la configuración del tributo. La capacidad contributiva ya no es un principio exclusivo de la justicia tributaria, el tributo deja de ser considerado como un instrumento para recaudar, ahora tiene otros propósitos, lo que limita las pretensiones del gravamen, y puede afectar directamente a las políticas fiscales o programas de gasto público.⁷⁵

2.5.4 Principio de eficiencia

El principio de eficiencia, “posee un fuerte contenido económico, puede ser entendido como una asignación económica que no debe ser reemplazada por otra que mejore la situación relativa de algún individuo sin que empeore la de otros”.⁷⁶

Para que opere el principio de eficiencia dentro del sistema tributario, se requiere de diversos elementos y componentes que el tratadista, Juan Bravo Arteaga los describe de manera clara y precisa: “ que el costo de administración del tributo no resulte desproporcionado con su producto final; que el tributo no se traduzca en una carga para los particulares que llegue a desestimular la realización de su actividad económica; que su organización sea sencilla para que los obligados puedan tener un entendimiento claro de las instituciones, de los momentos en que se origina la obligación tributaria, de su cuantía y de su oportunidad de pago; que la determinación de los responsables ante el fisco por las diferentes obligaciones impositivas debe ser hecha con un criterio práctico de tal forma que

⁷⁴ *Id.*, pp. 13

⁷⁵ *Ibíd.*

⁷⁶ Citado por Sandro Vallejo Aristizabal, Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Artículo: “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”. Pág. 6.

pocas personas puedan satisfacer cuantías importantes del tributo que corresponda; y, que las tarifas de los tributos deben tener un nivel adecuado para que no se aliente la evasión.⁷⁷

Por tanto, el impuesto no debe interferir con la asignación eficiente de los recursos, entre otros aspectos. En caso de cumplirse los elementos enunciados en el párrafo anterior respecto del principio de eficiencia, estaríamos frente a un escenario perfecto dentro de un sistema tributario dado, sin embargo, en la práctica resulta difícil, "considerando que por regla general los tributos más justos resultan más complejos de administrar y por tanto suelen resultar menos eficientes desde la perspectiva económica por sus debilidades en materia de recaudación [...]".⁷⁸

Más allá de la complejidad respecto del manejo de este principio, la Administración debe procurar que el impuesto no interfiera con la asignación eficiente de los recursos. Lo que debe buscar es que los tributos impuestos no distorsionen las conductas socioeconómicas de los contribuyentes.⁷⁹

2.5.5 Principio de suficiencia recaudatoria

De acuerdo a Alfredo Lewin Figueroa, los parámetros para la medición tanto de la suficiencia como de la eficacia recaudatoria dependerán de las necesidades que posea cada contribuyente, en otras palabras, se llegará a la eficiencia en la medida en que los tributos recaudados por la Administración satisfagan las necesidades de los individuos.⁸⁰

Por tanto, es a través del cobro de los tributos el Estado ecuatoriano recauda los fondos necesarios para poder solventar el gasto público. Este principio, se lo concibe “[...] en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público.”⁸¹

El cobro de los tributos y su importancia en el financiamiento del gasto público deben ir acorde a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, de lo contrario la administración estaría actuando arbitrariamente.

Por tanto, es obligación del Estado garantizar a los contribuyentes la satisfacción de sus necesidades a través del buen manejo de la política fiscal impuesta y es deber del

⁷⁷ Juan R. Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. s.l. pp. 117-119.

⁷⁸ Vallejo. Sandro. Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Noviembre. Ecuador. pp. 26.

⁷⁹ Vallejo, Aristizabal. Sandro. Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Artículo: “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”. pp. 23

⁸⁰ Lewin, Alfredo. “Principios Constitucionales del Derecho Tributario”. Editorial Nomos S.A. Bogotá. 2002. Pág. 118.

⁸¹ Vallejo. Sandro. Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Noviembre. Ecuador. Pág. 29.

contribuyente participar del pago de los tributos impuestos, como lo manifiesta la Constitución del 2008, en su artículo 83, ya citado.

Este es un principio adoptado en la nueva Constitución, que guarda mayor relación con la política fiscal que con régimen tributario directamente.

2.5.6 Razonabilidad

Al iniciar este capítulo, se aclaró que se explicarían otros elementos que no son considerados como principios, sin embargo, están presentes e íntimamente vinculados con los mismos, son criterios que forman parte esencial de nuestro ordenamiento jurídico como la razonabilidad.

Entendemos al criterio de razonabilidad como el “elemento que integra o complementa las garantías explícitas del contribuyente, ello sucederá en tanto y en cuanto dichas garantías, como la generalidad, la igualdad o la capacidad contributiva, sean resultante de un juicio de valor del legislador que se basa en parámetros determinantes de la justicia de las imposiciones”.⁸² Conuerdo con Héctor Villegas, quien señala que: “Todo acto para que sea constitucionalmente válido debe ser razonable de lo contrario será inconstitucional. Se entiende por razonabilidad, verdad o justicia.”⁸³ La constitución del año 2008, contempla este criterio en un artículo 164 que nada tiene que ver con el régimen tributario, no obstante lo contempla de la siguiente manera:

Art. 164.- La Presidenta o Presidente de la República podrá decretar el estado de excepción en todo el territorio nacional o en parte de él en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural. La declaración del estado de excepción no interrumpirá las actividades de las funciones del Estado. El estado de excepción observará los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, temporalidad, territorialidad y razonabilidad.

En concordancia con el precepto legal expuesto se puede decir que “la razonabilidad quiere decir que los derechos fundamentales de la persona humana (incluida la jurídica) no pueden ser alterados por la legislación ordinaria, ni tampoco por la

⁸² Villegas. Héctor, Belisario. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 279-281.

⁸³ Villegas. Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 279-280.

emergencia, y que, no existen derechos absolutos, todos admiten reglamentación legal, a condición de que ella sea razonable y no altere la sustancia del derecho reglamentado.⁸⁴

2.5.7 Discrecionalidad

La discrecionalidad consiste básicamente en una escasa “regulación o programación de las actuaciones administrativas que definan con exactitud cuál es la decisión que deba adoptar la administración en un supuesto determinado, ello no obsta que para estos actos también estén sometidos al Derecho (ante la ausencia de parámetros normativos) como sucede con toda las actuaciones administrativas. Pues aun en esos casos las decisiones administrativas deben encontrarse dentro de los límites fijados por el ordenamiento jurídico.”⁸⁵

En ningún caso la Administración podrá exceder los límites trazados por el ordenamiento jurídico ni cuando aplica: potestades íntegramente tasadas por el ordenamiento jurídico, ni cuando ejercita potestades discrecionales, pues aun en estos casos la conducta elegida por la Administración también debe encontrarse sometida al Derecho como sucede con toda actuación administrativa.⁸⁶

Los conceptos citados con anterioridad, reflejan una situación que se contempla en nuestro ordenamiento jurídico, existen normas que dejan abierta la posibilidad de que el legislador o la administración pública decidan sobre ciertas situaciones no contempladas de manera formal en la ley debido a su compleja especificación, esas decisiones deben ser con apego a la ley. En la práctica veremos que esto no se cumple, tema que lo desarrollaremos en el capítulo siguiente.

2.5.8 Seguridad Jurídica, en su doble manifestación- certidumbre del Derecho e interdicción de la arbitrariedad

Cuando se institucionaliza el Estado y se coloca un limitante al poder absoluto, como una garantía de conveniencia, nace el principio de seguridad jurídica que permite a las personas que forman parte del estado no abusen del ejercicio del poder.

El principio de seguridad jurídica es reconocido por parte de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano como un derecho imprescriptible del hombre.⁸⁷

⁸⁴ Arístides H. Corti, “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, s.l. p. 185,

⁸⁵ Gamba, Valega. César M. Breves apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. Lima. 200 Pág. 103

⁸⁶ *Ibidem*. Pág. 106

⁸⁷ L. Legaz. El Derecho, la justicia y la seguridad, en Humanismo, Estado y Derecho. Barcelona. 1960, del mismo autor, Filosofía del Derecho. Barcelona. 1963. pp. 583 y ss.

Este principio da a la autoridad el poder mediante ley a velar y garantizar por los derechos fundamentales de los ciudadanos aplicando la norma al caso concreto, la misma que emana de la Constitución.⁸⁸

Existe seguridad jurídica en tanto y en cuanto el sistema tributario cumpla con el principio de legalidad y cuente con un régimen no retroactivo de leyes y ello implica “el hecho de obtener sumisión de todos los actos estatales en orden al conjunto normativo vigente y por el otro al sometimiento de todos los actos singulares concretos a un régimen estricto de seguridad jurídica”⁸⁹. En otras palabras, la retroactividad es un obstáculo a la confianza, el contribuyente debe tener la convicción de que la regulación vigente en el momento en que tomó su decisión, no se verá modificada por una ley que legisle sobre el pasado.⁹⁰ Una norma es retroactiva cuando produce efectos jurídicos en un momento que precede a aquel en el cual dicha norma fue aprobada y publicada.⁹¹

Eusebio Gonzales, plantea que “desde el punto de vista jurídico, el relevante papel que se le concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos antes la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abuso del antiguo régimen”⁹² resalta la importancia de la ley como vehículo generador de certeza y como un mecanismo de defensa en relación a las arbitrariedades del Estado. Eusebio Gonzales señala que la seguridad jurídica se manifiesta de dos formas: la certidumbre del Derecho y la interdicción a la arbitrariedad.

2.5.8.1 Certeza del Derecho

La certeza del Derecho existe cuando no hay inestabilidad del derecho, es decir, cuando dentro del régimen normativo no se producen cambios bruscos que puedan alterar el propósito del tributo en sí. Tampoco deben presentarse fallas técnicas en la normativa, como preceptos legales imprecisos, oscuros, incompletos e incomprensibles y por otro lado, la existencia de acciones legales que amparan y protegen los derechos de los

⁸⁸ González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997. Pág. 22.

⁸⁹ Cretella. Junior Jose. *Curso de Derecho Administrativo*. Rio de Janeiro. Forense. 1967. Pag. 15.

⁹⁰ Villegas, Héctor. *Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea. 9na Edición. Buenos Aires. 2005. Pág. 285.

⁹¹ Amatucci. Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001. Pág. 342-343.

⁹² González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997. Pág. 22. pp. 41.

contribuyentes en nuestro ordenamiento jurídico es también una garantía de seguridad y certeza.⁹³

Como complemento de lo citado, Eusebio Gonzales esboza el contenido y las exigencias de la idea de certeza fundamentalmente en: la estabilidad del derecho, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de incumplirse los previstos en el ordenamiento.⁹⁴ Esenciales para que el contribuyente experimente confianza frente al verdadero cumplimiento de las leyes dentro del ordenamiento jurídico.

2.5.8.2 Interdicción de la no arbitrariedad

La interdicción de la no arbitrariedad obedece a la interpretación arbitraria de los preceptos legales, es decir, los órganos administrativos, los jurisdiccionales y el poder legislativo no pueden y no deben interpretar la norma de manera distorsionada, ni a través de motivaciones políticas en contra de su letra y espíritu.

Por ende, el poder legislativo tiene que aplicar la ley sin discriminaciones y siguiendo los patrones técnicos establecidos en el régimen legal. La responsabilidad del legislativo no solo abarca el hecho de brindar confianza, certeza y limitar la arbitrariedad, sino también debe dotar a los individuos de un sistema de leyes bien estructuradas y congruentes con el ordenamiento jurídico.⁹⁵ El Estado entonces, interviene tanto en la creación como en la aplicación del Derecho, es en estos ámbitos en los que se da paso a la arbitrariedad, para prevenirla se debe priorizar la aplicación del principio de jerarquía de ley que genera seguridad jurídica limitando la arbitrariedad por parte de quienes tienen poder.

Durante la descripción de las definiciones de los principios tributarios constitucionales se pudo evidenciar que todos están relacionados entre sí, ningún principio puede interpretarse aisladamente, todos se constituyen como una unidad y son la base sobre la cual funciona el sistema tributario.

Se ha hecho una descripción breve de todos los principios tributarios constitucionales tomando una posición clara respecto de cada uno de ellos. Se desarrollaron estos conceptos en conjunto con otros elementos necesarios y

⁹³ Villegas. Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 282.

⁹⁴ González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997. Pág. 42.

⁹⁵ Villegas. Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 485.

complementarios para el análisis del régimen de amnistía en el Ecuador. El tercer capítulo estudia dichos principios en relación al régimen de amnistía del 2008 en la legislación ecuatoriana.

CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES, EL RÉGIMEN DE AMNISTÍA TRIBUTARIA DEL 2008 EN EL ECUADOR Y LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

Como se planteó en el primer capítulo, los fundamentos de la amnistía tributaria del año 2008 se basan en potencializar la recaudación fiscal y la lucha contra la evasión y elusión de tributos. En el segundo capítulo, se desarrollaron los conceptos de los principios constitucionales que giran en torno al mencionado régimen de amnistía. Ahora corresponde en este capítulo analizar en el contexto de la legislación ecuatoriana, si dichos principios han sido tomados en cuenta de manera integral para aplicar la disposición única transitoria que condona los intereses de mora, multas y recargos causados por impuestos gestionados por el Servicio de Rentas Internas, norma que la denominaremos como ley de amnistía de 2008, para efectos del estudio planteado.

Antes de adentrarnos en el análisis pertinente sobre los principios tributarios constitucionales es necesario manifestar la relevancia de estas garantías en el contexto de la nueva Constitución del 2008, el Art. 11 del mencionado cuerpo legal señala que:

4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.
5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.
6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía.
7. El reconocimiento de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos, no excluirá los demás derechos derivados de la dignidad de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades, que sean necesarios para su pleno desenvolvimiento.

En base a la normativa expuesta, es claro que nuestro ordenamiento jurídico está regido por una Constitución garantista, es decir, todos nuestros derechos están respaldados por principios constitucionales, los cuales deben ser respetados por la Administración pública, caso contrario, generarán responsabilidad por parte del Estado, el Art. 11, numeral

9 de la Constitución del 2008 ratifica lo dicho: “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución⁹⁶”.

Por otra parte, de la lectura y análisis a esta disposición surgen varias preguntas: ¿la ley de amnistía de 2008 atenta contra las garantías constitucionales de los contribuyentes que han realizado sus pagos puntualmente? ¿Dicha ley termina siendo una forma de elusión de impuestos, que beneficia solamente a un grupo de individuos?

Las respuestas a estas preguntas serán desarrolladas a lo largo de este capítulo, se analizará cada uno de los principios mencionados anteriormente, a la luz de la ley de amnistía del 2008 en la legislación ecuatoriana, la idea central de este estudio es comprobar si su origen, cuanto su aplicación se encuentran dentro del marco constitucional.

Esta norma tributaria entró en vigencia el 30 de julio de 2008 mediante la Disposición transitoria única de remisión, de intereses y multas, citada en el primer capítulo, la cual está dirigida a cualquier contribuyente, persona natural o sociedad.

La ley de amnistía de 2008 o condonación funciona de acuerdo a los porcentajes establecidos en la disposición con relación a los siguientes días hábiles: al pago realizado a los 60 días a partir de la entrada en vigencia de la amnistía de 2008, le corresponde un porcentaje de condonación del 100%; las cancelaciones realizadas a los 90 días a partir del 30 de julio de 2008, les corresponde un porcentaje del 75% y, los pagos realizados desde los 120 y 150 días tomando como referencia la fecha mencionada, tuvieron un porcentaje de 50% y 25% de condonación respecto de las multas e intereses adeudados.⁹⁷ Los parámetros de esta disposición fueron establecidos mediante Resolución No. NAC-DGER2008-1107 por el SRI⁹⁸, puntualizados en el primer capítulo.

La Ley de amnistía de 2008 procede también respecto de las obligaciones tributarias que se discutan en procesos contenciosos tributarios pendientes de resolución; las obligaciones tributarias que se discutan en procesos contenciosos tributarios en el que exista una sentencia firme y ejecutoriada, las obligaciones tributarias que se discutan en vía administrativa (ante el propio SRI) que se encuentren en proceso o resueltas; las obligaciones tributarias que no hayan sido determinadas por el SRI (que el sujeto pasivo conozca pero no haya sido requerido por el SRI); las obligaciones por las cuales se hayan

⁹⁶ Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449. Fecha: 20 de octubre de 2008.

⁹⁷ S/n. *Boletín tributario - Amnistía tributaria*. <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/la-ammistia-tributaria-recauda-152-4-millones-319120.html>. (acceso: 9/11/2012).

⁹⁸ Servicios de Rentas Internas (SRI). Resolución No. NAC-DGER2008-1107. Registro Oficial No. 410 del 25 de agosto del 2008.

iniciado procesos coactivos para su cobro, deudas firmes y facilidades de pago; las declaraciones y pago de obligaciones durante la amnistía y declaraciones sustitutivas,⁹⁹ todas ellas son parte de un proceso judicial o administrativo que fue iniciado por la administración o el administrado, cada parte ejerciendo su derecho a la defensa, contemplado en nuestra Constitución.

Ofrecer a los contribuyentes una posibilidad de rectificar lo que hayan “hecho mal” y cumplan con lo que debían, en el plazo que da la Ley, fue el mensaje del Estado a los contribuyentes.¹⁰⁰ Esta ley proyectaba que alrededor de 6.100 casos de contribuyentes morosos tendrían la posibilidad de ponerse al día en sus impuestos, y se estimaba que la Administración tributaria podría recabar 200 millones de dólares.¹⁰¹

La ley de amnistía de 2008 fue de carácter temporal, por esta razón se ampliaron las fases para la cancelación de los valores adeudados, la idea era continuar con el pago de los impuestos porque supuestamente no se la volvería a aplicar en el futuro,¹⁰² condición que puede variar de acuerdo al gobierno de turno, en el Ecuador durante los últimos veinticinco años se ejecutaron varias amnistías tributarias detalladas en el primer capítulo.

Una vez ubicados dentro del contexto en el que se desarrolló la ley de amnistía tributaria, se tiene una idea clara de los parámetros que se fueron utilizados para difundirla y aplicarla. Ahora, corresponde empezar el análisis de los principios tributarios constitucionales frente a la ley de amnistía del 2008. Se empezará con el principio de legalidad, punto de partida en este estudio, posteriormente se analizarán en el siguiente orden los principios de generalidad, igualdad- equidad, progresividad y seguridad jurídica.

3.1 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de legalidad

Las leyes dentro del sistema tributario son creadas contemplando valores, situaciones sustanciales, condiciones generales y específicas, lo cual da como resultado un régimen legal que protege la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente. Nuestro

⁹⁹ *Ibíd.*

¹⁰⁰ S/n. *Amnistía tributaria en Ecuador culmina este 5 de marzo.* http://www.elnuevoempresario.com/noticias_6365_anmista-tributaria-en-ecuador-culmina-este-5-de-marzo.php (acceso: 9/11/2012)

¹⁰¹ S/n. *Amnistía Tributaria favorece a contribuyentes.*

http://www.ecuadorinmediato.com/Noticias/news_user_view/ecuadorinmediato_noticias--83414. (acceso 9/11/2012)

¹⁰² S/n. *Amnistía tributaria a 6.100 casos.*

<http://www.eluniverso.com/2008/04/19/0001/9/74040B5FFDC44A369BF13E266051502C.html>. (acceso: 9/11/2012).

interés al estudiar este principio se centra en descifrar cuáles fueron las motivaciones que dieron paso a la ley de amnistía del 2008.

El propósito de la ley de amnistía de 2008, fue brindar una oportunidad a los todos quienes mantuviesen obligaciones tributarias pendientes de pago, para que regularicen su situación con el SRI, la regularización de la mayor parte de juicios en los tribunales, reclamos administrativos y recursos de revisión, pero sobretodo fue una oportunidad para el Estado aumente los valores de recaudación del período fiscal correspondiente.

Con respecto al principio que enunciamos, no analizaremos la legalidad de la ley de amnistía del 2008, la Constitución es clara al especificar en su artículo 83 que:

Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:
15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por ley.¹⁰³

El texto y el contenido de la norma no está en discusión, sus fundamentos legales quedaron claros y especificados en el primer capítulo, nuestro régimen tributario contempla la figura de la remisión o condonación, contemplado en el Art. 37 del COT.

Son los parámetros que utilizó el legislativo para la aprobación de la ley de amnistía de 2008, lo que cuestionamos, mismos que están determinados en la ley. Todo el ordenamiento jurídico está conformado por un conjunto de normas que son la base sobre la que deben regirse las actuaciones tanto del Estado como de los contribuyentes, sin embargo, es el Estado el que posee poder y potestad tributaria, protagonista en la producción de la norma tributaria, con el deber de velar por el bienestar de todos los contribuyentes, por esta razón es su responsabilidad tomar en cuenta, aspectos generales o específicos, valores o principios y sobretodo las condiciones económicas y sociales de los individuos. El Estado tiene el deber de proteger y garantizar los derechos de los ciudadanos por mandato constitucional.

Ahora, el análisis se centrará en el poder discrecional que posee el legislativo, para decidir “como” y en “cuáles” situaciones aplicar determinada norma, durante el proceso de producción de la norma.

3.1.1 Ley de amnistía de 2008 frente a la discrecionalidad

La discrecionalidad no surge de la falta de ley, es atribuida a la administración mediante norma expresa. La actividad discrecional nace de las políticas que otorgan facultad al Estado para realizar apreciaciones, juicios de valor, con el objeto de permitir el

¹⁰³ Constitución Política de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998.

cumplimiento de los cometidos estatales, el bien común y el interés general. El Reglamento para el control de la discrecionalidad¹⁰⁴ define los actos discrecionales:

Art. 2.- DE LOS ACTOS DISCRECIONALES.- La potestad discrecional de la administración en la producción de actos administrativos se justifica en la presunción de racionalidad con que aquella se ha utilizado en relación con los hechos, medios técnicos y la multiplicidad de aspectos a tener en cuenta en su decisión, a fin de que la potestad discrecional no sea arbitraria, ni sea utilizada para producir una desviación de poder sino, antes al contrario, ha de fundarse en una situación fáctica probada, valorada a través de previos informes que la norma jurídica de aplicación determine e interpretados y valorados dentro de la racionalidad del fin que aquella persigue.

La discrecionalidad respaldada por el derecho implica la elección de una entre varias opciones igualmente válidas, dentro de los límites de la potestad y de la competencia del órgano. Todo acto administrativo dictado en ejercicio de la potestad discrecional reglada es impugnabile en vía administrativa o judicial.

Por tanto, la discrecionalidad consiste en una disminución de la densidad de la programación normativa de la actuación administrativa, es decir, el artículo mencionado deja sentado en primer lugar, que es el legislador el que decide aplicar o no determinada norma y bajo qué circunstancias, potestad que está reglada.

De manera general la ley de amnistía del 2008 tiene origen en los artículos 34 y 54 del COT, normas que dan paso a la figura de la remisión como modo de extinción de las obligaciones tributarias, y señalan que los intereses y multas solo podrán ser condonados por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca, respectivamente. Dentro de los requisitos que la ley establece, está determinado que es el legislativo, a través de su potestad tributaria está facultado crear, modificar o extinguir tributos(Art. 120, numeral 7 de la Constitución), queda de su parte, entonces, disponer en qué circunstancias se aplicaría.

Por tanto, si las motivaciones del legislador para crear la ley de amnistía de 2008 se centran en dar una oportunidad a los contribuyentes para cancelar sus obligaciones tributarias pendientes de pago, la regularización de los juicios en los tribunales, reclamos administrativos y recursos de revisión, pero sobre todo por el tema recaudación fiscal, es

¹⁰⁴ Reglamento para el control de la discrecionalidad. Decreto ejecutivo No. 3179. Reglamento para el control de la discrecionalidad. Registro Oficial No. 686. Fecha: 18 de octubre de 2002

evidente que los criterios utilizados por el legislador al realizar el análisis de esta ley no consideraron el conjunto de los derechos que se ponen en juego vulnerando las disposiciones de la norma suprema.

De la mano de la discrecionalidad, se encuentra un elemento esencial, la razonabilidad, que juega un papel importante al momento de aplicar una norma, el legislador “debe encontrar correspondencia entre los medios propuestos y los fines que a través de ellos deben lograrse, a ello se le debe agregar una razonabilidad técnico- social con observancia de valores específicos que engloban las solidaridad, cooperación, poder, paz, seguridad, sumados dan como resultado el valor total de la justicia.”¹⁰⁵

Por tanto, la razonabilidad “impone ciertos límites y establece pautas que obligan al propio Estado, a los órganos de poder público y aun a los particulares, a moverse dentro del ámbito válido de la Constitución.”¹⁰⁶

Es relevante enfatizar que la función del legislador no termina en cuadrar sus actuaciones y la toma de sus decisiones dentro del marco constitucional, el caso en cuestión supone un tipo de análisis racional, que va más allá del simple hecho de imponer un beneficio tributario o en el caso concreto la amnistía tributaria, el análisis pertinente y adecuado “se valorará (más que en términos de “correcta” o “equivocada”) en términos de coherencia interna del razonamiento, y en lo tocante a la mayor o menor idoneidad para coadyuvar en la comprensión y solución de la problemática jurídica que a tales aspectos comunes les sean también típicamente conexos.”¹⁰⁷

Por todas estas razones expuestas, sostenemos que dicha amnistía tuvo como único objeto satisfacer necesidades de recaudación fiscal, acto completamente arbitrario puesto que, la misma ley requiere un análisis de los principios tributarios que estaban en juego. Así también, el margen de discrecionalidad mencionada, debe estar sujeto al criterio de razonabilidad que no son más que criterios y parámetros contemplados en la norma Constitucional.

3.2 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de generalidad

El principio de legalidad está atado al de generalidad, como vimos la ley de amnistía del 2008 no viola ninguna disposición legal, ya que está contemplada dentro de nuestro ordenamiento jurídico, presente el Art. 5 del COT:

¹⁰⁵ Juan. Zarini. *Derecho Constitucional*. 2da Edición Astrea. Argentina. 1999. Pág. 432.

¹⁰⁶ *Ibíd.*

¹⁰⁷ Amatucci. Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Primero. Editorial Temis S.A. Bogotá-Bogotá.2001. Pág. 394.

Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, *generalidad*, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad [Las cursivas son mías].

Lo que cuestionamos son los parámetros contemplados para su creación y aquí es donde aparece el primer principio que consideramos es transgredido.

La ley de amnistía del 2008 rompe el principio de generalidad, como se pudo evidenciar en el segundo capítulo, este principio va de la mano al principio de igualdad horizontal que en esencia promulga que todos somos iguales ante la ley, por tanto, son todos los contribuyentes los que merecen las mismas oportunidades. La mencionada ley está destinada solamente para aquellos contribuyentes que tienen obligaciones tributarias pendientes de pago al SRI. Esta ley no es para todos los contribuyentes, sólo para aquellos con la calidad de deudores.

Toda regla general tiene su excepción, es así como nos encontramos con las exenciones. Las exenciones y los beneficios tributarios están enfocados a cierto grupo de personas que no tributan o tributan menos por razones económicas, sociales o políticas, de hecho, todos quienes posean capacidad contributiva están obligados a contribuir salvo los casos por motivos razonables. Las exenciones, deducciones, reducciones o regímenes especiales de favor, son fácilmente concedidos bajo la exigencia de variadas y diversas situaciones de discriminación.

En otras palabras, la Generalidad tiene como objeto la aplicación de la ley de manera general y sin hacer ningún tipo de distinción. La ley permite las exenciones y los beneficios tributarios para un grupo determinado de personas que por razones económicas no poseen la misma capacidad contributiva que el resto de la población y por ello, es necesario un trato diferenciador al alcance de sus posibilidades.

En este caso, la ley de amnistía de 2008 no se configura como una exención, vimos en el primer capítulo, que los beneficios tributarios y el régimen de amnistías tributarias tienen una base legal obviamente diferente y sus fundamentos obedecen a distintas motivaciones, la única semejanza es que en ambos casos se extingue la obligación tributaria. Por tanto, la amnistía del 2008 no está enfocada a un grupo de personas que poseen una situación de desventaja, todo lo contrario éstas llegan a tener una ventaja sobre el resto, su condición es no pagar los tributos a tiempo.

Por tanto, la amnistía de 2008 no puede ser catalogada como un beneficio tributario por estar constituida bajo distintos fundamentos, por ello no se encuentra la justificación

de la no aplicación del principio de generalidad, puesto que está dirigida únicamente a aquellos que han incumplido con sus obligaciones tributarias.

A propósito, cabe acotar que el objetivo primario del legislador, al momento de crear, extinguir, o modificar un tributo (o imponer una ley de amnistía), es identificar el hecho imponible que es todo acto, hecho o negocio jurídico, que sea indicativo de la capacidad contributiva, conocida como garantía material estudiada al inicio de esta tesis. El objeto de la capacidad contributiva es delimitar la concesión de exenciones injustificadas e irracionales que no posean razón de ser. La ley de amnistía de 2008, como se dijo no es una exención y tampoco se analizó sobre la base de la capacidad contributiva de los contribuyentes, es evidente que participan de esta ley el contribuyente “normal” hasta las multinacionales, completamente desproporcional y discriminatorias.

Se entiende como situaciones de discriminación, aquellas en las cuales el individuo se encuentra, pese a su voluntad y de las cuales no puede salir por sí solo y por su propio esfuerzo y por hallarse en ellas tampoco le es posible acceder a aquellos bienes y valores, que como derechos mínimos le reconoce la Constitución.¹⁰⁸ Es interesante destacar que las situaciones de discriminación por un lado justifican los beneficios tributarios; y por el otro son una realidad en la que se encuentran el resto de contribuyente que sí han cumplido con sus obligaciones tributarias a tiempo.

A pesar de que la ley del amnistía del 2008 está contemplada en la ley, este régimen es considerado como lesivos de por sí para los principios de universalidad (generalidad) e igualdad tributaria, que dan como resultado evasión y elusión de impuestos, es precisamente este grupo de individuos morosos los que a la larga participan en menor medida del gasto público y no son sancionados por su incumplimiento.

3.3 Ley amnistía de 2008 y el principio de igualdad

La Constitución del 2008 señala que el ejercicio de los derechos se regirá por lo el principio de igualdad en el siguiente sentido:

- Art. 11.-** El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:
2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.
- Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión,

¹⁰⁸ Amatucci Andrea, Tratado de Derecho Tributario. Tomo I, Derecho Tributario y sus fuentes. Editorial Temis S.A, Bogotá, Pág. 227.

ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

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.

La siguiente resolución del Tribunal Constitucional No. 169¹⁰⁹ demuestra claramente que a través del principio de igualdad se conjugan el resto de principios constitucionales y ello impide que se realicen distinciones entre grupos de personas que posean la misma naturaleza:

La noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación de inferioridad. No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza.

Este principio, es también reconocido por la Declaratoria Americana de Derechos y Deberes del hombre¹¹⁰ aprobado en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrado en Bogotá en el año de 1948:

11.2 Toda persona tiene el derecho de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

El principio de igualdad en materia tributaria deja de tener únicamente una finalidad recaudatoria como vimos en el capítulo precedente, actualmente su concepción va más allá y se presenta como un medio para lograr objetivos superiores, la Constitución de

¹⁰⁹ Resolución del Tribunal Constitucional No. 169. Registro Oficial suplemento No. 45. Fecha 19 de marzo de 2007.

¹¹⁰ Declaratoria Americana de Derechos y Deberes del hombre aprobado en la IX Conferencia Internacional Americana. Bogotá. 1948.

la República del Ecuador vigente desde el año 2008 en su Art. 11, numeral 2 especifica lo siguiente:

1. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. *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* (la cursiva es mía).

Este artículo nos pone de manifiesto que según la ley y la doctrina que especificamos en el capítulo dos, los principios tributarios, en este caso el de igualdad de acuerdo al Art. 5 del COT, debe partir reconociendo que la finalidad de los tributos ya no es simplemente la recaudación de los ingresos públicos, “ahora debe ser aplicada como un instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”¹¹¹, así como lo manifiesta el Art. 6 del COT, ya citado¹¹².

Por su parte, hay que tomar en cuenta, entonces, que la igualdad se manifiesta como equidad horizontal, que viene a ser trato igual entre iguales, y la equidad vertical trato desigual entre desiguales. Es decir, todos los contribuyentes deben tener el mismo trato respecto a la ley, sin embargo, a razón de su capacidad contributiva su tratamiento será diferenciado.

Por lo tanto, la capacidad contributiva de los contribuyentes se constituye como un parámetro que el legislador debe tomar en cuenta al momento de crear, extinguir o modificar un tributo, en primer lugar y en segundo, que la finalidad del mismo ya no es solamente la recaudación fiscal como tal (extrafiscalidad).

¹¹² Código Orgánico Tributario (COT). Registro Oficial No. 38. Fecha de última reforma: 26 de septiembre de 2012.

3.3.1 La igualdad como base del Tributo

La ley de amnistía de 2008 no contempló los elementos señalados en el acápite anterior no puede haber tributo donde no haya capacidad económica, en segundo lugar, se habla del criterio para la distribución de las cargas tributarias, el mismo que a través de la capacidad contributiva sirve para cualificar el modo de actuar de la institución tributaria que tiene como fin el allegar fondos para el erario. Por tanto, la capacidad contributiva tiene un papel fundamental a la hora de aplicar el criterio de distribución de las cargas con la finalidad de precautelar la igualdad de hecho existente entre los individuos.

Sin embargo, el legislador debe tomar en cuenta que su criterio no debe limitarse solo a la existencia de la capacidad contributiva como tal, sino que la creación de leyes dentro del régimen tributario debe estar inspirado en criterios de igualdad y progresividad, entendida ésta como una igualdad de hecho.¹¹³ De ello deviene que la Igualdad como criterio de cuantificación de las obligaciones tributarias da como resultado la progresividad del mismo sistema, principio que lo desarrollaremos más adelante.

3.3.2 Ley de amnistía de 2008 frente a la igualdad vertical

Si bien, apoyamos la extrafiscalidad de los tributos cabe recalcar que no se pueden considerar como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no son abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva, en el caso en cuestión, la motivación de la ley de amnistía de 2008, para otorgar la amnistía se basa en la regularización del alrededor de 6.000 juicios en los tribunales y más de 1.000 reclamos administrativos y recursos de revisión y el aumento de la recaudación fiscal para el año 2008¹¹⁴.

En la estructura del tributo el principio de equidad vertical juega un papel crucial pues cuantifica la medida de la aportación de cada individuo y de acuerdo a ello fija determinada imposición tributaria. La equidad vertical es una garantía constitucional que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por este si se ve sometido a una circunstancia cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una situación irritablemente injusta,¹¹⁵ situación en la que se encuentra el resto de contribuyentes que

¹¹³ Andrea Amatucci. *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I. Derecho Tributario y sus fuentes. Editorial Temis S.A, Bogotá, Pág. 230.

¹¹⁴ S/n. Amnistía Tributaria favorece a contribuyentes.

http://www.ecuadorinmediato.com/Noticias/news_user_view/ecuadorinmediato_noticias--83414. (acceso 9/11/2012)

¹¹⁵ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Edición Astrea. Argentina. 2005. Pág. 276.

pagaron sus impuestos a tiempo, ya que bajo esta lógica éstos están pagando lo que les corresponde por ley.

El presupuesto legal de la amnistía del 2008, rompe con toda la estructura y fin del tributo, si el contribuyente está obligado a pagar sus impuestos a tiempo, su incentivo será el poder palpar el buen manejo de estos recursos por parte del Estado a través de obras y servicios públicos entre otros, totalmente contradictorio si es que la misma ley condona al ciudadano el pago de las contribuciones que legítimamente le corresponden cancelar, este es un tema e ineficiencia y asignación equitativa de los recursos públicos por parte de la Administración que lo trataremos más adelante.

La ley de amnistía del 2008 fue dirigida, a todos aquellos individuos morosos, sin distinción de su situación económica, peor aún clase social-económica y tampoco su condición de persona natural o jurídica. Es claramente una misma imposición aplicada a grupos de personas que presentan múltiples escenarios.

3.3.3 Ley de amnistía del 2008 frente a la no Discriminación

Una vez analizados los principios de igualdad y equidad, debemos hacer énfasis que sus efectos devienen de la no discriminación, es decir, el legislador tiene que velar por un trato igualitario no discriminatorio respetando las diferencias a través de criterios racionales y proporcionales, así lo manifiesta la Corte Interamericana de Derechos Humanos¹¹⁶:

Art. 1.- Los Estados Partes en esta convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

La Convención Americana¹¹⁷, como instrumento internacional adoptado por el Ecuador reconoce el trato no discriminatorio especialmente respecto de la posición económica en su artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos:

Art. 2.- Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio o

¹¹⁶ Corte Interamericana de Derechos Humanos en la opinión Consultiva No. 18 de fecha 17 de septiembre de 200.

¹¹⁷ *Vid.* Convención Americana de Derechos Humanos, como instrumento internacional adoptado por el Ecuador, reconoce el trato no discriminatorio especialmente respecto de la posición económica en su artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

esté sujetos a su jurisdicción, los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Todos estos convenios que según nuestra Constitución (especialmente el art. 424) forman parte nuestro ordenamiento jurídico, son la base y el pilar de nuestras normas, por tanto, la igualdad, la equidad y la no discriminación son garantías que deben primar al momento de crear una norma de índole tributaria.

La ley de amnistía de 2008 que estamos analizando, efectivamente es discriminatoria en dos sentidos, primero, no hace una distinción de acuerdo a la posición económica de cada contribuyente, y beneficia a individuos que han incumplido con la obligación tributaria, infringiendo la ley y en segundo lugar, deja de lado y sin retribución alguna a quienes si acatan la ley.

En otras palabras, no hay una diferenciación respecto de la capacidad contributiva de los individuos, lo único que tiene en común es que todo ese grupo de personas, naturales o jurídicas, no han pagado sus impuestos a tiempo. Es claro que quienes cumplieron a cabalidad con sus pagos y sus respectivas multas e intereses, se han visto perjudicados al no ser compensados de alguna manera siendo víctimas de la injusticia.

Hoy en día la aplicación de los conceptos de igualdad, equidad y no discriminación van más allá de una igualdad de trato, la aplicación del principio de no discriminación implica la aceptación de las diferencias entre uno y otro. Lamentablemente, la ley de amnistía del 2008 desvirtúa la esencia de estos conceptos, puesto que, esta disposición da un tratamiento exclusivo solo a deudores.

3.3.4 Ley de amnistía del 2008, principio de igualdad vertical y beneficios tributarios

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones, más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad.

Con respecto a este principio y los beneficios tributarios, se debe nuevamente partir de la capacidad económica de los individuos para dotar de facilidades o beneficios en aquellos casos especiales señalados por la ley, la igualdad de hecho juega un papel importante ya que trasciende a la igualdad de derecho en estas situaciones. Como se afirmó con anterioridad, la ley de amnistía de 2008 no es un beneficio tributario, por tal motivo es

evidente que esta ley transgrede al principio de igualdad, puesto que, si volvemos a los fundamentos de la misma, que se centran en la recaudación fiscal, la regularización de las deudas tributarias de los contribuyentes, y el control de la evasión y elusión de tributos, es evidente que estos no se configuran dentro de situaciones de discriminación y difícilmente pueden catalogarse como situaciones especiales.

Sostenemos que bajo ese punto de vista, el principio de igualdad puede ser debilitado con la introducción de normas que muchas veces esconden intereses políticos contrarios a una justa distribución de las cargas fiscales.

Con la ley de amnistía del 2008 se introdujo un factor de perturbación en el diseño de los tributos, si es que el objetivo del Estado era el aumento de la recaudación fiscal a corto plazo, su plan debió estar encaminado a destinar la contribución pública al logro de determinados objetivos de política económica, como por ejemplo la utilización de la herramienta del gasto público mediante transferencias o subvenciones, mucho más eficientes a los fines indicados.

La ley de amnistía de 2008 está dirigida a personas de todo tipo de clase social-económica, al final quienes realmente fueron beneficiadas han sido personas jurídicas que han adeudado cantidades considerables de dinero al Fisco durante muchos años.

3.4 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de progresividad.

Este principio está directamente relacionados con el de igualdad, en materia tributaria la igualdad impone cuanto menos que los tributos sean proporcionales a la capacidad contributiva, en esencia el contribuyente debe experimentar un sacrificio proporcional en relación con la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.¹¹⁸ En otras palabras, los contribuyentes deben experimentar en la misma proporción el mismo sacrificio tributario, es decir, a medida que aumente su capacidad contributiva, la cantidad aportada debe ser equiparable y debe representar el mismo sacrificio para quienes poseen menor capacidad contributiva.

La igualdad como criterio de cuantificación de las obligaciones tributarias viene a ser la progresividad del sistema tributario, en nuestro ordenamiento jurídico este principio busca que la imposición sea directamente proporcional al ingreso individual, es decir, quien más posee más contribuye en el gasto público¹¹⁹. En un sistema basado en la

¹¹⁸ Rodolfo Spisso. *Derecho Constitucional Tributario*. 2da edición. Editorial Depalma. Argentina. 2000. Pág. 336.

¹¹⁹ González G., Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia, Navarra, Aranzadi, 1996, Pág. 167.

redistribución de la riqueza, los que más poseen subsanarán la parte de aquellos que menos tienen.

El principio de progresividad no es aplicado de manera individual, todo lo contrario, el mismo sistema tributario tiene sus propios límites: la confiscación y el mínimo exento. De hecho desde un inicio el contribuyente cuenta con esta garantía y posee la seguridad de que sus impuestos están acorde a sus ingresos, sin embargo, la ley de amnistía del 2008 rompe estos esquemas establecidos, y pone en manifiesto la ineficiencia del Estado en cuanto a la distribución equitativa de la riqueza de la riqueza.

El régimen de amnistía tributaria (2008) transgrede la propia naturaleza de los tributos y los principios constitucionales que conforman y rigen el ordenamiento jurídico en el Ecuador. ¿Para qué aplicar un régimen de amnistía, si es que existen en nuestro propio sistema todas las herramientas para optimizar tanto la recaudación fiscal como la redistribución de la riqueza?

No encontramos justificación, ni respuesta válida para la pregunta planteada, es evidente que la ley de amnistía del año 2008 no es coherente con los principios y normas constitucionales, más bien las contradice, no protege las garantías constitucionales, priorizando la recaudación fiscal que no justifica la necesidad objetiva y razonable de implementarla, por tanto, no hay un equilibrio entre la protección y la restricción Constitucional.

La ley de amnistía del 2008, no es razonable, no es objetiva y tampoco persigue un fin legítimo al favorecer a cierto grupo de individuos que han llevado una larga trayectoria de evasión de impuestos. Si es que el objeto de la norma constituye una vía para una mayor recaudación y por ende un aumento en el presupuesto del Estado enfocado a cubrir las necesidades de los ciudadanos, ¿Por qué dicha medida beneficia solo a un grupo de individuos y no hace distinción respecto de la capacidad contributiva de cada grupo? ¿Existe proporción entre los medios y el fin de la norma?

La respuesta es en el sentido de que el tratamiento diferenciado a los contribuyentes es desproporcional e ilegítimo, estas diferencias dan como resultado un escenario de condiciones injustas y sobre todo irracionales al otorgar un beneficio a un solo sector, teniendo otras herramientas en la ley para conseguir el mismo fin recaudatorio.

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de progresividad es una garantía que protege al individuo respecto del monto de los impuestos a su cargo. Resulta

incomprensible que existiendo éstos entre en vigencia una ley que condone a quienes se les exige la cancelación de una obligación acorde a sus ingresos.

3.5 Ley de amnistía de 2008 frente al principio de seguridad jurídica como certeza del derecho e interdicción de la no arbitrariedad

Es preciso recalcar que con la nueva constitución la seguridad jurídica es concebida como un derecho, veamos:

Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Por su parte, es preciso señalar que el Art. 147 (numeral 17) del mismo cuerpo normativo marca las atribuciones del Presidente de la República:

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

17. Velar por el mantenimiento de la soberanía, de la independencia del Estado, del orden interno y de la seguridad pública, y ejercer la dirección política de la defensa nacional [lo subrayado es mío].

A pesar de que actualmente la seguridad jurídica es un derecho constitucional, no puede dejar de ser concebida como una garantía fundamental dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Bajo mandato constitucional es deber tanto de la administración como del legislador y sobre todo del ejecutivo respetar la ley.

Hago énfasis en estos artículos en particular, ya que el Presidente de la República actual, fue quien elaboró y propuso el proyecto de amnistía para el año 2008¹²⁰ y quedó en manos del legislativo y la potestad tributaria que la enviste, velar por que se cumplan los aspectos fundamentales de este principio.

El legislador a pesar de poseer poder y potestad tributaria, aptitudes otorgadas por ley, tiene la obligación y responsabilidad de acatar el “orden jurídico superior”. La seguridad jurídica es el elemento clave y constante en cada principio tributario constitucional, a través del mismo el ordenamiento jurídico guarda armonía y cada principio se relaciona entre sí formando una unidad, misma que persigue el bien común.

¹²⁰ Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008.

Si es que el Estado a menudo realiza bruscas y súbitas alteraciones a través de la implementación de normas que rompen con el orden constitucional, las consecuencias incidirán también en la economía de mercado del país, se verá afectada la inversión, e incrementará la inseguridad en el ámbito empresarial. De allí la importancia de que el contribuyente tenga la certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales, condiciones indispensables para la seguridad jurídica, así como la convicción de que el poder judicial guarda independencia e imparcialidad, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes.

La amnistía del año 2008, es una clara muestra de la ruptura a este principio, que no solo provoca descontento e inseguridad al contribuyente creando la idea de que la ley puede cambiar su situación tributaria en cualquier momento, provocando imperfección de las normas tributarias y vacíos en el ordenamiento jurídico.

Como se señaló en el segundo capítulo, compartimos la clasificación del autor Eusebio Gonzales, quien define al principio de seguridad jurídica a través de la certeza del derecho y la interdicción de la arbitrariedad.

3.5.1 Ley de amnistía del 2008 frente a la certeza del derecho

Es necesario que el Estado vele por asegurar las condiciones necesarias a los contribuyentes para que puedan disponer y planificar sus comportamientos durante un largo tiempo¹²¹. Los individuos confían en que solo tendrán que pagar por aquellos impuestos que en el momento de realizarse los hechos imposables han sido establecidos por mandato de ley, proceso natural de creación de tributos.

Estos dos elementos, el conocimiento por parte del contribuyente de saber cuáles son sus obligaciones tributarias y el tiempo que disponen para planificarlas son esenciales y generan “confianza” o “certeza” al contribuyente.

Por su parte, la irretroactividad de la ley da certeza al contribuyente de que la disposición vigente al momento de su decisión no será cambiada por una norma que legisló en el pasado. La irretroactividad es un principio tributario contemplado en el Art. 5 del COT, ya mencionado, que garantiza que no existirán normas posteriores inconsistentes e incongruentes con respecto al régimen legal tributario que nos rige.

No se puede afirmar que la ley de amnistía del 2008 atenta contra el principio de irretroactividad de la ley, ya que no se trata de una ley posterior, sin embargo, el Art. 3 del

¹²¹ Amatucci. Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001. Pág. 274.

COT, ya citado, señala que no se dictarán normas tributarias con carácter retroactivo en perjuicio de los contribuyentes, lo que da a entender que sí está permitido adoptar leyes tributarias con efecto retroactivo en “beneficio” de los contribuyente. Hecho grave pues, nuevamente deja a discreción del legislativo la interpretación de lo que debe ser considerado como “beneficio”, lo que da paso a arbitrariedades y abusos del derecho.

Esta norma, con más razón aun, generaría desconcierto e incertidumbre entre los contribuyentes, quienes en principio deben cumplir con sus obligaciones tributarias por mandato de ley y que confían en que existe un “hecho generador” o la causa que justifique su obligación con el Estado.

Por otro lado, quienes tienen el poder de dictar normas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario, tienen la responsabilidad de brindar seguridad jurídica al contribuyente. La resolución 041-99-RA-II.S¹²², explica de manera detallada el alcance de aquella responsabilidad:

QUINTO.- De esta forma la seguridad jurídica se logra ya sea por la certidumbre del Derecho y por medio del Derecho. La seguridad jurídica, según la ha configurado el Tribunal Constitucional Español, es la suma de una serie de factores, entre ellos la certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, los cuales se equilibran para promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad. En la construcción del citado Tribunal se alude a la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.¹²³

Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que

¹²² Resolución 041-99-RA-II.S, No. 41. Contraloría General del Estado. Fecha 18 de octubre de 1999.

¹²³ Sentencias 99/1987, de 11 de junio, y 147/1986, de 25 de noviembre, citadas por Antonio-Enrique Pérez Luño en "La Seguridad Jurídica", Ariel Derecho, segunda edición, Barcelona, 1994, páginas 40 -41.

los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.¹²⁴

El contribuyente debe tener una mínima certeza con respecto a la legislación de fondo estable y coherente así como de una legislación apta para hacer valer sus derechos. Es por ello que, el legislador no puede agravar continuamente la situación del contribuyente que derivan de comportamientos con relevancia económica.

3.5.2 Ley de amnistía de 2008 y la interdicción a la no arbitrariedad

El Tribunal Andino, en su Resolución No. 29 explica el concepto de arbitrariedad contrastándolo con la potestad discrecional que poseen tanto los legisladores como los funcionarios públicos:

QUINTO: La determinación de la confundibilidad corresponde a una decisión de la Administración o, en su caso, del juzgador, no exenta de discrecionalidad pero necesariamente alejada de toda arbitrariedad, y que ha de ser adoptada en base a principios y reglas elaborados por la doctrina y la jurisprudencia, recogidos en la presente interpretación prejudicial; y que se refieren básicamente a la identidad o semejanza que puede existir entre los signos.¹²⁵

La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse los poderes del Estado en el ejercicio de tales facultades.¹²⁶

Esta distinción pone de relieve que la arbitrariedad no tiene cabida en este sistema que tiene como fin la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos. Efectivamente existe un margen o espacio en el cual el legislador a través del poder tributario tiene en sus manos la toma de decisiones respecto de cómo y bajo qué circunstancias aplicar determinada norma, que nada tienen que ver con obedecer voluntades particulares e intereses políticas.

La ley de amnistía de 2008, transgrede el principio de la no arbitrariedad, ya que el legislador tomó la decisión de aprobar la ley basándose en fundamentos

¹²⁴ José Osvaldo Casás. *Los principios del Derecho Tributario*. Buenos Aires, septiembre de 1999. Pág.14.

¹²⁵ Juan Martín Queralt. *Derecho Tributario*. Aranzadi Editorial. 6ta Edición. España.2001. Pág. 55.

¹²⁶ José Osvaldo Casás. *Los principios del Derecho Tributario*. Buenos Aires, septiembre de 1999. Pág.14.

contrarios a los principios constitucionales. El aumento de recaudación fiscal, la regularización de las deudas tributarias de los contribuyentes en mora y el control de la elusión y la evasión no son elementos que están acordes a las políticas de Estado en el régimen tributario en el Ecuador.

CAPÍTULO IV

LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA Y LA EFICIENCIA EN LA NUEVA CONSTITUCIÓN Y EL RÉGIMEN DE AMNISTÍA DEL 2008

Se estudiaron en el tercer capítulo los principios de generalidad, igualdad- equidad, progresividad y seguridad jurídica, por encontrarse tanto en la Constitución Política de la República de Ecuador de 1998¹²⁷ como en la Constitución de la República del Ecuador del 2008.¹²⁸ La eficiencia y la suficiencia recaudatoria son nuevos principios presentes en la Constitución del 2008, transgredidos de igual manera en la aplicación de la Ley de amnistía del 2008, los cuales analizaremos a continuación.

La Constitución de 1998, prioriza la imposición directa y progresiva como elementos para la redistribución del ingreso, la Constitución actual, eleva a rango constitucional principios básicos de gestión tributaria.¹²⁹

La razón por la que se analizarán estos principios en un nuevo capítulo obedece a que la Constitución del 2008 deja de ser únicamente un conjunto de principios proteccionistas de las garantías de los ciudadanos, el resto de elementos constituidos en ella son herramientas que exigen condiciones óptimas que debe mantener y proporcionar el Estado a través de la implementación de “políticas de redistribución, producción de bienes y servicios, economías responsables, entre otras.”¹³⁰

Se estudiarán a continuación los principios básicos de gestión administrativa que inciden directamente con el tema plantado en esta tesis: la eficiencia y suficiencia recaudatoria con relación a sus fines recaudatorios y de lucha contra la elusión/evasión.

4.1 Ley de amnistía del 2008 frente al principio de suficiencia recaudatoria

El interés fiscal va de la mano del establecimiento de una serie de reglas e institutos creados, con el objeto de recaudar ciertas cantidades que ingresan a las arcas del Estado, para hacer posible el funcionamiento regular de los servicios públicos¹³¹. El segundo inciso del numeral 9 del Art. 11 de la Constitución lo corrobora:

¹²⁷ Constitución Política de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998.

¹²⁸ Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449. Fecha: 20 de octubre de 2008.

¹²⁹ Sandro. Vallejo. Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Noviembre. Ecuador. Pág. 18.

¹³⁰ Sandro. Vallejo. *Ponencia sobre Sistemas Tributarios y Constitución*. III Jornadas Jurídico- Tributarias. Noviembre. Ecuador. pp. 8.

¹³¹ Andrea Amatucci. *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001. pp. 543.

El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos.

El objeto de la recaudación es garantizar un flujo periódico de ingresos que “permita al ente público una disponibilidad de medios financieros para hacer frente al sometimiento de los servicios públicos”¹³², es por esta razón que los entes públicos tienen la potestad de exigir a los ciudadanos el pago de prestaciones económicas establecidas.

El Estado como órgano de dirección, es el encargado de satisfacer las necesidades públicas, “como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se lo inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados [...]”¹³³ La recaudación se realiza en una serie de actos, tanto por parte del contribuyente como del Estado. En principio el tributo debe tener en su base económica el criterio de graduación del aporte individual, si éste es graduado de manera equitativa y justa, existe una carga tributaria destinada y asignada¹³⁴.

Es importante recordar que la imposición de dicha carga está regida por la potestad tributaria, el legislador debe decidir cómo, cuándo y en qué medida el contribuyente es apto para tributar de acuerdo a su capacidad económica. Ahora bien, si está en manos de la Administración pública el análisis previo para la calificación de la carga tributaria, ¿cuál sería la razón de ser de la remisión de impuestos?

Contestando las preguntas planteadas, no hay ninguna razón que justifique la puesta en marcha de la ley amnistía del 2008, la capacidad contributiva de hecho es un elemento unificador, ya que si bien todos captan realidades diferentes, tienen la común naturaleza económica de demostrar aptitud de colaboración con el gasto público.¹³⁵ El gasto público a su vez lo comprenden las erogaciones dinerarias que amparadas legalmente, están destinadas a satisfacer las necesidades públicas.

¹³² *Ob. Cid. Amatucci. Andrea. Tratado de Derecho Tributario.* Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001. pp. 547.

¹³³ Villegas. Héctor Belisario.” *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”. 9 a. Edición. Editorial Astrea. Buenos Aires. Argentina. 2005. pp. 159.

¹³⁴ Villegas. Héctor Belisario.” *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”. 9 a. Edición. Editorial Astrea. Buenos Aires. Argentina. 2005. pp. 159. pp. 230.

¹³⁵ *Ibíd.*

Por lo tanto, los recursos deben obtenerse de manera proporcional en cuanto a lo que el Estado planifica gastar y este rubro, a su vez, estará justificado solo si se cuenta con los recursos necesarios. Hacemos énfasis en los conceptos de capacidad contributiva con respecto al gasto público y los recursos del Estado, ya que consideramos importante plasmar la dinámica de estas figuras y su razón de ser en el ordenamiento jurídico tributario.

Siguiendo lo dicho en el párrafo anterior, el gasto público es destinado a diversos fines de acuerdo a las actividades que despliega el mismo Estado. A través de las finanzas podemos conocer cuáles son los gastos que deben realizarse y los procedimientos por los cuales pueden efectuarse los gastos públicos en las mejores circunstancias posibles, tanto “los ingresos como los gastos deben ser considerados de manera conjunta y el costo de la actividad estatal no puede determinarse en abstracto, sin considerar lo que el Estado devuelve a los contribuyentes y a la colectividad en general bajo la forma de gasto público.”¹³⁶

Por tanto, la designación de los fines para los cuales será utilizado dicho gasto tiene por supuesto una limitación, al respecto, Duverger señala que muchos confunden el término de gasto público con el de cargas públicas, el hecho es que el individuo paga las imposiciones, pero recibe contraprestaciones por los servicios que recibe por medio del Estado por tanto, no todos los gastos públicos son cargas públicas, es necesario que ciertos gastos se limiten como por ejemplo, los de mera administración, los improductivos de transferencia, entre otros. Por ello, “para poder efectuar una correcta y adecuada elección de gastos públicos, con efectos que sean tan previsibles como beneficiosos debe tomarse en cuenta los siguientes factores: la estructura económica, su estado o coyuntura y los medios o recursos con los que se vayan a financiar tales gastos públicos.”¹³⁷

El Estado tiene la obligación de asignar adecuadamente los gastos públicos para cubrir las necesidades existentes, previamente dichos gastos deben estar calculados y aprobados por la ley presupuestaria.

Hasta el momento podemos comprender la importancia de una correcta asignación del gasto público para satisfacer las necesidades tanto de los habitantes como del mismo Estado, por tal motivo la lógica nos lleva a preguntarnos cuál sería en cifras el valor total

¹³⁶Villegas. Héctor, Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea. Argentina. 2005. Pág. 40.

¹³⁷Héctor Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea. Argentina. 2005. Pág. 48.

del gasto público indirecto o renuncia fiscal obtenido en el período en el que transcurrió la amnistía.

El 5 de julio de 2011 se ingresó una solicitud de información al departamento de Estudios Tributarios del Servicio de Rentas Internas (SRI), solicitando información sobre los resultados de la ley de amnistía del 2008 y mediante oficio No. 917012011OICCC001746, No. de trámite 117012011050765, de fecha 19 de julio de 2011, ha sido contestada de la siguiente manera: "... cabe mencionar que no se ha cuantificado el monto total del gasto tributario correspondiente a la amnistía en el año 2008."

Es decir, hasta la fecha no existe ningún tipo de análisis financiero formal que determine los efectos económicos de la implementación de la amnistía en cuestión. Por su parte, contamos como referencia el "Reporte Anual de Gestión"¹³⁸ del año 2008 que el SRI difundió a la comunidad a través de su página web.

El informe señala la cifra de USD 168.884.279 millones recaudados por concepto de la amnistía tributaria para el año 2008, a lo largo del reporte existen datos generalizados de los incrementos por recaudación de impuestos de acuerdo al tipo de impuesto.

El "Reporte Anual de Gestión" arroja los siguientes datos: El SRI ha recaudado por concepto de impuestos la suma de USD 6.194,5 millones superando en un 12,1% la meta trazada con respecto al Presupuesto General del Estado para el año 2008. Este porcentaje representa la cantidad de USD 668,6 millones como adicional recaudado a las arcas fiscales, hubo por tanto, un crecimiento del 20,4 % frente al 2007.

Los controles permanentes que ha ejecutado la Administración tributaria para manejar y mejorar los niveles de recaudación han permitido que durante el año 2008 se logre un valor recaudado de USD 6.195 millones, 1.000 millones por encima de la recaudación anterior.

Dentro del análisis también encontramos el desglose del los rubros de crecimiento de la recaudación por impuesto del año 2008 frente al 2007: Impuesto a la Renta 34,9%; Impuesto al Valor Agregado 17,4%; Impuesto a los Consumos Especiales 3,8%; Impuesto a los vehículos motorizados 28,2%.

Efectivamente hubo un incremento en la recaudación fiscal, sin embargo, no debería ser motivación suficiente para mantener este tipo de medidas inconstitucionales.

¹³⁸ S/n. Reporte de gestión anual. <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/6d8c7b4a-a866-4dc7-8a45-21283fb41248/gen--022619.pdf> (acceso: 10/11/2012).

Por otro lado, la utilización de este mecanismo para alcanzar el principio de suficiencia recaudatoria, solo pone en relieve la ineficiencia de la política fiscal del Estado.

4.2 La ley de amnistía del 2008 y eficiencia

Como ya se mencionó con anterioridad, la Constitución actual eleva a rango Constitucional principios básicos de gestión tributaria y prioriza la imposición directa y progresiva como elementos para la recaudación y redistribución del ingreso, por ello, es importante destacar que la recaudación tributaria es una de las mayores fuentes de ingreso para el Fisco, de allí deviene la necesidad imperante del Estado de **optimizar** las acciones fiscalizadoras a través de la promoción de una cultura de pago de impuestos en base a los principios constitucionales tributarios que respaldan a los contribuyentes.

Para poner en práctica las acciones antes anotadas y específicamente la recaudación de impuestos y a su vez satisfacer las necesidades de los individuos de manera eficiente, la Administración debe contar con la mayor cantidad de información relacionada de los contribuyentes con el objeto de tener un mayor control en cuanto a evasión y elusión de impuestos se refiere, ya que si el contribuyente está acostumbrado a que la Administración utilice de manera recurrente la implementación de amnistías, como es el caso de la ley de amnistía del 2008, como un mecanismo de recaudación fiscal, la tendencia del individuo será el no pago de sus obligaciones a tiempo.

Por lo tanto, el sistema debe estar dotado de normas claras y simples que permita al contribuyente participar de manera activa del mismo, y la dotación de elementos sencillos que permitan una inclusión voluntaria mediante la cultura tributaria.

Un ejemplo claro y el cual no es posible desconocer de este Gobierno es el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE), como sistema impositivo cuyo objetivo es facilitar y simplificar el pago de impuestos de un determinado sector de contribuyentes, este sistema brinda facilidades a los contribuyentes a través de facilidades de pago e incentivos. Son este tipo de medidas planeadas y creadas estratégicamente las que promueven una cultura de pago y al mismo tiempo permiten un control tributario real y eficaz.

La pobre cultura tributaria, la apatía de los contribuyentes en el pago de impuestos por desconfianza, el desconocimiento de los mismos respectos del destino de los fondos del Estado, son los principales elementos que llevan al legislador a la aprobación de normas como ésta que sin duda no son más que una cadena de medidas desesperadas.

Un buen sistema de tributario prevé la cobertura del gasto público y evita el endeudamiento, el Estado posee la potestad de crear los tributos necesarios para solventar las necesidades del país, obviamente respetando los principios constitucionales.¹³⁹ Por tanto, los sistemas tributarios eficientes no requieren de un régimen de amnistía para lograr optimizar la asignación de sus recursos.

Los resultados de la ley de amnistía no pueden evaluarse por su recaudación directa, sólo los análisis que tienen en cuenta los efectos a largo plazo de las medidas de regularización pueden dirimir en última instancia cuál es su contribución permanente, positiva o negativa, a las cifras de recaudación, información que en el caso de la ley de amnistía del 2008 no se la posee primero por ser de carácter temporal y segundo porque hasta la fecha no hay un informe financiero de su resultado.

5. Consecuencias de la aplicación de amnistías tributarias y su impacto económico

Es preciso hacer una valoración de la amnistía tributaria, desde un enfoque respecto de su impacto económico y la incidencia que ha tenido su aplicación, no solo en nuestro país sino en distintos países a lo largo del tiempo.

5.1 Efectos positivos del régimen de amnistía tributaria

Uno de los aspectos positivos de la implementación de esta medida está la obtención de incrementos recaudatorios inmediatos, la recopilación y formación de una base de datos (bases impositivas) de los individuos que habitualmente no cumplían con sus obligaciones tributarias, para posterior seguimiento y control. Es adoptada como medida política en nuevas administraciones como medio para mejorar las relaciones tributarias entre el Estado y el ciudadano debido al cambio de régimen. Motivaciones superficiales y de una pobre proyección con resultados a largo plazo, que justifican la utilización de dicho instrumento fiscal en cualquier tipo gobierno.

El régimen de amnistía incrementa la inscripción y regularización de la situación de un sinnúmero de deudores tributarios que constaban legalmente en los registros de las administraciones tributarias.

Para que las amnistías fiscales den resultado se requiere fomentar una mayor lucha contra el fraude. En el caso de que se trate de una amnistía temporal, el éxito dependerá, en

¹³⁹ E. Jaramillo Vega. Sinceramiento Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2008. pp. 33.

buena medida, de que se perciba un cambio rápido y convincente en el comportamiento recaudatorio de la administración.

5.2 Efectos negativos del régimen de amnistía tributaria

Los efectos negativos o las consecuencias indeseables de la aplicación de amnistías fiscales se centran en la fomentación de una cultura de no pago de tributos, sin duda las personas que cumplían con sus obligaciones a tiempo se verán desincentivadas por dicha medida que beneficia a morosos. Entonces la costumbre será diferir el pago de las deudas fiscales cada vez que un nuevo régimen establezca condiciones más ventajosas.

Las administraciones que se ven motivadas a implementar este tipo de “perdón” para estimular el pago de lo adeudado por parte de los contribuyentes en mora del pago de la obligación tributaria, dejan de manifiesto la poca asertividad del Estado para manejar correctamente su sistema de recaudación fiscal y por ende su ineficiencia. Este tipo de concesiones es cuestionado debido a sus efectos negativos con incidencia directa en los ámbitos sociales y económicos.¹⁴⁰

Otro aspecto que hay que tomar en cuenta en el ámbito de la aplicación de amnistías de inspección, es que con la participación de los contribuyentes aumenten las posibilidades futuras de ser investigado por la administración tributaria, solo si es que hay un cambio o beneficio fiscal significativo los grandes evasores de difícil identificación, participarán en este tipo de programas.¹⁴¹ A ello va ligado que los contribuyentes que tienen una importante historia de evasión fiscal acumulada, y que se enfrentan regularmente a este tipo de medidas, es difícil que cambien sus percepciones acerca de cuáles van a ser realmente los verdaderos esfuerzos del fisco por hacer cumplir la ley.

¹⁴⁰ Laborda Julio López y Fernando Rodrigo Saucó, en su artículo, *El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?*. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. Pág. 26.

¹⁴¹ Laborda. López y Saucó. Fernando, Rodrigo. Artículo “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. Pág. 11.

La siguiente tabla muestra los aspectos más importantes de las amnistías y el impacto de su implementación:

ASPECTOS DE LA AMINISTÍA	CONSIDERACIONES
CONCESIÓN DE AMNISTÍAS	Los estados que conceden amnistía lo hacen con respuesta a la menor actividad inspectoral.
EFFECTOS A LARGO PLAZO DEL PROGRAMA DEL RÉGIMEN DE AMNISTÍA	El programa no tiene una repercusión significativa sobre las cifras de recaudación posterior al mismo.
IDENTIFICACIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÓMICAS DE LOS PARTICIPANTES	El programa sirve para identificar individuos que pertenecerían a los grupos sociales más propensos a las conductas evasoras. Sin seguimiento es imposible detectarlos y sancionarlos.
VALIDACIÓN DE RESULTADOS PREDICHOS Y ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO TRAS UNA AMNISTÍA.	Disminución del cumplimiento de los contribuyentes después de la concesión de una amnistía fiscal.

La Corte Constitucional respecto al tema planteado señala acertadamente lo siguiente: “[...] es consciente de la necesidad que tiene el Estado de asegurar la determinación y cobro de tributos, más aún si se trata de contribuir a la consolidación de una cultura tributaria en el país que beneficiará a la ciudadanía en general; no obstante, no resulta tolerable que la medida adoptada por el legislador para evitar el fraude al Fisco o la evasión tributaria sacrifiquen derechos fundamentales garantizados por la Constitución...”¹⁴²

¹⁴² Acción de Inconstitucionalidad 02-XII-2010. Sentencia No. 030-SCN- CC. Publicada en el Registro Oficial No. 359-S, 10-I-2011.

Los aspectos positivos y negativos de la amnistía tributaria o de la implementación de la remisión han sido enunciados tomando como referencia parámetros generales, sin embargo, para analizar su eficacia es necesario estudiar un caso puntual, a través del desarrollo de la normativa constitucional y el resto de normas que regulan este régimen y sobre las condiciones político- sociales en las que estuvo inmerso el país, con esta información se podrán emitir juicios de valor al respecto.

6. Amnistías tributarias en otros países

6.1 España

En la actualidad España se encuentra atravesando una grave y profunda crisis económica, la amnistía tributaria es una de las tantas medidas adoptadas en este país en virtud a la cual se perdona a aquellos que han cometido infracciones o delitos relacionados con el fisco. Dicha amnistía se publicó en el BOE el RDL 12/2012 aprobada por el Consejo de Ministros de Rajoy y en su Disposición Adicional 1ª y Disposición Final 2ª, la misma que permite regularizar impuestos impagados, abonando ahora sólo un diez por ciento.

La aplicación de esta medida no solo ha sido reprobada y criticada, el gobierno Español refleja las consecuencias económicas de esta medida así como el descontento social y rechazo político de los partidos políticos. A continuación, algunos de los comentarios y reflexiones de líderes políticos españoles que han expresado sus ideas a través de un blog popular llamado “NEGRO SOBRE BLANCO”:

“El presidente del Gobierno de España y su ministro de Hacienda han tomado decisiones que perjudican claramente a las clases sociales más desfavorecidas, mientras afianzan los privilegios de los poderosos que son siempre los que pueden permitirse no pagar impuestos y mantener capitales en paraísos fiscales”¹⁴³, en palabras de Cristóbal Montoro participante de este blog¹⁴⁴.

La ley de amnistía, es un reflejo de desigualdad e inequidad, no es más que una especie de perdón para todos los defraudadores tributarios que se denuncien voluntaria y anónimamente, con una carga fiscal reducida.

¹⁴³ “Negro Sobre Blanco”. Diario de un Periodista en Paro (2007)- Diario de un Periodista Jubilado (2008-2011).<http://smfdiario.blogspot.com/2012/04/una-amnistia-fiscal-que-insulta-la.html>. (8 de abril de 2012)

¹⁴⁴ *Id.*

La Constitución Española en su artículo 31 dice exactamente: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”. La amnistía fiscal transgrede expresamente las normas y principios contemplados en la Carta Magna y en el caso Español mientras se suben los impuestos a los ciudadanos que sí han cumplido con sus obligaciones, dicha amnistía fiscal premia con una rebaja a los defraudadores de impuestos. Se convierte entonces en una gran oportunidad para blanqueo de dinero procedente de actividades criminales y que probablemente afectará en el futuro a la conciencia de los contribuyentes que hasta ahora han pagado honradamente todos sus impuestos.¹⁴⁵

Por otra parte, la amnistía manifiesta la incapacidad del gobierno para luchar contra la elusión y evasión de impuestos. Para Carlos Cruzado (comentarista del blog), se trata de una “medida desesperada para obtener liquidez a cualquier precio”. El agravio es aún más sangrante si se tiene en cuenta que el 72% del dinero defraudado a Hacienda proviene de las grandes fortunas y las grandes empresas que, incomprensiblemente, son investigados con muchos menos recursos, ya que la Agencia Tributaria concentra el 80% de sus investigaciones en pequeñas empresas y pequeños contribuyentes. “Las grandes empresas tienen más mecanismos de elusión, como las conocidas SICAV, y por supuesto, más facilidades de evasión, ya sea a través de paraísos fiscales o mediante operaciones entre entramados societarios”.¹⁴⁶ Es claro entonces que las medidas que está adoptando van contra “la mayoría social”.

Se ha utilizado el modelo de España, puesto que debido a su crisis económica, el gobierno Español decidió aplicar una amnistía tributaria para potencializar su recaudación fiscal, hecho que no se diferencia mayormente de la realidad ecuatoriana.

6.2 Italia

En Europa la iniciativa de implementar esta norma ha sido frecuente, tal es el caso de Italia, que vendría a ser uno de los mejores ejemplos ya que en el mes de octubre, el entonces primer ministro, Silvio Berlusconi, volvía a proponer la amnistía fiscal para

¹⁴⁵ *Id.*

¹⁴⁶ “Negro Sobre Blanco”. Diario de un Periodista en Paro (2007)- Diario de un Periodista Jubilado (2008-2011). <http://smfdiario.blogspot.com/2012/04/una-amnistia-fiscal-que-insulta-la.html> (acceso: 8 de abril de 2012)

reducir el déficit¹⁴⁷. Y en la misma línea se plantea eximir los delitos fiscales a quienes compren deuda soberana.

Ésta no es la primera vez que decide “perdonar” a los evasores con tal de que su dinero vuelva a fluir en el país. Ya en el año 2009 se aprobó la medida y logró que 95.000 millones de euros regresaran a las arcas italianas. Pero según los expertos, esta cifra no es sinónimo de éxito, sobre todo porque la multa para los evasores italianos fue de un irrisorio 5%, cuando en otros países era 10 veces mayor, y aseguran que nuestra Agencia Tributaria tiene más controles que de Berlusconi.¹⁴⁸

6.3 Alemania

En Alemania el caso fue similar en el año 2003, el canciller Gerard Schröder, dio paso a una amnistía fiscal que en la que se permitía a los empresarios alemanes repatriar los fondos que tuvieran en el exterior sin penalización alguna, aunque fijaba una tasa del 25% sobre este dinero una vez que hubiera salido a la luz. En conclusión los resultados no fueron favorables ya que en los cuatro primeros meses del año el total del dinero repatriado gracias a esta norma ha sumado únicamente 125 millones de euros, cantidad muy por detrás de los 5.000 millones previstos inicialmente.¹⁴⁹

6.4 Reino Unido

En Reino Unido, entre septiembre de 2009 y marzo de 2010, se promulgó “The new disclosure opportunity”, que es la equivalencia a la amnistía fiscal encaminada a regularizar exclusivamente cuentas bancarias offshore, debiendo los contribuyentes pagar los impuestos dejados de ingresar durante los últimos diez años junto con una sanción del 10% de la deuda.¹⁵⁰

Son distintas las áreas en las que se puede aplicar una amnistía y a través de los casos expuestos es evidente y se comprueba que dichas medidas han sido tomadas en épocas de crisis, de manera urgente y excepcional, es decir, en la generalidad de los casos

¹⁴⁷ Artículo “Ventajas y desventajas de la amnistía fiscal en España”http://www.financierodigital.es/fd/economia/amnistia_fisca-rajoy-ventajas-inconvenientes-crisis-espana-estrella_digital_0_1072693142.html (acceso 8 de abril de 2012)

¹⁴⁸ Id. (acceso 8 de abril de 2012)

¹⁴⁹ Artículo “Ventajas y desventajas de la amnistía fiscal en España”http://www.financierodigital.es/fd/economia/amnistia_fisca-rajoy-ventajas-inconvenientes-crisis-espana-estrella_digital_0_1072693142.html (acceso 8 de abril de 2012)

¹⁵⁰ Artículo “Ventajas y desventajas de la amnistía fiscal en España”http://www.financierodigital.es/fd/economia/amnistia_fisca-rajoy-ventajas-inconvenientes-crisis-espana-estrella_digital_0_1072693142.html

su trascendencia no son analizada a cabalidad, esta medida tan importante no puede ser adoptada si transgrede al menos uno de los principios tributarios constitucionales.

7. **Propuesta:** Derogación expresa del Art. 37 y 54 del Código Orgánico Tributario en lo referente a la remisión como modo de extinción de las obligaciones tributarias por considerarlas contrarias al orden constitucional.

A lo largo de la tesis se ha podido demostrar las consecuencias nocivas que conlleva la aplicación de la ley de amnistía de 2008 en el Ecuador, no solo a nivel económico sino también a nivel social. Como se mencionó anteriormente este mecanismo es adoptado como una medida de emergencia a consecuencia de una política fiscal ineficiente por parte del Estado.

La propuesta que se plantea en esta tesis es la Derogación expresa del Art. 37 y 54 del Código Orgánico Tributario en lo referente a la remisión como modo de extinción de las obligaciones tributarias, por considerarlas contrarias al orden constitucional.

La Constitución del 2008, en su Art. 84 contempla la obligación del legislativo de adecuar formal y materialmente, las leyes y las demás normas previstas dentro del marco constitucional:

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

Por su parte, la Corte Constitucional debe declarar la inconstitucionalidad todas las actuaciones por parte del Estado que corrompas las normas constitucionales, así lo ratifica el Art. 436 de la Constitución del 2008:

Art. 436.- La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes atribuciones:

10. Declarar la inconstitucionalidad en que incurran las instituciones del Estado o autoridades públicas que por omisión inobserven, en forma total o parcial, los mandatos contenidos en normas constitucionales, dentro del plazo establecido en la Constitución o en el plazo considerado razonable por la Corte Constitucional. Si transcurrido el plazo la omisión persiste, la Corte, de manera provisional, expedirá la norma o ejecutará el acto omitido, de acuerdo con la ley.

El Ecuador forma parte de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por tanto está sujeto a introducir o crear en nuestra legislación las reformas necesarias para el cumplimiento del contenido del convenio y asegurar a los ciudadanos el cumplimiento de lo ratificado. En caso de que existe una norma en el ordenamiento jurídico no acorde a la Constitución o a los instrumentos internacionales, el Estado tiene la obligación de derogar o modificar dicha norma y así lo reconoce la misma Corte Interamericana, en la Opinión Consultiva No. 18:

En el derecho de gentes, una norma consuetudinaria prescribe que un Estado que ha ratificado un tratado de derechos humanos debe introducir en su derecho interno las modificaciones necesarias para asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones asumidas. Esta norma es universalmente aceptada, con respaldo jurisprudencial. La Convención Americana establece la obligación general de cada Estado Parte de adecuar su derecho interno a las disposiciones de dicha Convención, para garantizar los derechos en ella consagrados. Este deber general del Estado Parte general del Estado Parte implica que las medidas de derecho interno, tal como lo requiere el artículo 2 de la Convención. Dichas medidas solo son efectivas cuando el Estado adapta su actuación a la normativa de protección de la Convención.¹⁵¹

La importancia de la adaptación y extinción de normas innecesarias, es un punto crucial para que cada sociedad siga en constante desarrollo y pueda seguir eliminando la desigualdad y promoviendo un verdadero acceso a la justicia. La ley de amnistías de 2008 debe ser declarada inconstitucional por fomentar la desigualdad y a la discriminación entre los contribuyentes.

Los fundamentos de la ley de amnistía del 2008, se basaron en la recaudación fiscal y el control de la evasión y elusión de impuestos, los que afectan directamente el orden constitucional, el legislador antes de aprobar el proyecto de ley debe analizar las implicaciones de su implementación, tomando en cuenta la capacidad contributiva de cada ciudadano y el los principios tributarios constitucionales que son la base de nuestro ordenamiento jurídico.

¹⁵¹ Caso “Cinco Pensionistas”, supranota 27, párr... 164 y cfr. Caso Cantos. Sentencia de 28 de noviembre de 2002. Serie C No. 97, párr.. 59; y Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros. Sentencia de 21 de junio de 2002. Serie C No. 94, párr.. 213; y cfr. También “príncipe allant de soi”; Échange des populations grecques es turques, Avis Consultatif, 1925, C.P.J.I, Recueil des Avis Consultatifs. Serie B. No. 10, p.20.

El legislativo no tomó en cuenta estos lineamientos y tampoco realizó un estudio profundo sobre la incidencia de esta ley en los campos económicos, legales, fiscales y sociales. Razón suficiente para eliminar la norma que da paso al régimen de amnistía por ser atentatoria a la norma Constitucional.

Con respecto a la lucha contra la evasión y elusión de impuestos, otro fundamento de la ley de amnistía del 2008, es necesario que el Estado tome medidas radicales contra el fraude fiscal, y para lograrlo, como ya se planteó, una de las posibles soluciones sería ampliar la base informativa sobre el estado tributario de los contribuyentes, y paralelamente la creación de una entidad para combatir el fraude fiscal e imponer sanciones ejemplarizantes a aquéllos que no cumplan con sus obligaciones tributarias o defrauden.

Uno de los mayores factores que inciden en la evasión de los impuestos especialmente en nuestro país y Latinoamérica en general, es la ineficiencia en los servicios públicos que presta el Estado. Los contribuyentes esperan que el Estado satisfaga sus necesidades, sin embargo, la realidad es que el pago de impuesto es simplemente un reflejo de una afectación o disminución de su capacidad contributiva. Si es que el objetivo del Gobierno fuese terminar con la evasión de los impuestos se debería fomentar la criminalización respecto de la misma. En nuestro ordenamiento jurídico existen normas de carácter penal y administrativo que sancionan severamente al incumplidor.

Proyectos y programas como el RISE, podrían ser estandarizados y adaptados a distintos sectores sociales para fomentar la cultura de pago de impuestos. Lo que está claro es que la amnistía del año 2008 fue creada con fines recaudatorios sin ningún tipo de proyección o plan a futuro para el tratamiento directo de los evasores.

Lo que nos lleva a la conclusión de que en nuestro país radica una pobre cultura tributaria y la carencia de servicios de calidad por parte del gobierno, a pesar de que existen normas tributarias claras que pueden utilizarse eficazmente para evitar y controlar la evasión. El artículo 152 y 156 del Código Tributario señala lo siguiente:

Art. 152.- Compensación o facilidades para el pago.- Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente o responsable podrá solicitar a la autoridad administrativa que tiene competencia para conocer los reclamos en única y definitiva instancia, que se compensen esas

obligaciones conforme a los artículos 51 y 52 de este Código o se le concedan facilidades para el pago[...].

Art. 156.- Concesión de las facilidades.- La concesión de facilidades, tanto por resolución administrativa como por sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal o de la Corte Suprema de Justicia en el caso del artículo anterior, se entenderá condicionada al cumplimiento estricto de los pagos parciales determinados en la concesión de las mismas [...].

Por tanto, sí existen normas al alcance de los ciudadanos que podrían utilizarse para cumplir con sus obligaciones tributarias. La conclusión es que, en gran medida depende de la campaña en medios y el incentivo que el gobierno realice sobre este tema, instruir o educar al ciudadano debería ser su principal objetivo, tanto como el de prestar servicios públicos de calidad.

Sobre las bases de información sobre las obligaciones tributarias de los contribuyentes, la segunda propuesta, es la utilización del método de la *información cruzada*, conjunto de técnicas utilizadas en Argentina y otros países, el objetivo es lograr la interconexión de bases de datos entre las instituciones públicas, especialmente las administraciones tributarias, para que entre las mismas se pueda obtener libre acceso al sistema en que conste la información correspondiente a cada contribuyente, es decir, un detalle de sus ingresos gravados y exentos y la proporción de pago por parte de los mismos.

Actualmente, en el Ecuador se está implementando una red de interconexión de bases de datos, tal como lo dispone la Ley de Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos creada con el objeto de:

Art. 1.- Finalidad y Objeto.- La presente ley crea y regula el sistema de registro de datos públicos y su acceso, en entidades públicas o privadas que administren dichas bases o registros.

El objeto de la ley es: garantizar la seguridad jurídica, organizar, regular, sistematizar e interconectar la información, así como: la eficacia y eficiencia de su manejo, su publicidad, transparencia, acceso e implementación de nuevas tecnologías.

La presente Ley rige para las instituciones del sector público y privado que actualmente o en el futuro jurídicas, sus bienes o patrimonio y para las usuarias o usuarios de los registros públicos, de acuerdo al Art. 2 de la Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos.

Este sistema es una oportunidad para el gobierno de mantener un mejor control respecto de los movimientos tributarios de los contribuyentes, obviamente apegados a los principios y responsabilidades que el uso de esta información requiera.

Los datos estadísticos que se reflejen con el nuevo sistema permitirán el manejo de información real a cerca del valor de la recaudación, ya que no siempre un aumento en la misma refleja una disminución en el índice de evasión, puede obedecer a un aumento en la tarifa del impuesto.

Dicha interconexión no tiene que ser solo a nivel nacional, otro medio para evitar la evasión fiscal, es la implementación sobre norma que provean información tributaria, un ejemplo de ello, es la existencia de acuerdos de Intercambio de Información Tributaria, como el Convenio de Cooperación y Asistencia Administrativa Mutua e Intercambio de información Tributaria, suscrito por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador y la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República de Argentina, publicada en el Registro Oficial No. 526, de fecha 2 de septiembre de 2011, que tiene como objeto la cooperación y asistencia administrativa mutua y el intercambio de información de todas las modalidades, que aseguren la precisa determinación, liquidación y recaudación de los títulos comprendidos en este convenio a fin de combatir y prevenir el fraude y la evasión fiscal¹⁵².

La finalidad de estos convenios es generar una cadena de Administraciones Tributarias de manera que regulen y ayuden al sector privado sobre todo a prevenir, investigar y reprimir infracciones tributarias.

¹⁵² Convenio de Cooperación y Asistencia Administrativa Mutua Mutua e Intercambio de información Tributaria, suscrito por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador y la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República de Argentina, publicada en el Registro Oficial No. 526, de fecha 2 de septiembre de 2011.

CONCLUSIONES

Para finalizar, es necesario puntualizar respecto de cada una de las conclusiones a las que se ha llegado a través del presente análisis e investigación:

1. La amnistía tributaria, es un término utilizado para la aplicación de la remisión o condonación como un modo de extinción de las obligaciones tributarias. La figura mencionada ha sufrido cambios interesantes en el transcurso del tiempo, su origen tiene inicio en el Derecho civil donde la autonomía de la voluntad es su principal elemento, en su evolución al Derecho público, dicho elemento es reemplazado y empleado con fines recaudatorios por parte del Estado
2. La amnistía tributaria tiene como fundamento la recaudación fiscal y la prevención de la elusión y evasión de tributos. Esta medida es adoptada para dar una “oportunidad” a aquellos contribuyentes incumplidores de sus obligaciones tributarias, genera una cultura de no pago de impuestos y de esta manera se legaliza el no pago o incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
3. La amnistía tributaria no puede ser considerada como un beneficio tributario ya que sus fundamentos son completamente diferentes, las exenciones son excepciones a la regla general, aplicables en casos especiales y situaciones de desventaja de carácter social y económico. Es decir, los beneficios tributarios están enfocados a aquellos contribuyentes que por su capacidad contributiva no pueden asumir la obligación tributaria establecida por ley.
4. La amnistía tributaria del 2008, fue propuesta mediante proyecto de ley por nuestro actual Presidente Constitucional, Rafael Correa, y fue a través de la Asamblea Constituyente que fue aprobada la Disposición Única transitoria de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario

Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008, la que se conoce como ley de amnistía del 2008.

5. La Asamblea Constituyente a través del poder y la potestad tributaria, aptitudes otorgadas por ley, crean, modifican y extinguen tributos con apego a los principios constitucionales. Su deber es garantizar que el conjunto de normas que forman parte del sistema tributario sean consistentes y eficaces para poder llevar a cabo las políticas fiscales impuestas.
6. La Constitución actual hace énfasis en el régimen tributario no solo desde la perspectiva de la relación Estado y ciudadano, sino que integra principios respecto de la gestión de la administración tributaria y relativa al sistema tributario.
7. Los principios tributarios constitucionales que giran en torno a la ley de amnistía de 2008 están contemplados tanto en la Constitución de 1998, vigente al momento de la creación de la ley de amnistía en cuestión, y los principios de la Constitución del 2008 y se resumen en los principios de: generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, eficiencia y suficiencia recaudatoria.
8. Las garantías materiales y formales, capacidad contributiva y principio de legalidad son otros principios tributarios relacionados que forman parte del sistema tributario, así como los criterios de razonabilidad, el poder discrecional y la seguridad jurídica, ahora constituida como un derecho constitucional.
9. Todos los principios tributarios constitucionales están relacionados entre sí, ningún principio puede interpretarse aisladamente, todos se constituyen como una unidad y son la base sobre la cual funciona el sistema tributario.
10. Existen dos momentos, el primero es el de creación de la norma y el segundo es el de su aplicación. En este segundo momento, la

ley de amnistía de 2008 no transgrede el principio de legalidad, las normas que la originan están contempladas en la Constitución y el Código Orgánico Tributario, específicamente. Si nos situamos en el momento de producción de la norma, son los principios tributarios de rango Constitucional los que se ven vulnerados por el mal uso del poder discrecional que a pesar de estar reglado, no es utilizado por el legislador bajo los criterios de razonabilidad provocando situaciones de discriminación entre los contribuyente.

11. Los principios de generalidad e igualdad están directamente relacionados, la generalidad es entendida como la igualdad horizontal, todos los contribuyentes son iguales ante la ley. La evolución de este concepto trae consigo la definición de la igualdad vertical, conocida como equidad, basada en similares tratamientos para grupos iguales. La ley de amnistía del 2008 viola estos principios por que da el mismo tratamiento a todos los contribuyentes con distinta capacidad contributiva y su aptitud se mide por su calidad de deudores.
12. La Constitución del 2008 promueve la progresividad de los tributos. Los tributos deben ser proporcionales a la capacidad contributiva de los contribuyentes, por ello, quienes posean mayores ingresos serán los que más aporten al Estado en la recaudación fiscal. La ley de amnistía del 2008 es contradictoria a este principio, pues condona los intereses y las multas provocados por el no pago de obligaciones tributarias establecidas de manera justa y equitativa.
13. La seguridad jurídica es un derecho constitucional, el Estado debe garantizar a todo contribuyente que el conjunto de normas que conforman el sistema tributario no se verá afectado por disposiciones arbitrarias de quienes poseen poder y potestad tributaria. La ley de amnistía tributaria del 2008 genera incertidumbre e inseguridad a los contribuyentes que han

pagados sus impuestos a tiempo, y no pueden participar de dicha ley porque la misma solo beneficia a los contribuyentes en mora.

14. La suficiencia recaudatoria será alcanzada por la Administración una vez que satisfaga las necesidades de los individuos a través del cobro de los tributos para solventar el gasto público. Y la eficiencia busca es que los tributos impuestos no distorsionen las conductas socioeconómicas de los contribuyentes. La ley de amnistía del 2008, pone de manifiesto la ineficiencia del Estado lo que refleja que nuestro sistema tributario no cuenta con tributos progresivos ni equitativos.
15. La ley de amnistía del 2008 transgrede todos los principios tributarios constitucionales, como consecuencia incrementa de inseguridad jurídica entre los contribuyentes y erosiona todo el sistema tributario, por esta razón debería haber una prohibición expresa a la aplicación de amnistías fiscales en el Ecuador. El ordenamiento jurídico contiene elementos para evitar la evasión y elusión de impuestos, en caso de requerirlas el contribuyente posee facilidades de pago de tributos, tiene derecho a la defensa en caso de que sus derechos fuesen vulnerados por parte de la Administración pública y en casos especiales puede acogerse a los beneficios tributarios. El Estado debe manejar una política fiscal eficiente que le permita una eficaz distribución de la riqueza e incentive una cultura de pago de tributos.

BIBLIOGRAFÍA

Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Segunda Edición. España. 2001.

Casás, José Osvaldo. *Los principios del Derecho Tributario*. Buenos Aires, septiembre de 1999. Pág. 683.

González, Eusebio. Lejeune, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1997.

Robles Moreno, Carmen del Pilar. Ruiz de Castilla Ponce de León Francisco Javier. *Medios de Extinción de la Obligación Tributaria distintos al pago*. Actualidad Empresarial, N° 203 – Segunda Quincena de Marzo.

Asorey, Rubén. *Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación justificada de los Tributos. En el libro*. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires. 2005.

Dino Jarach. *Estudios de Derecho Tributario*. Ediciones Cima Profesional S.A. Argentina. 1998

Laborda, Fernando. López, Rodrigo. “*El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?*”. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 2002.

Bravo, Cucci. Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Juristas Editores. 4ta. Edición. 2010. Pág. 109.

Vallejo, Sandro. Arrobo, Galo. *El principio de realidad económica frente a las figuras de elusión y evasión tributarias*. Dirección Nacional Jurídica. Noviembre 2009. Pág. 14.

González G., Eusebio. *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*. Navarra. Aranzadi. 1996.

Aimée, Figueroa N. *La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española*, s.l. 2004.

Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª. Edición. Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1999.

Moschetti, Francesco. *El principio de la capacidad contributiva*. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. dir. Andrea Amatucci, t. I, Temis S. A. 2001.

Neri. Figueroa. Aimeé: Coordinadora. *Tópicos Fiscales Contemporáneos*. CUCEA. 2004.

Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot S. A., 1982.

Villegas. Héctor, Belisario. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Edición Astrea. Argentina. 2005.

C. Montaña Galarza. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros”. *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara, coord. Aimée Figueroa Neri. Universidad de Guadalajara. 2004.

Troya Jaramillo, José V. “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”. *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*. Montevideo. Fundación de Cultura Universitaria, 1999.

Juan. Zarini. *Derecho Constitucional*. 2da Edición Astrea. Argentina. 1999. Pág. 432.

Pérez Luño en "La Seguridad Jurídica", Ariel Derecho, segunda edición, Barcelona, 1994.

José Osvaldo Casás. *Los principios del Derecho Tributario*. Buenos Aires, septiembre de 1999. Pág.14.

Juan Martín Queralt. *Derecho Tributario*. Aranzadi Editorial. 6ta Edición. España.2001. Pág. 55.

Spisso. Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. 2da edición. Editorial Depalma. Argentina. 2000. Pág. 326.

Emilio Ventimilla L. “Análisis comparativo sobre los principios de proporcionalidad y progresividad”. *III Jornadas jurídico- tributarias: Un enfoque Constitucional al Derecho Tributario*. Dirección Nacional Jurídica SRI. 2009.

Sainz de Bujanda. Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. Universidad Complutense. 1979

Bravo Arteaga, Juan R..*Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. s.l. pp. 117-119.

¹ Lewin, Alfredo. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Editorial Nomos S.A. Bogotá. 2002.

Gamba, Valega. César M. *Breves apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*. Lima. 2000.

L. Legaz. *El Derecho, la justicia y la seguridad, en Humanismo, Estado y Derecho*. Barcelona. 1960, del mismo autor, *Filosofía del Derecho*. Barcelona. 1963.

Cretella. Junior Jose. *Curso de Derecho Administrativo*. Rio de Janeiro. Forense. 1967.

S/n. *Boletín tributario - Amnistía tributaria*. <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/la-amnistia-tributaria-recauda-152-4-millones-319120.html>. Rafael D. García Pérez. *Anuario Mexicano de Historia del Derecho*. Info Jus Publicaciones Anuario Mexicano. Vol. XI-XII. www.juricas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=hisder&n=11

“Negro Sobre Blanco”. *Diario de un Periodista en Paro (2007)- Diario de un Periodista Jubilado (2008- 2011)*.<http://smfdiario.blogspot.com/2012/04/una-amnistia-fiscal-que-insulta-la.html>.

“Ventajas y desventajas de la amnistía fiscal en España”http://www.financierodigital.es/fd/economia/amnistia_fisca-rajoy-ventajas-inconvenientes-crisis-espana-estrella_digital_0_1072693142.html