

UCUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales.

Carrera de Derecho

**PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA Y LA INTERPRETACIÓN EN MATERIA
TRIBUTARIA CONFORME AL ART. 13 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Trabajo de Titulación previo a la obtención del
Título de Abogada de los Tribunales de
Justicia de la República y Licenciada en Ciencias
Políticas y Sociales

Autora: Rosa Elvira Salazar Ordoñez

CI: 1900651371

Correo: rosejpn61@gmail.com

Tutor: Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

CI: 0301504643

Cuenca – Ecuador

08-noviembre-2022

RESUMEN

El principio de realidad económica es un principio fundamental en el derecho tributario, especialmente para determinar el hecho generador o base imponible. Este principio nació en Alemania y fue recogido por la legislación ecuatoriana hasta la actualidad. Si bien se puede decir que no goza de un amplio desarrollo normativo, en esta investigación se abordarán las principales consideraciones doctrinarias para su entendimiento, así como algunos ejemplos de su aplicación por la jurisprudencia ecuatoriana. Este principio consiste fundamentalmente en prescindir de las formas jurídicas cuando estas se han utilizado en desmedro de la realidad de los hechos, por motivos netamente fiscales. Varios debates asisten la aplicación de este principio, en relación a la posible inseguridad jurídica que pudiera ocasionar, e incluso a su inconstitucionalidad. Sin embargo, como se observará en el desarrollo de los acápites, la interpretación con base a este principio es constitucional y legal, y su normativa es suficiente mientras se cuente con la motivación necesaria para invocarlo.

Palabras clave:

Derecho tributario. Interpretación jurídica. Interpretación tributaria. Principio de realidad económica. Principios constitucionales tributarios.

ABSTRACT

The reality principle in economics is a fundamental tenet in tax law, specially to establish the taxable event or taxable income. This principle come into existence in Germany, and it was collected by the Ecuadorian legislation until now. Although it can be said that do not enjoy of a comprehensive development, in this investigation is going to be addressed doctrinarian prime considerations for their understanding, as well as some examples of application by Ecuadorian Jurisprudence. Essentially, this principle entails shedding from legal forms when they have been used to the detriment of actual facts, clearly for tax reasons. Several debates attend to the application of this principle, in relation to a potential legal uncertainty that could have led, and even its unconstitutionality.

However, as we will see in the headings progress. The interpretation based on this principle is legal and constitutional, and its legislation is more than sufficient as long as we count on the proper motivation.

Key words:

Tax law. Legal interpretation. Tax interpretation. Reality principle in economics. Constitutional tax principles.

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN.....	2
ABSTRACT	3
Cláusula de Licencia y Autorización para Publicación en el Repositorio Institucional.	7
Cláusula de Propiedad Intelectual	8
Dedicatoria	9
Agradecimiento	10
Introducción	11
Capítulo I.....	13
La Interpretación de la Ley en el Ecuador	13
1.1 Concepto de Interpretación.....	13
1.2 Interpretación Jurídica	16
Objeto de la Interpretación Jurídica.....	18
1.3. Modos de Interpretación.....	22
Elementos o Métodos de Interpretación.	22
La Interpretación de la Ley según el Código Civil Ecuatoriano.....	25
La Interpretación Constitucional	27
1.4 Interpretación Económica en Materia Tributaria.....	31
La Interpretación Tributaria en el Ecuador	33
1.5 Interpretación Económica en Materia Tributaria.....	36
Principio de Consideración Económica en la Interpretación del Hecho Imponible.....	39
Capítulo II	41

Principios Constitucionales del Derecho Tributario	41
2.1 Definición de Principios	41
2.2 Derecho Constitucional Tributario	43
2.3 Principios Formales	47
2.3.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley.	48
2.3.2. Principio de Irretroactividad de la Norma Tributaria	51
2.3.3. Principio de Capacidad Económica	53
2.4 Principios Materiales Relacionados con la Interpretación Económica	54
2.4.1 Principio de Generalidad	54
2.4.3 Principio de Progresividad.....	59
2.4.4. Principio de No Confiscatoriedad.....	61
Capítulo III.....	65
Principio de Realidad Económica en Ecuador	65
3.1. Doctrina Ecuatoriana sobre el Principio de Realidad Económica.....	65
3.2 Código Tributario y otros Cuerpos Legales	72
Casos conocidos en la Jurisprudencia Internacional.....	76
Jurisprudencia Constitucional.....	79
3.4 Principales Resoluciones acerca del Principio de Realidad Económica	82
Expediente No. 143-200	82
Expediente No. 127-2007	84
Expediente No. 271-2010	86
Capítulo IV.....	90
1. Conclusiones	90

UCUENCA

2. Recomendaciones.....	92
Bibliografía	94

Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio
Institucional

Rosa Elvira Salazar Ordoñez en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "**PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA Y LA INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA CONFORME AL ART. 13 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca 08/11/2022



ROSA ELVIRA SALAZAR ORDOÑEZ

C.I: 1900651371

Cláusula de Propiedad Intelectual

Rosa Elvira Salazar Ordoñez autor/a del trabajo de titulación "**PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA Y LA INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA CONFORME AL ART. 13 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca 08/11/2022



Rosa Elvira Salazar Ordoñez

C.I: 1900651371

Dedicatoria

El presente trabajo lo dedico a mi Madre Ana Ordoñez por ser la persona que siempre me enseñó a seguir adelante por sobre todas las cosas y nunca rendirme, por ser esa madre que sacó adelante a cada uno de sus hijos, este logro es tuyo Mamita ya que sin usted no lo hubiera logrado.

A mi esposo Adrián Ordoñez, por cada uno de los sacrificios y esfuerzos, por creer en mi capacidad, aunque hemos pasado por momentos difíciles siempre me ha brindado su comprensión y cariño le amamos.

A mis hijas Victoria y Renata por ser siempre mi fuente de motivación e inspiración, para poder superarme cada día más.

Agradecimiento

A Dios, Creador de vida, por darme la fuerza en los momentos más débiles. A mi mejor amigo y compañero de vida, mi esposo Adrián Ordoñez, por su apoyo y constante motivación para triunfar en la vida.

A mis suegros, y cuñadas gracias por siempre estar para mí.

A mis hermanas y hermanos por ser mi ejemplo a seguir.

Mi total gratitud a la Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, por cada una de las enseñanzas impartidas a través de sus docentes.

Agradezco al doctor Tiberio Torres por su ayuda incondicional para la culminación del trabajo de titulación por su gran paciencia y conocimiento y su gran predisposición para ayudarme a culminar mi trabajo.

Agradezco a cada una de las amistades que me regaló la universidad, cada una de las cosas vividas, por esas grandes personas que se quedaron en mi vida, un agradecimiento especial a Faty gracias por tu ayuda incondicional, a cada persona que fue testigo del esfuerzo y la perseverancia, siempre lo llevaré en mi corazón.

Introducción

Desde la aprobación de la Constitución de 2008, el Sistema Jurídico Tributario debe entenderse desde los principios que son la base del Estado Constitucional de Derecho. El sistema económico en el Ecuador es social y solidario, el ser humano es el fin, no el medio, y debe convivir en armonía con la naturaleza. La relación entre Mercado, Estado y Sociedad debe ser equilibrada y debe en todo momento procurar la realización del buen vivir. Estas premisas las encontramos en la Carta Magna.

Entre las políticas que el estado debe promover, se encuentra la política fiscal, que concierne particularmente a esta investigación. La política fiscal busca financiar los servicios, inversión y bienes públicos, redistribuir los ingresos y generar incentivos para la inversión de los diferentes sectores económicos. Pero para que estos objetivos lleguen a cumplirse el manejo de las finanzas públicas deben ser adecuados. Acorde a la política fiscal, encontramos el sistema tributario. La política tributaria tiene como fin promover la redistribución, estimular el empleo y producción de bienes y servicios, guardando prácticas ecológicas y socialmente responsables. La potestad de fijar, modificar o extinguir tributos es exclusiva de la Asamblea Nacional bajo la iniciativa del ejecutivo.

La Constitución señala varios objetivos en el régimen de desarrollo, objetivos que son un horizonte del quehacer estatal, sin embargo, cuando existen debilidades en el sistema tributario y la falta de control en las normas jurídicas que pasen por alto conductas que atenten contra las obligaciones de los contribuyentes, el cumplimiento de tales objetivos puede verse seriamente perjudicado. En ese sentido, la fijación de los tributos debe realizarse conforme la consideración de los principios constitucionales del ámbito tributario y tendiéndose siempre a guardar armonía con los objetivos del sistema económico que persigue el país.

Sabemos que, la fijación de los tributos se realizan de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo cual el valor a tributarse no será el mismo en todos los

ciudadanos, sino que se fundamentará en su capacidad económica conforme sus ingresos y rentabilidad. Aquí hablamos tanto de la confluencia de los principios de generalidad, proporcionalidad y equidad, según los cuales todas las personas que cumplan con los requisitos para tributar deben hacerlo, pero tal tributación debe realizarse conforme su capacidad de contribución, quienes ostenten una misma situación económica deben contribuir con iguales cargas y, quienes tengan diversos niveles económicos deberán tributar conforme esa capacidad y de manera proporcional a la misma.

Ocurre, sin embargo, que, en ciertas ocasiones, por motivos netamente fiscales, el contribuyente utilice formas jurídicas diversas a la realidad de los hechos, por lo general con el fin de evadir las obligaciones tributarias. En este caso, es posible que acudiendo al Art. 13 del Código Tributario, catalogado en sus últimas reformas como Ley Orgánica, recurra la autoridad judicial como administrativa al Principio de Realidad Económica; es decir, a desconocer la forma jurídica para considerar la realidad económica del hecho imponible.

Quizá esta consideración pueda parecer arbitraria desde la óptica de las otras ramas del derecho. En materia tributaria, no obstante, considerando su naturaleza y finalidad, este principio es central porque permite desentrañar la verdadera naturaleza del hecho imponible, más allá de la figura legal que haya invocado la parte interesada.

En esta investigación se abordará este principio, desde una revisión doctrinaria de los conceptos esenciales para entenderlo como son la interpretación y los principios constitucionales tributarios, para finalmente analizar algunas resoluciones que la justicia ecuatoriana ha dictado y en las que tal principio constituye un eje central de análisis para la *ratio decidendi*.

Capítulo I

La Interpretación de la Ley en el Ecuador

1.1 Concepto de Interpretación

El verbo “interpretar” proviene de la voz latina *interpretare o interpretari*. En el Diccionario de la Lengua Española, esta palabra significa explicar o declarar el sentido de algo, concretamente el sentido de un texto. Se define también como explicar hechos, sucesos o acciones que pueden entenderse de diversas maneras. El profesor Luis Díez Picazo, la expresión «inter-pres» procede del vocablo griego «meta fraxtes», mismo que designa a la persona que se coloca entre dos partes para dar a conocer a cada uno lo que el otro quiere decir. Esta palabra, se utiliza de manera general para designar al traductor que facilita la comunicación entre personas que hablan idiomas diferentes.

Como actividad intelectual, la interpretación en sentido amplio (*lato sensu*) implica el entendimiento de una cosa u objeto. En sentido más restringido, la interpretación implica la comprensión de expresiones lingüísticas. En sentido estricto, la interpretación es indispensable cuando las expresiones lingüísticas presentan varios significados y no existe la certeza de un significado correcto. Según Wróblewski (citado por Huerta, 2015, p. 390) la interpretación en sentido amplio es sinónimo de comprensión y en sentido estricto se refiere a la determinación del sentido de dicha expresión.

Al hablar de interpretación, la primera ambigüedad se encuentra en la confluencia de los distintos sentidos que puede adoptar según la finalidad de la interpretación. La segunda es la distinción entre la interpretación como resultado y como actividad. Según Hernández (2019), *interpretación como actividad* es la actividad intelectual que realiza el intérprete para encontrar el contenido de la norma que busca traducirse a través del lenguaje, con la intención de encontrar un significado específico y particular, a las conductas o realidades concretas. En este sentido, toda norma jurídica debe interpretarse sin perjuicio de su grado de

claridad u oscuridad. La *interpretación jurídica como producto*, es la relación entre capacidad racional y capacidad cognitiva del interprete con la norma, sus fines y valores, así como con sus destinatarios y circunstancias específicas. Desde esta vertiente, se llega al resultado a través de razonamientos argumentativos realizados según las facultades del intérprete. Por ejemplo, en el caso de la Función Judicial, en quienes están revestidos de la potestad de administrar justicia, a estos razonamientos se los conoce como resoluciones, sentencias y jurisprudencia.

Para realizar una breve revisión histórica acerca del uso del lenguaje y su precisión, se puede mencionar lo relativo a la ciencia newtoniana, y lo expresado por Morales. Según ésta, el mundo, e incluso el Universo, se dividió en sujeto y objeto. Ante la necesidad de conocer al mundo a profundidad, la ciencia moderna distinguió las cualidades de los objetos en primarias y secundarias. Las primeras eran aquellas que no dependen de algún modo de la percepción y se pueden expresar en lenguaje matemático, entre ellos se encuentran el tamaño y el peso. Las cualidades secundarias son en cambio impresiones subjetivas y creemos falsamente percibir las en el objeto, por ejemplo: el color, que puede variar de acuerdo a factores como la iluminación o la intensidad, de tal manera que no se trata de una característica en sí, sino que depende de la percepción.

La ciencia newtoniana, dedicó su estudio a las cualidades primarias, es decir, al estudio de las características que se expresan en un lenguaje matemático puesto que lo demás le pareció dudoso al depender de la percepción, y lo excluyó de su estudio. Al tener esta limitación, el lenguaje científico se consagró como el único capaz de mostrar precisión y exactitud, a diferencia del lenguaje natural, el lenguaje común o de habla diario. Por ejemplo: en las expresiones “*¡hace calor!*” y “la temperatura es de 29°”, se puede apreciar que la primera exclamación se refiere a una sensación, cuya veracidad puede ser discutida, mientras que en el segundo caso al tratarse de una medida exacta no depende de alguna forma de

nuestras sensaciones, basta recurrir al termómetro para identificar que su significado es exacto.

En el ámbito jurídico, se busca la utilización del primer tipo de lenguaje, no precisamente de un lenguaje que pueda expresarse en términos matemáticos, pero sí de uno que sea en la mayor medida claro y preciso. En ciertos casos lo ha logrado, pero en otros se requiere una mayor exactitud. Al ser el Derecho, una realidad lingüística debe darse la tarea de precisar el significado que le corresponde a cada una de las palabras que emplea. Cuando se utiliza la palabra “*sentencia*” a ningún profesional del derecho le queda dudas de su significado, esta precisión en el lenguaje jurídico es común en el lenguaje procesal. Pero por defecto el lenguaje en derecho es natural, y por esta razón presenta características inherentes a él, esto es ambigüedad, vaguedad y textura abierta.

En el lenguaje común, se utilizan con frecuencia palabras que poseen varios significados, puesto que este lenguaje no es preciso, aunque no por ello significa que no sea defectuoso. En los casos de homonimia, es decir, cuando una misma palabra se refiere a dos cosas totalmente diferentes, la ambigüedad se supera una vez que la palabra se contextualiza y se inserta en una frase. A esto se lo conoce como *ambigüedad semántica*, por ejemplo, la palabra *radio*, puede entenderse como hueso o como aparato electrónico.

La *ambigüedad sintáctica*, en cambio, se refiere a la pluralidad de significados de una oración según como esté construida la misma. Pero el hecho de que una oración pueda tener varios significados no quiere decir que uno de ellos sea correcto y otros incorrectos, la ambigüedad que surge con la pluralidad de significados se encuentra en una igualdad valorativa. Un ejemplo claro de esta situación se presenta cuando un abogado en pro de defensa de su patrocinado, asuma el significado que más se ajuste a sus intereses. Por las razones expuestas en líneas anteriores, la interpretación es un elemento esencial en el ámbito jurídico, precisamente como una herramienta para superar las ambigüedades y dificultades propias del

uso del lenguaje.

1.2 Interpretación Jurídica

Desde el punto de vista jurídico, en cambio, existen diversas nociones a cerca de *interpretación*. Para interpretar textos legales, los problemas pueden presentarse en la medida que las normas son el significado de un tipo de enunciados y el proceso interpretativo tiene la finalidad de determinar el significado de la norma. Es importante mencionar que la interpretación no significa que se esté creando el significado, sino que se lo delimita, la facultad para crear el significado solo aparece cuando existe una potestad expresa para ello, como en el caso de las lagunas.

La hermenéutica jurídica hace referencia a la interpretación del derecho, generalmente a las normas jurídicas, y es una de las ramas centrales de la Filosofía del Derecho. Las normas jurídicas sobre las que se construye el Derecho se expresan por medio del lenguaje, sin embargo, este puede ser oscuro o dudoso, y su trasfondo puede ser doctrinario o técnico. De esta manera, la norma puede no expresar la voluntad del legislador de manera clara, o puede expresarla sin exactitud, incluso puede darse que no se exprese ni cercanamente la intención del legislativo. Los hechos que deben ajustarse a la norma, por su parte, pueden también ser diversos que no se pueden ajustar total e inequívocamente por la norma jurídica.

Si el lenguaje puede en varias ocasiones ser impreciso, de igual forma las normas jurídicas al servirse del elemento lingüístico para expresarse, no escapan la posibilidad de ser indeterminadas, situación que se vuelve más común con la variedad de hechos que se presentan. En estos casos la doctrina considera que la interpretación puede darse no únicamente por la falta de claridad de la norma, sino en todo momento en el que deba aplicarse el Derecho. Solo a través del proceso de interpretación de la norma jurídica, se puede desvelar la voluntad de la ley para solucionar el caso concreto.

De acuerdo a Huerta (2015, p. 388) la imprecisión de la norma jurídica se debe al empleo del lenguaje natural del Derecho, pero principalmente a su naturaleza dinámica. A través de la interpretación de los diversos significados se puede superar esta situación, con el empleo de los métodos previstos en la doctrina y el mismo ordenamiento jurídico.

Según el diccionario jurídico de Cabanellas (2006) la interpretación es “la acción o efecto de interpretar” o también la aclaración de un texto oscuro, dudoso, inexacto. Es la explicación que se funda en el espíritu de la ley, que busca encontrar su sentido, alcance o eficacia sea en un caso particular o general. El autor hace una distinción entre interpretación auténtica, lógica y restrictiva. La primera, es aquella que realiza el propio autor de la norma. La segunda, es aquella que busca la armonía entre el precepto legal y la ley en su integralidad. La tercera, se refiere a la aplicación de la norma únicamente en los casos concretos a los que se refiere expresamente, se contrapone a la interpretación extensiva.

En relación a lo expresado por Cabanellas, el jurista Guastini también explica los diversos sentidos con que los jurisconsultos usan el término *interpretación*. El primero es el concepto restringido de interpretación y corresponde al aforismo «*In claris non fit interpretatio*» que consiste en la atribución de significado a una formulación normativa en medio de las dudas o controversias en su aplicación. El segundo, es el concepto amplio de interpretación según el cual el término se usa para referirse a cualquier atribución de significado a una norma, independientemente de las dudas o controversias que genere, de modo que la interpretación se convierte en un presupuesto indispensable para la aplicación.

En síntesis, la interpretación de la ley es aquella operación que tiene por objeto fijar o delimitar el alcance de un precepto legal. Es el intérprete o *interpretor* (en el vocablo latino) quien pone en conocimiento de los demás el significado que se atribuye a cierto objeto, de modo que, su función es dotar de significado a una disposición legal. La interpretación jurídica otorga un significado a los comportamientos humanos que se constituyen en hechos

jurídicos. La ciencia jurídica en su esquema de interpretación, busca entender los comportamientos humanos que tienen consecuencias jurídicas. Como cualquier otro lenguaje que puede presentar ambigüedades, el jurídico es objeto de interpretación.

Objeto de la Interpretación Jurídica.

El Derecho, que es el objeto de la interpretación jurídica puede provenir de los Principios Generales del derecho, de una norma jurídica o de la costumbre, en cualquiera de estos casos la labor interpretativa estará presente. El asunto a cerca del objeto de la interpretación jurídica ha enfrentado las posturas de los partidarios del intelectualismo y el voluntarismo. Para la corriente del *intelectualismo* la interpretación es un acto de razonamiento y consiste en una operación lógico-mental que busca revelar el significado o sentido de la norma, es decir, se trata de la interpretación propiamente dicha. Por otro lado, la corriente *voluntarista*, sostiene que la interpretación abarca una tarea más compleja, una labor en la cual el juez puede actuar con mayores parámetros de libertad. Entre los autores destacados de la segunda tendencia, se encuentra Hans Kelsen, según el cual la interpretación de la norma es un acto de creación de una norma individual, y a su vez consiste en un acto de voluntad, puesto que busca delimitar de manera particular lo que establece la norma general (Vega, 2010 pp.13-15).

La discrepancia entre las posiciones del intelectualismo y voluntarismo, parte del hecho según el cual se busca advertir de dónde se obtiene el significado que se deben lograr a través de la interpretación. Para el *subjetivismo*, la interpretación de la norma debe tener como referencia el legislador, puesto que esta actividad debe desentrañar lo que este quiso decir al momento de dictar la norma. Según esta tendencia, la ley prescribe la voluntad del legislador, por tanto, la norma es la forma en la cual el legislador instrumentaliza su mandato. La tarea del intérprete consiste entonces en determinar lo que quiso decir el legislador, siendo este el verdadero significado de la ley.

Para el objetivismo, por otro lado, la ley una vez que es publicada adquiere vida y espíritu propio, por lo que debe deslindarse de quienes la formularon, es decir, la ley tiene una significación propia independientemente del pensamiento formulado inicialmente por sus autores y ese sentido es el que debe ser descubierto por el intérprete. Tal como señala Ángel Latorre Segura, la norma no puede tener una voluntad propia por ello cuando se habla de *voluntad de la ley* se refiere a un sentido metafórico.

Principales Escuelas de la Interpretación Jurídica.

Las principales escuelas de interpretación, a través de las cuales posteriormente surgen los métodos de interpretación, son: Escuela de la Exégesis, Escuela del Realismo Jurídico Norteamericano, Escuela de la Libre Investigación Científica, Escuela Histórica y Escuela del Derecho Libre (Hernández, 2019).

Escuela de la Exégesis: Esta escuela nace en Francia, durante la época de la Revolución Francesa, su punto central de referencia fue la promulgación del Código de Napoleón en 1804, que fue la inspiración para la codificación moderna de la ley. Esta escuela se fundaba sobre el método gramatical, el mismo que tuvo su auge desde que el derecho dejó de ser consuetudinario y empezó a reducirse a la ley escrita. Según esta escuela, las decisiones judiciales solo son válidas en medida que se acerquen a la literalidad del texto de la ley. De sus postulados emergió el uso del silogismo jurídico, como método tradicional de aplicación de las normas jurídicas.

Escuela del Realismo Jurídico Norteamericano: Se la conoce como del realismo debido a sus intentos por buscar la realidad sobre la cual emana el derecho vigente en un contexto geográfico específico. De acuerdo con esta escuela el derecho real y efectivo son las resoluciones que emanan de la función jurisdiccional para cada caso particular, puesto que las leyes eran presunciones probables, pero que no otorgaban una respuesta que carezca de dudas. Para esta escuela, la actividad jurisdiccional es la que tiene el monopolio de la

creación del derecho. Su corriente de pensamiento propugna que la ley antes de aplicarse es una simple regla que no tiene la facultad de solucionar por sí misma un conflicto; por ésta razón son los jueces quienes las hacen efectivas, reales y las concretan por medio de sus decisiones, las mismas que rebasan los límites de la lógica formal.

Escuela de la libre investigación científica: Esta escuela nace con la obra “Método de Interpretación y Fuentes en Derecho Privado Positivo” publicada en 1899 del autor François Gény, quien desarrolla su teoría al preocuparse por la labor práctica de los juristas. Para esta escuela la ley escrita no es suficiente para resolver los problemas de un momento histórico y social concreto que se ventila en una situación ante un tribunal. Por este motivo se debe recurrir a otras fuentes como la costumbre o la autoridad tradicional, pero especialmente en la “*libre investigación científica*”, en la que el juez debe asumir una interpretación objetiva, libre de todo influjo personal. La decisión judicial debe basarse en principios de naturaleza objetiva que giren en torno a las situaciones sometidas a su conocimiento.

Escuela Histórica: Esta escuela se funda en Alemania con Gustav Hugo, pero su representante principal es el jurista Friedrich Carl Von Savigny. Esta corriente afirma que el derecho es, en un primer momento, una expresión natural y espontánea de las costumbres y convicciones en un espacio concreto, y que se encuentran condicionadas por las circunstancias históricas del momento y finalmente es formalizado por el legislador. Sin embargo, la labor del legislador no se realiza de forma arbitraria, sino de acuerdo a las costumbres y convicciones del pueblo, es decir, evoca la naturaleza del legislativo como representante del pueblo. Frecuentemente, se recurre a esta corriente interpretativa para la elaboración de jurisprudencia, en el caso de que la ley no observe soluciones para los casos concretos ocurridos posterior a la creación de la ley.

Escuela del Derecho Libre: Esta escuela nace como un movimiento de índole académico, más que como una corriente de ideas o principios. Su finalidad era contraponer

las tesis de la plenitud hermética de los sistemas jurídicos que sometían a los jueces a la letra de la ley. Esta escuela aborda las convicciones sociales como fruto de la voluntad colectiva, para ellos el derecho es plástico, dinámico, espontáneo y moldeable.

Tipos de Interpretación:

Hernández (2019, p. 52-55) define a tres tipos de interpretación, éstas son; la doctrinal ó científica, la legislativa o auténtica, la usual o judicial. La *interpretación doctrinal ó científica*, se considera una interpretación privada, pues es realizada por particulares que se encuentran calificados pero que, no obstante, no ostentan un cargo público, generalmente sus autores son doctrinarios o expertos en Derecho. Esta interpretación, es también usada comúnmente por los docentes al momento de explicar a los alumnos el contenido de la norma según la materia de estudio. La interpretación científica es aquella a la que recurren quienes se dedican al estudio científico del derecho.

La *interpretación legislativa o auténtica*, de acuerdo al mismo autor, es la que emana del poder legislativo, es decir, del mismo autor de la norma jurídica. Esta interpretación versa sobre el alcance y sentido de la norma por medio de una ley secundaria, su finalidad es brindar claridad a cerca de la aplicación de la norma.

Finalmente, según Hernández la *interpretación judicial o usual* es realizada por el poder judicial por medio de los juzgadores al momento de administrar justicia, es la que se usa con mayor frecuencia entre los demás tipos de interpretación. Debido a los efectos directos que ejerce sobre la vida de las personas, esta se ha considerado un filtro esencial al momento de llevar a la práctica el Derecho. Junto a la interpretación auténtica, la interpretación judicial es oficial y vinculante, y obliga a las partes involucradas en la controversia, por medio de una sentencia o resolución, es decir, obliga en virtud de la afección que causa la aplicación de la norma de manera individualizada.

1.3. Modos de Interpretación

Elementos o Métodos de Interpretación

Según Squella (2013, p.2) los métodos o elementos de interpretación de la ley, son los medios de los que dispone el intérprete para determinar el posible sentido o alcance de la ley, estos son comúnmente aceptados por la doctrina, e incluso en varias ocasiones se encuentran consagrados en los mismos ordenamientos jurídicos del país al que se refieren. Estos son: gramatical, histórico, lógico, sistemático y teleológico.

Elemento gramatical: Permite establecer los posibles sentidos o alcances de la ley, de acuerdo con el tenor literal de las palabras, atendiendo a los términos o frases empleadas por el legislador para plasmar su pensamiento normativo. Este elemento parte de la premisa de que la ley es la expresión de la voluntad del legislador que es quien la crea, y que al momento en el que se escrituran éstas se revisten de los símbolos del lenguaje. Por este motivo, el medio más idóneo para establecer la voluntad e intención del legislador debe consistir en la consideración de las palabras y frases que este empleó al momento de plasmar la ley que se trata de interpretar.

Al emplear este elemento no significa que se deba lograr una determinación lingüística del sentido de los enunciados normativos, sino de recurrir a los patrones culturales que pueden revalidar como lingüísticamente legítimo uno o varios de los sentidos de un término, se dice que la interpretación literal es un “procedimiento destinado a determinar un sentido, socialmente admisible, de ciertas palabras”.

Para MacCormick (2011, p. 70-71) los argumentos lingüísticos que guardan relación con el elemento gramatical se dividen en dos, primero los que se ocupan del significado ordinario, y segundo los que se ocupan del significado técnico. Si una norma tiene un significado claro con el cual el intérprete asuma el uso común del lenguaje natural empleado, bajo esta circunstancia se puede asumir que este es un *significado ordinario*. Por el contrario, si los términos utilizados son un lenguaje técnico o especializado, preferiblemente se debe

entender en su sentido técnico. Por ejemplo, la palabra *diligencia* significa labor cuidadosa, pero en materia de legislación (Escocia) significa proceso judicial para hacer cumplir las determinaciones tomadas en los juicios. En materia judicial/legislativa, por ejemplo, la palabra “*diligencia*” debe usarse en su sentido técnico.

Elemento Histórico: Permite establecer el alcance de la norma atendiendo a la historia del texto que se pretende interpretar. Esta historia se encuentra registrada generalmente de forma documental en las diversas etapas de formulación de la ley, en las actas o registros de debates en las que hubiere quedado constancia de las decisiones llevadas a cabo al interior del legislativo al tramitar la ley.

Este elemento puede entenderse en sentido amplio o sentido estricto. Lo explicado en el párrafo responde al elemento histórico en sentido estricto. En sentido amplio este elemento abarca las circunstancias políticas, económicas, sociales u otras, que se encuentran presentes al debatirse el proyecto de ley, y que eventualmente pudieron influir en el contenido y objetivos de ésta. En sentido amplio, se debe reconocer que el estado general del derecho al momento de aprobarse la ley constituye un dato sumamente relevante al momento de determinar el sentido y alcance de ésta.

Elemento Lógico: Se sirve del análisis intelectual de las conexiones que las disposiciones de una misma ley guardan entre sí, es decir, para establecer el sentido o alcance de la ley parte de contexto que ellas forman no de manera aislada en un mismo cuerpo legal, así como de la relación y conexión que guardan con otras leyes que versan sobre la misma materia. Según este elemento las disposiciones de una misma ley hacen un conjunto y se deben interpretar sin desvincular unas de otras sino en el contexto del objetivo que en conjunto persiguen. De igual forma con otras leyes que versen sobre la misma materia.

Elemento Sistemático: Guarda similitud con el elemento lógico, pero en un grado más avanzado que el anterior. Este elemento consiste en encontrar el sentido o alcance de la ley de acuerdo a la o las conexiones que con tenga totalidad del ordenamiento jurídico, incluyendo los principios generales del derecho. Según este elemento, las normas jurídicas guardan relación no sólo entre sí, sino con otras leyes que versen sobre la misma materia y con todo el ordenamiento jurídico, por tanto, la interpretación debe adecuarse al contexto más amplio de éste.

Elemento Teleológico: Permite buscar el alcance o sentido de una ley atendiendo a su finalidad, es decir, a los objetivos determinados que se persiguió por medio de su establecimiento.

Finalmente, en varias legislaciones se ha agregado el *criterio de la realidad social* según la cual la ley debe interpretarse de acuerdo a las circunstancias económicas y sociales del momento en el que tiene lugar la aplicación de la norma. Este último criterio es relevante puesto que, en lugar de sustituir a los cinco elementos anteriormente nombrados y descritos, debe operar junto a ellos.

El autor MacCormick (2011), afirma que los argumentos sistémicos que orientan la interpretación de un texto jurídicos acorde al sistema jurídico en su integralidad, son seis:

- a) **Argumento de la Armonización Contextual:** Según este argumento la norma debe interpretarse conforme al esquema mayor al que pertenece, sea una ley o un conjunto de leyes relacionadas.
- b) **Argumento del Precedente:** Si una norma ha sido sometida a una interpretación judicial, debe interpretarse conforme al sentido o alcance dado por otros tribunales.
- c) **Argumento de la Analogía:** Según el cual, si una norma es significativamente análoga a otras constantes en otro código o a una diferente de la misma ley que lo contiene, puede

interpretarse acorde a estas de manera que se guarde armonía con las disposiciones análogas.

d) **Argumento Lógico-Conceptual:** De acuerdo a este argumento si un concepto jurídico elaborado por la doctrina y usado en la formulación de una disposición legislativa, se debe interpretar de modo tal que se conserve armonía en el sistema como un todo, o con la rama afín.

e) **Argumento de los Principios Generales del Derecho:** Según este, si uno o varios principios generales del derecho pueden aplicarse a un caso concreto, la interpretación debe realizarse de manera que tenga consonancia con tal principio, y otorgándole una relevancia apropiada a dicho principio en el ámbito del derecho que se esté tratando.

f) **Argumento de la Historia:** Conforme este argumento si una ley o varias se han interpretado de acuerdo al entendimiento histórico, entonces cualquier disposición de la ley se debe interpretar de manera que la aplicación a casos concretos debe ser vinculado con la comprensión histórica de su propósito.

De los elementos (y argumentos) antes señalados, señalaremos aquellos que aborda el Código Civil Ecuatoriano, y que guardan estrecha relación con los descritos en líneas anteriores. Cabe mencionar que estos elementos de interpretación de la ley no se excluyen entre sí, por el contrario, deben verse como métodos complementarios que actúan para cumplir una misma finalidad.

La Interpretación De La Ley Según El Código Civil Ecuatoriano

El Código Civil Ecuatoriano en su Art. 18 establece que los jueces no pueden denegar el acceso a la justicia por oscuridad o falta de ley, cuando esto suceda se deben seguir siete reglas que se aproximan a los elementos de interpretación revisados en líneas anteriores.

La *primera regla* establece que cuando el sentido de ley es claro se debe atender a su tenor literal. Este número lo podríamos relacionar al *elemento gramatical*, según el cual

atender a las palabras empleadas en la ley y no a su espíritu. En la *segunda regla* se establece un criterio y dos excepciones, cuando dice “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio” esta es la regla general, y las excepciones se establecen en el mismo inciso y en el siguiente.

La primera excepción indica que cuando el legislador haya definido expresamente las palabras para ciertas materias, estas se entenderán en su significado legal. La segunda excepción se encuentra en la *tercera regla* y establece que, las palabras técnicas de toda ciencia o arte se entenderán en el sentido que profesan los conocedores de dicha ciencia o arte, a menos que expresamente se tomen en sentido diverso.

El *Elemento lógico* se presenta en la *regla cuarta* la cual establece que “el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”, así mismo expresa que los pasajes oscuros deben ilustrarse por medio de otras leyes que tratan la misma materia. En esta misma línea, *elemento sistemático* se consagra en la *regla sexta* en la cual se establece que la interpretación deba hacerse conforme al “espíritu general de la legislación”.

El *Elemento Teleológico* puede hallarse débilmente consagrado en la primera regla, al momento en el que hace referencia al “espíritu” de la ley. Sin embargo, evidente la preminencia del elemento gramatical, consagrado también por la *regla quinta* conforme a la cual “lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. Y agrega que para darle alcance una ley deberá entenderse su genuino sentido de acuerdo a las reglas de interpretación mencionadas anteriormente.

Se puede apreciar que en ninguna de estas reglas se menciona al *Elemento Histórico*, en el código civil chileno a diferencia del ecuatoriano si existe una mención a éste elemento en el Art. 9 inciso segundo cuando afirma “pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o

UCUENCA

en la historia fidedigna de su establecimiento”

Finalmente, la regla séptima del Art. 18 del Código Civil Ecuatoriano consagra que “a falta de ley, se aplicarán las que existan sobre casos análogos, y no habiéndolas se recurrirá a los principios del derecho universal”, por tanto, faculta a los principios del derecho a ser aplicados en caso de insuficiencia de las reglas precedentes.

La Interpretación Constitucional

Jorge Carmona (1996) señala que la interpretación constitucional es una rama de la hermenéutica jurídica que estudia los métodos, técnicas y principios aplicables para determinar el sentido o alcance de los preceptos constitucionales. Esta interpretación no se realiza únicamente sobre las normas contenidas en la Constitución sino sobre normas de otros cuerpos legales que tengan relación con la Carta Magna.

Existe discusión en la doctrina a cerca de los métodos que deben aplicarse en la interpretación constitucional, si cabe aplicar los métodos lógicos formales como gramatical, sistemático, histórico, teleológico que fueron abordados en líneas anteriores y que son consagrados en el Código Civil Ecuatoriano como fue explicado.

El Art. 424 de la Constitución señala que ésta es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra dentro del ordenamiento jurídico, con esta disposición se consagra el Principio de Supremacía Constitucional. Así mismo su tratamiento tiene características específicas que la diferencia de las otras normas, la Constitución es una norma rígida, es decir, que para ser enmendada o modificada debe someterse a un proceso riguroso que la misma Constitución establece. En el caso del Ecuador, esto se encuentra en los Art. 441 y 442 que se refieren a la enmienda y la reforma.

Precisamente en relación a la supremacía constitucional, existen elementos que la doctrina considera esenciales en el constitucionalismo estos son la Rigidez Constitucional, el Control Constitucional y la Supremacía Constitucional, pues para que exista este último la constitución debe ser rígida, es decir, su proceso de modificación debe ser más complejo que

el de las normas orgánicas y ordinarias.

En el ámbito constitucional, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, establece que, las normas constitucionales deben interpretarse en la forma en la que más se ajusten a la Constitución en su integralidad, En caso de duda, la interpretación debe ajustarse al sentido más favorable para los Derechos reconocidos en ella. Esta interpretación se refiere al *principio de aplicación más favorable a los derechos* se conoce también como principio “pro homine” según el cual, si existen varios sentidos o normas aplicables a un caso concreto, se debe elegir aquellos que más protejan los derechos de la persona.

El Art. 3, de la mencionada ley establece los métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria, sin perjuicio de que sean utilizados uno o varios de ellos. Estos son: Reglas de Solución de Antinomias, Principio de Proporcionalidad, Ponderación, Interpretación Evolutiva o Dinámica, Interpretación Sistemática, Interpretación Teleológica, Interpretación Literal y otros métodos de interpretación.

Reglas de Solución de Antinomias: En caso de haber contradicciones entre normas jurídicas, debe aplicarse: la competente, jerárquicamente superior, la especial y la posterior.

Principio de Proporcionalidad: En caso de haber contradicciones entre normas o principios, que no pueda resolverse por las reglas anteriores, se aplicará este principio. Para lograrlo se verificará en qué medida la norma proteja un fin constitucionalmente válido, y se verificará el equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.

Ponderación: De acuerdo a este método se debe verificar que cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de no afectación de un derecho o principio, mayor debe ser la satisfacción del otro. Para ello, se debe establecer una relación entre principios y normas, acorde a las circunstancias concretas, conforme establece el Art. 3 numeral 3 de la LOCJCC.

La Ponderación se aplica frente a un conflicto entre derechos constitucionales de igual rangonormativo, y bajo el supuesto de que no es posible aplicar otros métodos tradicionales.

Interpretación Evolutiva o Dinámica: Según este método, las normas se deben entender de acuerdo a las variadas y cambiantes situaciones que las regulan, de modo que no se tornen ineficientes, contrarias o inoperantes a otras reglas o principios constitucionales. Este método considera la importancia del momento de la creación de la ley, y de su aplicación en casos concretos, entendiendo que en ambos momentos se habrán modificado las condiciones socio-económicas, políticas y jurídicas, siendo necesaria una interpretación evolutiva.

Interpretación sistemática: Según el numeral 5 del Art. 3. De la LOJGCC, la norma jurídica se debe interpretar de acuerdo al contexto general del texto normativo, de manera que se tenga coexistencia, correspondencia y armonía. Mediante este método el intérprete debe observar la integralidad de las normas constitucionales, pues al momento de emitir una sentencia, estas deben poder ejecutarse y esto no será posible si las decisiones no son acordes a todo el ordenamiento jurídico.

Interpretación Teleológica: La interpretación debe realizarse de acuerdo a los fines que persigue la norma jurídica. Al respecto de este método se debe entender que cada Estado persigue fines, socio-económicos, políticos, entre otros, los mismos que legitiman el poder del Estado para ejercer sus funciones entre ellas la administración de justicia. Esta también es llamada **Interpretación Finalista** según la doctrina, ya que se orienta a encontrar la finalidad con la cual la norma fue creada.

Interpretación Literal: Según dispone la LOGJCC, en caso de que el sentido de la norma sea claro, se atenderá su tenor literal, independientemente de que, para lograr un mejor resultado se puedan utilizar otros métodos de interpretación. En relación a este método, Kelsen con su obra *Teoría Pura del Derecho* rechazó que el juez interprete las normas en base a su voluntad o, a criterios morales o concepciones sociológicas, pues según el autor el significado

de la norma está en su propia estructura lógica (Cárdenas 2011).

Otros métodos de Interpretación: En caso de ser necesario se atenderá a los principios generales del derecho y la equidad, y otros principios de unidad, concordancia práctica, eficiencia integradora, fuerza normativa y adaptación.

El principio de fuerza normativa se refiere a que la interpretación constitucional debe sujetarse de manera que respete y revele la naturaleza de la Constitución como norma jurídica. El de eficiencia integradora significa que el producto de la interpretación solo será válido en medida que contribuya a integrar y ordenar las relaciones entre los poderes públicos y de éstos con la sociedad. El principio de concordancia práctica por su lado está ligado al de unidad y quiere decir que los bienes jurídicos protegidos deben ser considerados de tal modo que no deban ser sacrificados unos por otros, y que se pueda realizar una ponderación coherente. Finalmente, el principio de adaptación se refiere a que los distintos conceptos consagrados en la constitución pueden variar en su contenido de conformidad a los cambios que sufra el contexto político, económico, social del Estado y, por tanto, las normas constitucionales deben adaptarse y ser objeto de una interpretación viva que vaya a la par con estos cambios y necesidades.

Además de las consideraciones indicadas, es importante precisar que la actual Constitución determina que el máximo órgano de interpretación, control y administración de justicia es la Corte Constitucional. En la Constitución de 1998 esta facultad la ostentaba el Tribunal Constitucional. Actualmente los jueces de la Corte Constitucional tienen la tarea de actuar como verdaderos guardianes del contenido de la Constitución, velando por su plena vigencia y supremacía, evitando que su interpretación sea arbitraria y se acomode a intereses que no responden a su verdadero espíritu.

En el Art. 427 de la Constitución se ha hecho constar que la interpretación de la Constitución será en su tenor literal en el sentido que más se aproxime a la Carta Magna en su integralidad. Advierte así mismo que en caso de duda deberá interpretarse en el sentido que más favorezca a los derechos fundamentales y su vigencia, y logrando que se respete la voluntad del constituyente. Es claro que esta disposición final se refiere al caso en que las normas sean oscuras, sin embargo, la interpretación literal es la consagrada como primigenia, es decir, una interpretación que se ajuste al pie de la letra, además menciona que se ajuste a la Constitución en su “integralidad”, lo que hace referencia el método sistemático.

Por tanto, lo que busca este artículo es que la interpretación constitucional se realice atendiendo el espíritu de la norma, atendiendo la intención del legislador, pero respetando siempre la voluntad del pueblo soberano.

En la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional amplía un poco más que lo expresado en la Constitución, y además de la interpretación literal otros tipos, anunciados en párrafos anteriores, evolutivo o dinámico, sistemático, teleológico e histórico. También hace énfasis en que la interpretación literal debe ser la primera en considerar para interpretar la norma constitucional. Así mismo, ésta ley menciona otros principios que deben considerarse cuando se trate de interpretación estos son: los Principios Generales del Derecho, Equidad, Unidad, Concordancia Práctica, Eficacia Integradora, Fuerza Normativa, y; finalmente, establece algunas reglas tratadas anteriormente que sirven para asistirse en caso de conflicto entre normas de rango constitucional.

1.4 Interpretación Económica en Materia Tributaria

El debate acerca de los métodos de interpretación de las normas jurídicas son un tema muy especializado que a lo largo de la historia ha estado presente en varias legislaciones del mundo. Desde el Derecho Romano, las Constituciones de Justiniano, las Siete Partidas, se consagran disposiciones referentes a reglas de interpretación. El Código de Napoleón,

seguido por el Código Civil Chileno redactado por Andrés Bello, base del Código Civil ecuatoriano se encuentran redactadas normas relacionadas a la interpretación, siendo la central la interpretación literal, como se explicó ya en temas anteriores.

Dentro de la discusión acerca de estos métodos, la naturaleza de la interpretación de las normas tributarias ha recibido varios criterios establecidos por la doctrina para su aplicación en las circunstancias concretas. Conviene entonces partir de la naturaleza del derecho tributario para establecer la delimitación de la interpretación tributaria en el Ecuador.

Naturaleza Del Derecho Tributario

A través de la historia las nuevas ramas del derecho se desarrollaron bajo las consideraciones del Derecho Civil, pues en esta rama en la cual se positivaron y delimitaron los principios generales del derecho, el concepto de ley, sus efectos, vigencia e interpretación. Este fenómeno no fue ajeno al derecho tributario, que también nació bajo la sombra del derecho civil, sin embargo, en razón de sus particularidades fue tomando forma como una rama específica, como un derecho particular separado del derecho civil. Al hablar de la naturaleza del derecho tributario, nos referimos al hecho de que el derecho tributario es una disciplina científica independiente de otras ramas del derecho, y a la forma en la que sus particularidades influyen en la interpretación de sus normas.

Según Enno Becker (citado por Picón, 2002) la interpretación de las leyes fiscales debe efectuarse conforme su finalidad, significación económica y evolución de las circunstancias. Es decir, la interpretación se debe realizar conforme atendiendo a la capacidad contributiva, sobre la cual se puede determinar el alcance de la hipótesis contenida en la norma. En la actualidad se ha superado las teorías de la subordinación del derecho tributario a otras ramas del derecho, ya que tanto la doctrina como la jurisprudencia lo ha reconocido como una rama del derecho particular y autónoma.

Actualmente, existe consenso respecto de la noción según la cual el derecho tributario posee sus propios principios. Un ejemplo claro lo podemos encontrar en el hecho de que, para el establecimiento de la obligación tributaria, el derecho tributario determina el objeto imponible, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la cuantía del tributo, las exenciones, las deducciones, sus formas para determinarlo, los procedimientos administrativos para la tutela jurisdiccional del contribuyente, entre otras. Estos son algunos de los asuntos que conciernen casi de forma exclusiva al derecho tributario puesto que no son indispensable sin materia de otra rama del derecho.

La Interpretación Tributaria en el Ecuador

Interpretar, como ya se había explicado en acápite anteriores, quiere decir establecer el sentido correcto o adecuado de una disposición. En el ámbito tributario, interpretar requiere necesariamente relacionar la norma con el accionar del contribuyente para determinar la obligación tributaria y la forma para satisfacerlo. Para cumplir esta finalidad, los intérpretes, sean estos jueces, administrativos o sujetos pasivos, deben contar con la facultad de la ley para que les permita interpretar la norma aplicando las reglas de la hermenéutica que les ayude a aproximarse a su objetivo. Para Egas (2004), la mala comprensión de un decreto legal, puede ocasionar una situación de injusticia en la aplicación a una circunstancia o caso concreto.

De acuerdo al mencionado autor, los principios generales del derecho deben ser considerados al momento de intentar develar el contenido y alcance de una disposición legal, estos principios deben ser los propios del derecho fiscal, y guardan a su vez estrecha relación con otros de carácter general como: igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, generalidad, debido proceso, no confiscatoriedad, entre otros. Si los preceptos legales requieren un estudio más profundo, se debe recurrir a los principios desde un análisis más minucioso, de forma

que se puedan aplicar a un caso en concreto de acuerdo a las circunstancias que nos requieren.

En 1961, se constituyó el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, con el fin de contribuir el fortalecimiento de los sistemas tributarios de América Latina, y para mejorar la administración y capacitación de los funcionarios fiscales de estos países. Entre las actividades que desarrollaron estuvieron realizar conferencias internacionales sobre los problemas de tributación de los países en vías de desarrollo, la divulgación de los resultados de estas conferencias y la asistencia técnica a los países para la aplicación de reformas en la estructura y administración de los sistemas tributarios.

Para el cumplimiento del primer objetivo, el Programa Conjunto estableció una Comisión de varios tributaristas de larga trayectoria y renombre en América Latina para la redacción de un Modelo de Código Tributario de principios generales y normas de procedimiento, con el fin de que represente un aporte significativo al mejoramiento de las legislaciones y de los procedimientos tributarios en América Latina. Este Modelo de Código, señala en su Art. 5 que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”.

El artículo mencionado refleja como lo que prescribe la doctrina se ha materializado en una norma positiva, y recoge el criterio mayoritario de los doctrinarios. El Modelo de Código Tributario para América Latina estableció las bases para la interpretación tributaria, y señala que para un mejor entendimiento de la norma la interpretación debe partir de los principios generales del derecho y luego, de los particulares o especiales de la materia.

El Código Tributario ecuatoriano en su Art. 12 establece que “Las normas se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho (...)”. En nuestro país, se parte del principio según el cual la interpretación de las normas tributarias se debe realizar de acuerdo a los métodos que admite el derecho y que son la materialización de lo que señala la doctrina. Estos métodos son los que constan en la Constitución y en materia especializada el Código Tributario, y los principios generales del Derecho que rigen para esta misma materia. En caso de que el intérprete considere que éstos no son elementos suficientes para utilizar en el caso particular que se le presente, puede acudir a otros métodos que pertenecen a diversas ramas del derecho en tanto no sean contrario a aquellos que son propios del derecho tributario (Egas, 2004).

En el primer inciso del Art. 13 del Código Tributario, dice 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”. Esta redacción muestra que el intérprete se ve obligado, necesariamente a incluir ambas condicionantes al momento de interpretar la norma, ya que al incluir la conjunción “y” el intérprete debe considerar la finalidad de la ley y la significación económica. Por tanto, el alcance de la norma solo puede determinarse en tanto se utilice ambos elementos. Esto nos lleva a preguntarnos, ¿qué sucedería en caso de que un hecho imponible establezca un hecho económico como presupuesto de hecho, en ese caso se entendería que no se puede considerar únicamente la finalidad ya que el hecho económico no se presenta para considerarlo de manera conjunta.

El Código Tributario en su Art. 13, inciso segundo establece que: “las palabras empleadas en la Ley Tributaria se entenderán conforme su sentido jurídico, técnico o usual, según procesa, a menos que se las haya definido expresamente”. Según este texto, las palabras empleadas en la norma tributaria deben entenderse según el sentido en que se le haya empleado, por ejemplo, si su sentido es jurídico este será el prioritario o al que se

acudirá en primer lugar, si su sentido es técnico o usual, este prevalecerá en el caso en el que se lo deba aplicar.

En lo que sí existe oscuridad a cerca de la disposición, es en puntualizar cuál de estos sentidos debe primar sobre el otro, más bien otorga al intérprete la facultad de decidir en el caso concreto. Por tanto, es el glosador quien debe fijar el alcance de las palabras empleadas en la ley fiscal. Se podría decir, por tanto, que, en Ecuador, el legislador ha dotado de “Autonomía Calificadora del Derecho Tributario”, dotando de Autonomía Científica a esta materia, finalmente recalca la importancia de los sentidos de la norma y las formas admitidas para entenderla y emplearla.

Para Egas (2004) la consideración económica como método de interpretación de la base imponible es un principio esencial para entender la norma tributaria. Este principio debe considerarse al momento en el que el contribuyente, en un ejercicio de abuso de las formas jurídicas por motivaciones netamente fiscales, las utiliza en detrimento de la verdadera voluntad económica que persigue. Lo que este principio hace es dar preminencia a la intención empírica o *intentio factis*, por sobre la intención jurídica o *intentio juris*. Es decir, el impuesto gravará cual es la intención del negocio económico antes que contemplar la figura jurídica utilizada.

1.5 Interpretación Económica en Materia Tributaria

Una vez establecido el significado de interpretación, interpretación tributaria, las principales escuelas de interpretación y los métodos de interpretación recogidos por el ordenamiento jurídico ecuatoriano, corresponde delimitar el significado de la interpretación en materia tributaria que es el objetivo del presente trabajo de investigación.

Existe un consenso, según el cual la interpretación de la ley tributaria debe realizarse conforme los diversos criterios y métodos comunes a todas las ramas del derecho, puesto que el derecho tributario forma parte de todo el ordenamiento jurídico. Sin embargo, se diferencia

de otras ramas del derecho en el hecho de que el derecho tributario tiene especificidades relacionadas a la realidad económica del hecho imponible.

Es importante considerar que la norma jurídica es una norma jurídica ordinaria, por lo que su interpretación debe efectuarse de la misma forma que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico. La norma tributaria tiene una “hipótesis” que tiene por objetivo describir aquellos que en el campo de los hechos debe ocurrir para generarse un mandato legal que faculte exigir el pago del tributo. El alcance de esta hipótesis solo puede determinarse a través de la interpretación. Los mismos métodos y principios pueden ser empleados entre la administración y los administrados.

En el estudio del derecho tributario, la consideración económica al calificar las normas que regulan el hecho imponible en las obligaciones tributarias ha sido ampliamente debatida. Una de las discusiones centrales ha sido la posibilidad de utilizar una herramienta para la interpretación que se encuentre fuera del ámbito netamente de juicio, y de utilizar en su lugar un criterio desde el ámbito económico. Este criterio apareció en Alemania, con la “Ordenanza Tributaria de 1919”, en la que el Estado establecía que el intérprete podía determinar la voluntad del contribuyente dentro del negocio jurídico a analizarse. Esto quiere decir que, podía calificar la realidad económica y valorar el acto en el ámbito tributario de manera que se evite en mayor medida el abuso del contribuyente en las normas jurídicas del derecho privado para evadir las cargas tributarias (Egas, 2004).

Después de Alemania, estas consideraciones fueron adoptadas por otras legislaciones como la francesa, suiza, estadounidense, y otras del cono sur. Es importante recalcar que, la base de todo hecho imponible es la consideración de la capacidad contributiva del contribuyente. Considerar esta característica es esencial para que exista el propio hecho imponible, la teoría sostenida considera fundamental el principio de capacidad contributiva como base general de los impuestos. Este hecho imponible puede ser un hecho jurídico o un

hecho económico. Generalmente es este último el que se presenta como presupuesto de hecho para determinar el hecho imponible, puesto que, la obligación tributaria tiene efectos económicos que acorde al principio de generalidad, determina que todos los ciudadanos están obligados a contribuir al Estado por medio de las cargas fiscales.

Según Egas (2004), el fundamento de la interpretación desde la realidad económica parte de la noción de que en la norma que establece el hecho imponible se ha consagrado una realidad económica que en un determinado momento el legislativo la fijó de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Por esta razón, al momento de interpretar la norma es imprescindible tomar en cuenta el fenómeno económico que origina la ley que finalmente es el motivo del establecimiento del hecho imponible.

De lo anteriormente expuesto se puede desprender que solo se puede lograr el sentido y alcance verdadero de la ley, considerando la capacidad económica que quiso plasmar en el momento de la génesis del tributo. Una interpretación que se fundamente en el criterio de la realidad económica, debe fluir siguiendo el margen de la juridicidad, es decir, dentro de los límites de lo que la norma establece. De no ocurrir este supuesto, se puede presentar un panorama donde impere la inseguridad jurídica debido a que quedaría a la discrecionalidad del intérprete. Considerando la hermenéutica jurídica, desde un plano netamente técnico, no es admisible que el intérprete haga prevalecer el contenido de las ciencias económicas por sobre las disposiciones jurídicas establecidas en la norma. Los contenidos en materia económica no siempre pueden encontrarse redactados en la norma, por ello el procedimiento de interpretación debe ser siempre jurídico.

Referente a lo explicado en el párrafo anterior, González García (citado por Egas, 2004), menciona que los juristas estudian una realidad normativizada, en la que el proceso que se desarrolla es netamente jurídico: “Por ello, el significado económico, en tanto juristas, es irrelevante, mas no cuando este forma parte de la norma, con una remisión expresa. Jamás

por vía interpretativa se habría llegado a la consideración económica de las normas tributarias. Pero el límite que marcan la letra de la ley fuerza a esta consideración” (p.156).

Principio de Consideración Económica en la Interpretación del Hecho Imponible

Cuando se celebra un negocio jurídico por parte del contribuyente, este se plasma en un acto o en un contrato, aquí conviene cuestionarse ¿en qué momento es indispensable considerar el significado económico de una norma para determinar el hecho imponible? ¿en qué momento el intérprete debe asistirse de esta facultad? ¿Cuál es el criterio de la doctrina al respecto?

Según el profesor Dino Jarach “en este acto o contrato se deben distinguir dos situaciones importantes que tiene relevancia para el derecho tributario: el *intentio facti* (intención empírica) y el *intentio juris* (intención jurídica)”. Según el autor, el *intentio facti* se refiere a la finalidad del negocio jurídico, es decir, la relación económica que las partes buscan crear. En tanto que el *intentio juris*, es la voluntad de las partes para plasmar la intención empírica en un acto o contrato determinado que encaje en una figura jurídica formal, de acuerdo a la figura escogida los efectos jurídicos serán diferentes.

Cuando los dos elementos antes mencionados tienen causalidad, se logra cumplir la voluntad de los negociantes en todas sus partes. Un ejemplo claro de esta situación la podemos observar en un contrato de compra venta. Este contrato tiene por objeto la transferencia de un bien a cambio de un precio. En el caso de la venta de un vehículo, la finalidad económica es la adquisición del vehículo a cambio del pago de dinero, situación que cubre perfectamente el llamado “contrato de compraventa”.

Si ocurre que las partes tienen una finalidad económica específica, pero por razones fiscales, adoptan una figura jurídica diferente para tratar de hacer encajar el negocio jurídico. Entonces surge la incertidumbre, cuando las partes tienen una finalidad específica, sin embargo, por razones fiscales, resuelven adoptar una figura jurídica que no es acorde o consecuente al objetivo del *intentio facti*. De acuerdo a Jarach, el *intentio juris* no es relevante

en la interpretación del hecho imponible sino la práctica material del contribuyente, ya que esta acción está sujeta a las consecuencias jurídicas impositivas, y no meramente la intención jurídica (Egas, 2004).

Capítulo II

Principios constitucionales del Derecho Tributario

2.1 Definición De Principios:

Desde el punto de vista etimológico, principio proviene de la voz latina principium esta expresión denota el comienzo, el origen, o la base de algo, es decir, es la razón esencial de la que procede cualquier materia. Representa, por tanto, el fundamento o punto de partida dentro de cualquier proceso. Los principios en materia jurídica tienen dos funciones dentro del ordenamiento jurídico, una función informadora y una función formadora, además rigen el nacimiento, la aplicación y la interpretación de la ley. Varios autores sostienen que todas las normas contenidas en la Constitución tienen el mismo rango, mientras que para otros se clasifican en normas principios y normas reglas.

El autor Rolando Tamayo y Salmorán explica que los juristas romanos denominaron *regulae* a los primeros principios del derecho romano. *Regula (ae)* denomina un instrumento que sirve para medir y trazar líneas en una superficie. Pues en este sentido, la palabra norma (*ae*) se ajusta al mismo, ya que usualmente significaba un instrumento para medir líneas y ángulos rectos (Arroyave Reyes, 2015, p.1)

Según Alberdi, no se puede exigir racionalmente una política que no provenga de la Constitución escrita, pero en la carta suprema existen dos elementos importantes: en primer lugar, los principios y garantías que forman la base y objeto del pacto social, y segundo, las autoridades sean judiciales o administrativas, o de distinta índole revestidas con tal calidad, encargadas de hacer cumplir y desarrollar esos principios (Salazar González, 2008, p.18).

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, respecto a la palabra

“principio”, establece que este es “la base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia” o la “norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”. Los principios son el arjé, la base de la construcción y puesta en vigencia de una norma y del mismo ordenamiento jurídico, puesto que se trata de lineamientos o directrices que deben respetarse por el legislador para expedir una norma (Pacheco Solano,2010, p.92).

Los principios constitucionales se refieren también a valores éticos, sociales, e ideológicos que se consagran en la Constitución y a través de los cuales parte todo el ordenamiento jurídico, también son llamados en ocasiones principios fundamentales. Cada país los establece de acuerdo a los valores que son la base de su cultura. Estos principios tienen por fin garantizar los derechos humanos, los derechos fundamentales, los derechos colectivos y ambientales de los habitantes de su territorio.

Dentro del contexto ético, se define a los principios como aquellas normas sobre las cuales los individuos deben regirse. Se entienden como leyes universales, que son capaces de abarcar a cualquier comunidad o cultura, y algunos de ellos versan a cerca de la vida, o de respetar al prójimo. Se puede decir que, los principios son leyes que los obligados deben acatar si desean lograr un propósito.

Se debe diferenciar un principio de una regla, puesto que el principio constitucional es aquel parámetro que se debe observar desde la Constitución como lineamientos para regular la materia tributaria. Por lo que el principio no otorga una solución específica sino un parámetro para comprender el conflicto.

Según Díaz Saavedra (2011, p.123) los principios constitucionales son garantías que tienen los ciudadanos, para que se hagan cumplir sus derechos y obligaciones. La administración tributaria dentro de sus facultades puede exigir a los ciudadanos prestaciones obligatorias, pero esto no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta puesto que la Constitución y las leyes establecen limitaciones y restricciones que se expresan en los

llamados principios constitucionales. En Derecho por principio se entiende como “criterios fundamentales que informan el origen y desenvolvimiento de una determinada legislación que, expresados en reglas y aforismos, tienen virtualidad y eficacia propias”, y que guardan independencia

En síntesis, los principios constitucionales son como explica el jurista Alexy “Mandatos de Optimización”, es decir, no constituyen reglas que determinan una solución específica para un conflicto o circunstancia, sino que orientan el quehacer del jurista y la administración pública para permitir que los derechos y las obligaciones guarden armonía con la Constitución y se adapten a la garantía eficaz de los derechos de los ciudadanos.

2.2 Derecho Constitucional Tributario

Alberdi, explica que no se puede exigir bajo la razón, una política que no emane de una Constitución escrita, que comprende de dos cosas: principios y garantías por un lado que forman parte del pacto social y político, y por otro lado, las autoridades que se encargan de desarrollar y dirigir la ejecución y consecución de esos principios (citado por Cerpa Cabrera, 2012, p.5).

Desde los orígenes del Estado de derecho, las cargas públicas han sido objeto de una especial regulación, particularmente vinculada a nociones de equidad, igualdad y legalidad en la imposición. Así entonces, a modo de ejemplo, con especial énfasis en estos principios, en la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano aprobada luego de la Revolución Francesa, en 1789, se establecía que la contribución común es indispensable para mantener la fuerza pública y para contribuir a los gastos de la administración, así mismo esta se debe dividir entre los ciudadanos de acuerdo a sus posibilidades, el mismo artículo agrega también que todo ciudadano ostenta el derecho de verificar por sus propios derechos o por un representante la necesidad de la contribución pública, y en caso de aceptarla libremente, el derecho para vigilar su empleo y la determinación de la cuota, la base, la recaudación y la duración de los mismos

(Garat, 2014, p.135).

En la historia ecuatoriana, con la batalla de independencia y se convocó para la redacción de la primera Constitución del país en el año 1835 en materia tributaria se puede observar que la Carta Magna indica “los deberes de los ecuatorianos son:(...) contribuir a los gastos públicos”. Desde entonces el sistema tributario fue parte de la evolución jurídica del Estado hasta nuestros días. En la Constitución de 1843, se consagra la legalidad de los impuestos, es decir, aquellos que solo pueden establecerse por medio de un precepto legal previo. En Constitución de 1967, se promulgó por primera vez un capítulo exclusivo para el régimen tributario, en el que ya se abordaron algunos principios tributarios (p.135).

La aplicación de los principios constitucionales es esencial para entender la estructura jurídica de un Estado, éstos se definen como reglas aplicables al derecho y que tienen origen la soberanía del pueblo. Consecuentemente, el régimen tributario es parte de esta organización jurídica que es el Estado, que busca un desarrollo económico y jurídico de la sociedad, de ésta forma resultan fundamentales los principios constitucionales dentro del Derecho Tributario, los mismos que tienen varias finalidades importantes, entre ellos la redistribución de riqueza, una correcta administración del gasto público y el consecuente bienestar de la sociedad.

Los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario se han consolidado a manera de contrapeso jurídico doctrinario de la administración tributaria, bajo el interés esencial de ajustar su contenido a los Derechos Humanos y los Derechos Fundamentales, con base en su ejecutividad y su misión recaudatoria (p.18). Rodolfo Spisso, a cerca del Derecho Constitucional Tributario sostiene que es “el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación” (Salazar González, 2008, p.18-20).

Mientras que, para el autor Horacio Guillermo Corti a cerca de este mismo asunto indica que el objeto primordial del Derecho Constitucional Tributario es reconstruir los

principios básicos que rigen la tributación, esta reconstrucción que es tan necesaria para evitar el incumplimiento de los mismos, y para llevar el debate del plano dogmático, a la estructura y aplicación de los códigos (p.20). La Enciclopedia Jurídica de la Asamblea Parlamentaria (2014) define a los principios tributarios como aquellos aludidos en la Constitución, y que representan un marco general para la acción del sistema tributario.

En un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, tal como lo establece el Art. 1 de la Constitución de la República, las obligaciones tributarias que deben ser acatadas y cumplidas por los contribuyentes deben fundamentarse en un marco jurídico delimitado por valores y principios esenciales, de manera que se evite a toda costa el abuso de la administración y en el campo impositivo de manera particular, se reconozca la plena vigencia de los derechos y garantías de los ciudadanos.

La Constitución de 2008 en su Art. 83, numeral quince señala que entre los deberes y responsabilidades de los ecuatorianos se encuentra pagar los tributos que establece la ley, de manera que se coopere con el Estado y la comunidad en la seguridad social. En la misma Constitución en el Art. 9, se expresa que las personas extranjeras tienen los mismos derechos y deberes que los ecuatorianos mientras se encuentren en el territorio del Ecuador.

De acuerdo a estas disposiciones se puede puntualizar dos cuestiones relevantes, en primer lugar, que el primer artículo mencionado apela a la solidaridad en el sistema de seguridad social, en segundo lugar, que la obligación de contribuir se aplica de igual forma a los extranjeros que se encuentren en el territorio nacional, incluidos residentes o no residentes. Es efectivamente, el desarrollo dogmático que contiene la Constitución en cuanto a materia tributaria que se puede aseverar que esta rama del derecho se halla sujeta a una materialización más intensa por medio de sus principios rectores.

Finalmente, cabe mencionar que el Art. 11 numeral 6 de la Constitución establece que los principios y derechos son de carácter inalienable, irrenunciable, indivisible, independiente

y de la misma jerarquía, esta disposición obliga a los jueces constitucionales para que sus sentencias sean motivadas y sustentadas en juicios de ponderación razonables, y para que en los casos sobre garantías jurisdiccionales sometidos a su conocimiento, puedan aplicar debidamente la primacía de principio sobre otro u otros.

El Art. 120 numeral 7 de la Constitución respecto de los deberes y atribuciones del Legislativo señala que este tiene la potestad de crear, modificar o suprimir tributos conforme a través de la ley, además de que esta atribución también la poseen los gobiernos seccionales. Según esta disposición la facultad de establecer tributos también se encuentra en los Gobiernos Autónomos Descentralizados vía ordenanzas. Por otro lado, en el Art. 135 se determina que únicamente el Presidente o Presidenta de la República puede presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos.

Como se indicó anteriormente, los principios Constitucionales forman parte de la realidad jurídica del país en el que se formulan, y estos pueden determinar las normas tributarias para que respeten los preceptos constitucionales establecidos ella. La Constitución del Ecuador, en el Art. 300 establece los principios que regirán el régimen tributario, estos son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria. El Art. 5 del Código Tributario también complementa lo que dispone la Constitución y señala los principios que regirán el sistema tributario son los de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Es importante hacer notar, que el principio de capacidad contributiva y el de confiscatoriedad, no se encuentran enunciados de manera explícita en el artículo citado anteriormente. Sin embargo, se entiende que el principio de la capacidad contributiva, está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad con el principio de progresividad.

Los principios constitucionales tributarios en el Ecuador, implican un sometimiento a las características fundamentales del orden jurídico vigente, de acuerdo a la normativa. Los principios constitucionales son garantías que ostentan los ciudadanos dentro de un estado, con el objetivo de que se haga cumplir sus derechos y obligaciones. La facultad del Estado para exigir las prestaciones obligatorias, no se pueden considerar de forma arbitraria o absoluta, puesto que está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Carta Magna y por las leyes a las instituciones dotadas de esta potestad. Esas limitaciones se encuentran consagradas por medio de los que conocemos como principios constitucionales tributarios.

Entre los principios materiales, es decir, aquellos relacionados al contenido de las normas tributarias podemos mencionar los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y progresividad. Estos tienen un amplio desarrollo doctrinal y jurisprudencia, pero se resumen en que cada ciudadano debe contribuir al sometimiento de las cargas públicas de manera progresiva y según nuestra capacidad económica. En ningún caso los tributos pueden atentar sustancialmente contra nuestro patrimonio. Los principios formales son en cambio los relacionados al procedimiento de formación de las normas tributarias.

2.3 Principios Formales

El Estado Ecuatoriano definido como Estado Constitucional de Derechos y Justicia, no deja de ser un Estado de Derecho, que se encuentra gobernado por la norma fundamental y suprema que es la Constitución. Desde esta noción, como ya se ha esbozado en líneas anteriores, el deber de contribuir que rige para los ciudadanos nace de la propia voluntad de pueblo soberano como la forma esencial para el sostenimiento de las cargas públicas. Esta recaudación se espera que regrese al pueblo por medio de obras, servicios, asistencia social, manifestando de esta forma el destino distributivo de lo recaudado. La actividad administrativa

opera al momento de establecer estos tributos mediante ley, es ahí cuando los principios constitucionales del derecho tributario entran en acción.

2.3.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley

El principio de legalidad es probablemente la piedra angular del Derecho Tributario, no es exclusivo de esta rama puesto que lo encontramos como esencial en otras ramas como el derecho penal, según el cual el tipo penal como la pena debe estar previamente establecidos antes del hecho por el que se pretende sancionar.

Dentro del Derecho Tributario este principio ha sido sintetizado en un aforismo similar al que existe en materia penal *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley, es decir, la norma legal tributaria debe cumplir con el procedimiento constitucional para su formulación y promulgación. En el caso ecuatoriano la Constitución sostiene que:

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (Constitución del Ecuador, 2008, Art.301).

Sobre el principio de reserva de ley, este tiene una estrecha relación con el anterior, incluso ciertos autores lo analizan como si se tratase de uno solo. Fernando Pérez Royo afirma que “es necesario una ley formal para el establecimiento de tributos, se habla en este sentido de la reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principios de legalidad, consideramos más ajustada que la indicada en reserva de ley, (...) No obstante, en el lenguaje actual ambas se usan como sinónimo” (Salazar González, 2008, p.28). Otros autores hablan de dos principios con un mismo hilo conductor. Según la reserva de ley, los elementos esenciales de cada tributo a ser regulado, tales como objeto imponible, sujeto activo y pasivo, cuantía, exenciones, exoneraciones, están reservados única y

exclusivamente a la ley, independientemente de que para la aplicación del tributo se pueda instrumentar por medio de reglamentos.

Es de conocimiento general que el principio de legalidad se expresa en el aforismo *Nullum tributum sine lege*, (no hay tributo sin ley). Para el establecimiento de tributos es necesaria una ley formal, aunque esto se refiere al principio de legalidad, hablamos también del principio de reserva de ley como se mencionó en el párrafo anterior. Sin embargo, es importante clarificar sus diferencias.

La producción normativa en materia tributaria se encuentra condicionada tanto por principio de legalidad como por el de reserva de ley, el no observar estos principios podría ser declarado como inconstitucional. Con el principio de legalidad, se debe entender que los órganos legislativos deben establecer los tributos de acuerdo a la Carta Magna y las leyes pertinentes. Hablar de legalidad no es solo hablar de un principio sino de un valor del Estado Constitucional de Derecho, que en materia tributaria busca que el proceso de imposición se dé bajo reglas jurídicas claras, se trata por tanto de una institución que busca el interés común que al ser considerado en su momento permite la materialización de los llamados derechos del buen vivir consagrados en la Constitución (Montaño Galarza, 2011, p.54).

El principio de legalidad forma parte esencial del Estado de Derecho y es parte de la noción según la cual, el pueblo soberano por medio del pacto social delega el poder a los gobernantes, sin embargo, este poder no puede ser arbitrario ni ilimitado, sino que debe operar bajo las normas jurídicas establecidas para regular la vida en sociedad. En este mismo sentido, el derecho tributario establece la necesidad de una ley que regule la actuación de la administración tributaria. Por lo que, el Gobernante puede exigir tributos dentro de lo que la ley establece y faculta. La administración tributaria no puede actuar a su arbitrio, sino que debe sujetarse a la expresión del pueblo soberano que, en el caso de esta rama, es la voluntad de los contribuyentes que le han cedido ese poder.

El principio de reserva de ley tributaria ha sido también llamado principio de legalidad, aunque como se ha observado son diferentes. Este principio se ha tomado como una regla imperiosa del Derecho Constitucional Tributario adoptada por varios ordenamientos jurídicos contemporáneos. En resumen, según este principio se requiere que para sancionar leyes tributarias los órganos legislativos sean llamados Cortes, Parlamento, Asamblea, Congreso, Legislatura, sean quienes lo establezcan haciendo uso de su potestad otorgada por la voluntad general del pueblo soberano.

En el Ecuador, el principio de legalidad se encuentra consagrado en el Art. 76 numeral 3 de la Constitución, el cual señala que todo proceso donde se vayan a determinar derechos u obligaciones, se debe asegurar el debido proceso entre los que se contendrá las garantía sobre la cual ninguna persona será sancionada por un acto u omisión que no haya sido tipificado como infracción en materia penal al momento de su comisión, y la sanción a aplicarse de igual forma debe estar consagrada en el cuerpo legal con anterioridad al hecho. Este principio rige todo el accionar de la Administración Pública que, aunque no se menciona específicamente en este inciso a la Administración Tributaria, debe entenderse ya que es parte del quehacer estatal.

En la Constitución se han establecido dos tipos de leyes: Orgánicas y Ordinarias, en el Art. 133 se enumera cuales leyes serán orgánicas y las que no se encuentren en dicha lista se entenderán como ordinarias. Una ley ordinaria no puede modificar una orgánica, ni prevalecer sobre ella. De acuerdo a lo que prescribe la constitución las normas tributarias son ordinarias. El Código Tributario, no obstante, tiene la calidad de orgánica según la disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial suplemento 242 del 29 de diciembre de 2007. No obstante, su tratamiento ha sido especial considerando la relevancia del tema tributario para la constitución, un ejemplo de

ello se puede encontrar en que sólo el Presidente de la República puede proponer proyectos de ley para crear, extinguir o modificar los tributos.

Sin perjuicio de ello, se encuentran sujetas a un tratamiento peculiar demostrativo de la relevancia que el tema tributario tiene para la Constitución misma que faculta. De igual forma el Art. 135 de la Constitución limita a la Asamblea, a otros organismos y a la iniciativa popular, la facultad para proponer proyectos de ley relativos a impuestos.

El principio de Reserva de Ley, es una manifestación del anterior. Este principio es el principio de legalidad aplicado a la materia específica para el establecimiento de tributos, de manera que se determine con precisión en manos de quien se encuentra la potestad de fijarlos y por medio de qué norma. En el caso del Ecuador la potestad le corresponde a la Asamblea Legislativa y el instrumento es la ley. este principio forma parte de una garantía constitucional que requiere que todo tributo se sancione por medio de la ley y que su establecimiento debe emanarse de un poder revestido con esta facultad (Rodríguez Sandi, 2017, p. 28).

Según el principio de reserva de ley, los tributos para ser establecidos de forma válida, sólo se pueden fijar a través de una ley. Sin embargo, no todo asunto en materia tributaria se rige por el principio de reserva de ley sino únicamente los tributos. El resto de asuntos están sujetos al principio de legalidad, pero no necesariamente deben fijarse por medio de ley, puesto que para ello existe la Facultad Reglamentaria de la Administración Tributaria.

2.3.2. Principio de Irretroactividad de la Norma Tributaria.

El principio de irretroactividad de la ley, tiene su origen en el derecho canónico según el cual la ley solo puede regir para el futuro y, por tanto, no puede establecer consecuencias jurídicas para situaciones, hechos o actos que hayan ocurrido con antelación. Este principio es una base esencial para la seguridad jurídica pues garantiza a los ciudadanos la confianza en su relación con el Estado y con el cumplimiento de sus obligaciones, es por ello que en todo

sistema normativo perteneciente a un Estado de Derecho, la ley de manera general no es retroactiva, sino que regula hechos que se presenten con posterioridad a su sanción.

Es de conocimiento general en el Derecho que, al momento de aplicar una norma jurídica, se debe verificar si esta se encuentra vigente. Es decir, si existe el vínculo jurídico entre la comisión del hecho, el lugar y la persona que lo realiza, y se ajustan a lo establecido en una norma vigente. Dicho de otra forma, es necesario verificar que la norma tenga vigencia en el tiempo y el espacio. Las normas tributarias no son la excepción.

Este principio se puede clarificar con el contenido del Art. 6 del Código Civil, según el cual la ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial, el Art. 7 del mismo código establece que la ley no dispone sino para lo venidero y que no tiene efecto retroactivo.

La preexistencia de la norma jurídica es fundamental para que los contribuyentes conozcan con antelación sus obligaciones tributarias con el Estado, esto es un elemento esencial de la seguridad jurídica en un Estado de derecho. Respecto a este principio y su aplicación la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, emitió una resolución de triple reiteración en razón de la recurrente aplicación en varios casos y en otros casos debido a los efectos del segundo artículo del decreto legislativo, publicado en el Registro Oficial, suplemento 241 del 29 de diciembre de 2007, que incorporó en el segundo inciso al Art. 90 del Código Tributario la figura de recargo del 20% sobre el principio para los casos en que el sujeto activo ejerce la potestad determinadora de manera directa.

Sin embargo, no estaba claro si se trataba de un alcance temporal. Al realizarse este recargo la sanción debe aplicarse conforme la Constitución, el Código Tributario y Código Penal, en relación a las normas sobre la irretroactividad de la Ley, es decir, que las sanciones rigen para lo venidero.

Como ya se ha explicado anteriormente, el principio de irretroactividad está vinculado directamente con la seguridad jurídica que el Estado debe otorgarle a cada ciudadano, pues ellos deben conocer con anterioridad cuales son las consecuencias de sus actos. Si los individuos conocen previamente sus obligaciones tributarias pueden realizar una mejor planificación económica y financiera, el conocimiento oportuno de la ley permitirá la implementación de mecanismos lícitos para pagar y contribuir lo justo (Saltos, 2017).

2.3.3. Principio de Capacidad Económica

Es también conocido como principio de capacidad contributiva, este principio constituye el límite material en relación al contenido de la norma tributaria, para Pérez Royo esta es “la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria” es, por tanto, el fundamento de la imposición. Este principio se encuentra cercanamente relacionado con el principio de igualdad, ya que propugna que cada quien debe contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad de pago. Esto quiere decir que no solo quienes ostentan riqueza deben contribuir, sino todas las personas de acuerdo a su capacidad o nivel económico.

Considerando este principio la contribución será de forma proporcional, los que más tienen deben contribuir en mayor medida que quienes tienen menos. Lo anteriormente expresado nos lleva a la clasificación de la capacidad económica en dos. La primera es la capacidad absoluta, y se refiere a la noción de si un ciudadano tiene la capacidad para pagar impuestos. Y la segunda, una capacidad relativa que se refiere al porcentaje a pagar, es decir, es donde se delimita la capacidad del contribuyente.

Villegas resume este principio en cuatro puntos: 1) Todos los titulares son aptos para hacer frente a un impuesto y deben contribuir sea por el tributo que fuera, a menos que queden al margen de la imposición por no contar con un nivel económico mínimo; 2) El sistema tributario debe estar estructurado de manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación tributaria más alta; 3) No se pueden considerar como hecho o bas

imponible, situaciones que no reflejen la capacidad económica del contribuyente, y 4) El tributo no puede exceder la capacidad económica del contribuyente pues se caería en la confiscación (Rodríguez Sandi, p.35).

Es importante mencionar que, ligado al principio de realidad económica, se encuentra el principio de capacidad contributiva puesto que es este el principio calificador de la autonomía estructural del Derecho Tributario. La capacidad contributiva, aporta el rasgo diferencial y común, que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos, entendida esta como presupuesto, medida y justificación para la imposición, y guarda relación con el principio de legalidad (Alberto Tarsitano, p.408).

El autor Marcos García Etchecoyen comenta que “no debe perderse de vista que el principio de capacidad contributiva además de ser un criterio para establecer si un tributo es acorde con la Constitución es el eje de contribución dogmática del sistema tributario en su conjunto”. Los juristas acogieron este principio como el principio de justicia sustancial del reparto impositivo (p. 408).

2.4 Principios Materiales Relacionados Con La Interpretación Económicas

2.4.1 Principio de Generalidad

Es importante mencionar que en materia tributaria no deben existir privilegios, por tanto, las exigencias deben cubrir por igual todos los ciudadanos que se encuentren bajo la jurisdicción del territorio nacional en donde se pretende aplicarlos. Esto no significa que todos los ciudadanos tengan obligación de tributar, sino que se considera la capacidad contributiva de las personas.

El autor Larrea manifiesta al respecto que la generalidad no excluye la posibilidad de exenciones, y no por esta razón se estaría violando el principio de generalidad. Según este principio todos los ciudadanos deben concurrir al levantamiento de los gastos públicos, esto de acuerdo al principio de capacidad contributiva. Según este principio, se encuentra

prohibida la existencia de privilegios fiscales, aunque como mencionaba el anterior autor, esto no impide las exenciones justas (citado por Molina Martínez, 2008, p.13).

De acuerdo al principio de generalidad todos los ciudadanos deben soportar la carga tributaria. Además, el principio de igualdad, ligado a este principio añade: que todos son iguales a la hora de contribuir al sometimiento del Estado. Estos dos principios pueden resumirse en uno todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. Por tanto, no es permisible que existan privilegios o tratos diferenciados. Esto no quiere decir que un sistema de tributos sea perfecto al hacer que todos y cada uno de sus miembros paguen una misma cantidad de dinero, sino que como regla general no habrá consideraciones discriminatorias de ninguna índole para evitar el pago del tributo a quien por ley está obligado a hacerlo, para ello será necesario asistirse de otros principios.

El profesor Héctor Villegas (citado por Saltos Orrala, 2017), en relación a este principio sostenía que no se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que ninguna persona deba ser eximida debido a privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen debe establecerse de tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, deba quedar sujeta a éste (p.61).

La norma jurídica será la que establezca cuáles son las condiciones para que cualquier persona que cumpla con el presupuesto fáctico, tribute al Estado, del mismo modo la ley tendrá que especificar los hechos por los cuales se podrá exonerar de tal obligación a un determinado contribuyente, considerando para tal caso los aspectos económicos o de interés social. Por su propia naturaleza, la ley buscará tener un alcance amplio sin dejar de regular aspectos en favor de los intereses de la mayoría de la población. Para que se cumpla a cabalidad, la aplicación de las leyes debería realizarse de manera no discriminatoria, ni privilegiando a unos pocos.

Masbernat (citado por Saltos Orrala, 2017) manifiesta que este principio comprenderá todas las personas con capacidad notable de riqueza suficiente y se excluirá a quienes no posean capacidad económica (p.62). Según lo expresado, se puede entender que, la globalidad de la imposición es la regla general, que se basa en la manifestación de riqueza, mientras que la excepción de inaplicabilidad es para grupos diferenciados que carezcan de capacidad económica.

El legislativo tiene como tarea fundamental la fijación del hecho gravable y deberá fundamentarse considerando en primer lugar la capacidad económica del sujeto pasivo. Este principio va de la mano con otros principios como el de igualdad y el de capacidad contributiva, pues a pesar de que es desde una generalidad que se está obligado a tributar, no todos lo van o deben hacer, pues dependiendo en gran medida de las consideraciones particularidades de cada ley tributaria.

Los casos en los cuales los tributos contemplan excepciones a la regla, se deben principalmente a la necesidad de atención de grupos de interés propietario, para evitar la afectación de grupos que tienen vulnerabilidad social. Un ejemplo de ello lo encontramos con lo sucedido luego del terremoto del 16 de abril del 2016, se promulgó la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por esta catástrofe, en donde entre una de sus disposiciones se subió la tarifa del impuesto al valor agregado del 12% al 14%, salvo la provincia de Manabí y Esmeraldas que fueron las principales afectadas por el terremoto, disposiciones transitorias:

PRIMERA. - Se incrementa la tarifa del IVA al 14% durante el período de hasta un año contado a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de la presente ley. El presidente de la República, mediante Decreto Ejecutivo, podrá disponer que la vigencia de este incremento concluya antes de cumplido el año. (Ley Orgánica de Solidaridad y de

Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción de las Zonas Afectadas por el Terremoto, 16 de abril del 2016)

El principio de generalidad es totalmente conciliable con las exoneraciones fiscales, pues en ambos casos prima la noción de que debe aplicarse a grupos determinados no a individuos y por medio de consideraciones específicas. La potestad del legislador al momento de determinar las exoneraciones deberá basarse en la capacidad contributiva de las personas, por tanto, se trata de principios que buscan evitar privilegios a ciertos grupos o estamentos de personas para no obligarlos al pago de tributos, por otro lado, es una materialización del principio de igualdad ante la ley.

2.4.2 Principio De Equidad

Según Recalde (citado por Molina Martínez, 2018), la finalidad del impuesto no solo debe ser fiscal, sino que además debe corregir la repartición en la renta, por tanto, la aplicación de exenciones generales o particulares deben aplicarse a grupos que necesiten alcanzar el desarrollo económico del territorio (p.16). Por tanto, los impuestos deben establecerse de manera proporcional a la capacidad de prestación económica, esto quiere decir que existe una equidad desigual pero que de todas formas deben contribuir si realizan una actividad económica.

El Derecho se cimienta en la búsqueda de la equidad y la justicia, estos valores se desprenden de la piedra angular de cualquier sistema jurídico “la verdad”, que es la vertiente de la armonía social pues ningún bien se puede proteger si el Derecho se sustenta en la inequidad o lo injusto. Dentro del Derecho Tributario, la inequidad actúa paralelamente con otros principios y se transversaliza en su aplicación, especialmente con los de capacidad contributiva, solidaridad e igualdad.

Este principio como lo menciona Masbernar se concreta en lo particular “en el gasto público con una finalidad de redistribución de la renta y realización de la justicia material”.

Un tratamiento igualitario en materia de gastos público y la correcta redistribución de los recursos por medio de los presupuestos generales, son la base de la aplicación del principio de equidad tributaria dentro de un Estado (p.16).

La Constitución ecuatoriana ha incorporado el principio de equidad como un principio propio del derecho tributario. La equidad tributaria se encuentra en estrecha relación con el principio de igualdad, es decir, los tratos diferenciados deben tener un tratamiento razonable, o en otras palabras debe ser fundamentado y justificado, pues para la tributación no es esencial que todos contribuyan de la misma forma pues evidentemente esto sería injusto y perjudicial para quienes no ostenta la misma capacidad de pago que otro que tenga una mejor capacidad económica.

La equidad es un principio que es sinónimo de justicia, que como se dijo anteriormente, de alcanza teniendo en cuenta la capacidad contributiva. Entendida en estos términos la equidad puede analizarse desde dos sentidos: uno horizontal y otro vertical. El concepto horizontal hace referencia a quienes están en igual situación en relación a la capacidad contributiva y por tanto deben tributar el mismo monto en relación a los impuestos. Por ello la importancia de que el impuesto sea personal, puesto que debe considerarse la capacidad del contribuyente en su conjunto. El concepto vertical, hace referencia a quienes se encuentran en diferente nivel respecto de su capacidad contributiva deben, por tanto, aportar con valores y proporciones diferentes. Para esto es fundamental el uso de tasas progresivas endonde la cuota aumenta de manera proporcional al incremento de la base imponible (Costa González, 2017).

Conviene en este acápite tratar la capacidad contributiva para esclarecer su relación con varios de los principios tratados. Existen varios indicadores que permiten determinar en términos económicos la situación personal del contribuyente, los cuales pueden indicar la capacidad contributiva de las personas físicas. Estos usualmente son: la renta y el capital o patrimonio.

De acuerdo a Costa González (2017) lo ideal sería utilizar ambos indicadores (renta y capital) pues constituyen factores esenciales para determinar la realidad financiera y económica de los contribuyentes. Ambos factores guardan estrecha relación puesto que por medio de la renta se justifica el patrimonio y es a través de él donde se justifica la renta.

La capacidad contributiva como principio material exige que se pueda determinar la riqueza que es susceptible de tributación. Ya que el legislador no puede establecer cargas tributarias donde no se manifiesten. Por tanto, solo la presencia de una renta, un patrimonio, entre otros aspectos, permiten que se presuma la aptitud contributiva del ciudadano. Por ejemplo, si se trata de quien cuenta con un ingreso fijo, permanente, cuente con bienes, es sujeto de ser partícipe de la contribución al gasto público. Se puede suponer como sugieren algunos autores, que la riqueza disponible sería el origen de los tributos.

2.4.3 Principio de Progresividad

Este principio está estrechamente ligado a la capacidad contributiva de los contribuyentes y es un fin que persigue un fin social, es decir, el que más posee debe contribuir en mayor proporción a quien tiene menos recursos. De acuerdo a Villegas H. (2001), “un impuesto es financieramente progresivo cuando el hecho imponible se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada”, lo que se traduce en la frase a igual riqueza igual contribución (citado por Molina Martínez, 2018, p.14).

Este principio se define también como la determinación concreta de la prestación tributaria de cada persona mediante las tarifas correspondientes, gravado con mayor intensidad la mayor capacidad económica, sin que en ningún caso el tributo pueda tener alcance confiscatorio, para cumplir este principio se debe tener en cuenta la naturaleza real personal del tributo, la estructura proporcional o progresiva de los tipos de gravamen y carácter objetivo del impuesto (Enciclopedia jurídica, 2020).

De acuerdo al criterio del profesor Villegas, la aportación de los contribuyentes se funda

en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en ellos (Villegas 2001). Para desarrollar este principio se presenta un dilema, que es el trato igualitario de la ley para todos los ciudadanos y la aplicación de la norma con diferentes consideraciones para cada sector de la población que vaya a tributar. El enfoque de los tributos depende en gran medida de la visión que el gobierno de turno tenga al respecto, por ejemplo, si sus objetivos buscan la solidaridad por medio de redistribución de la riqueza, la fijación de impuestos por medio de tasas porcentuales idénticas para toda la población no es la más idónea.

La capacidad contributiva de las personas debe ser siempre la base sobre la que se determinen los impuestos. Por ello, la fijación de tarifas o tasas impositivas no necesariamente tiene que ser la misma para todos, puesto que la fundamentación variará de acuerdo a la rentabilidad y los ingresos económicos.

La progresividad en los tributos está establecida en las normas jurídicas de acuerdo a los rangos de ingresos o de ganancias, de manera que se afecte en menor medida a los sectores de escasos ingresos económicos, que por lo general ocurre en la mayoría de países latinoamericanos. La equidad y progresividad tributaria son valores jurídicos que se debe plasmar a través de criterios técnicos que deben ser considerados en las leyes impositivas, fundamentalmente en lo concerniente al impuesto a las ganancias de las personas naturales u de herencias, de manera que se obtengan resultados negativos que puedan sostenerse en el tiempo.

En el Ecuador la progresión en el impuesto a la renta, evidencia la existencia de un trato distinto según el porcentaje de sus utilidades, es decir, de su capacidad de contribución. En relación este tributo, la recaudación alcanzada en 2014 sobre las personas físicas, llegó a la suma de USD \$177'346.184,77 y en el 2015 a la cantidad de USD \$ 191.933,45 (Servicio de Rentas Internas, 2016). Esta es la forma más eficaz para llevar a la práctica la solidaridad en materia impositiva. En otro impuesto en el que es imperante el principio de progresividad

UCUENCA

es el que grava a las herencias, legados y donaciones, pues este se grava de acuerdo a la realidad económica de los sujetos pasivos y su capacidad de contribución, en 2014 lo

recaudado por este impuesto ascendió a UD\$ 10'691.090,59 y en el 2015 a US\$ 28'917.710,09 (S.R.I., citado por Saltos, 2017).

La Corte Constitucional del Ecuador al relacionar el principio de progresividad con el de la proporcionalidad, nos dice que primero guarda estrecha relación con la riqueza de los contribuyentes. El segundo, implica que el tributo debe ser justo considerando la riqueza del contribuyente, en otras palabras, que la tarifa impositiva es realizada por la progresividad, mientras que la proporcionalidad relaciona la base imponible con la cuantía. Ambos son importantes principios para evitar la confiscación. (Resolución de la Corte Constitucional de Ecuador. Acción de inconstitucionalidad de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2013).

La progresividad entendida de esta forma cumplirá con el fin de distribuir las cargas del Estado de acuerdo a la riqueza de cada ciudadano y ejercitando el principio de solidaridad. Esta configuración impositiva es imperiosa, así como también que los tributos contengan fines fiscales vinculados a la eficiencia del gasto público.

2.4.4. Principio De No Confiscatoriedad

Este principio no se encuentra establecido en el Art. 300 de la Constitución, sin embargo, la Corte Constitucional lo ha relacionado con el principio de equidad. Es principio establece un límite entre el cumplimiento de la carga tributaria de acuerdo a la capacidad contributiva, y el hecho de que tal carga sobrepase la capacidad económica del contribuyente. La Corte Constitucional ha afirmado que la carga tributaria excede la capacidad económica del contribuyente cuando existe un “desprendimiento patrimonial”, lo que ocasiona que el impuesto sea confiscatorio.

Para Villegas H. (2002), la confiscatoriedad se origina cuando el tributo excede la capacidad contributiva del sujeto pasivo, o cuando el Estado abusa de su potestad para crear tributos y lo hace de manera ilimitada (Molina Martínez, 2018, p. 26).

Si bien el Art. 300 de la Constitución no contempla de manera expresa este principio, el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional ha permitido señalar que este se encuentra vinculado estrechamente al principio de equidad. De acuerdo a lo señalado por la Corte el principio de no confiscatoriedad bajo la noción de que se debe establecer un límite entre cumplir con la carga tributaria desde la capacidad contributiva.

Las cargas tributarias se han establecido, como se ha sostenido anteriormente, para contribuir al sostenimiento del estado y asistir al gasto público. Uno de los límites a la facultad del estado para el cobro de las cargas a los contribuyentes es, el principio de capacidad económica, según el cual cada ciudadano debe contribuir al Estado de acuerdo a su riqueza y su capacidad de pago.

El Art. 323 de la Constitución dentro del capítulo del trabajo y protección, se ha señalado que bajo el objetivo de lograr planes de desarrollo social, administración sustentable del ambiente, el Estado a través de sus instituciones podrán declarar la expropiación de bienes por razones de utilidad pública, sin olvidar el pago de un precio justo e indemnización, quedando prohibido toda forma de confiscación. Según este artículo, el Estado tiene la potestad de apropiarse de las propiedades de los particulares a través de sus Instituciones, pero netamente por razones de orden público o interés social, es decir, desde esta esfera netamente administrativa se ha prohibido toda forma de confiscación.

Entendiendo que “confiscación” hace referencia a la privación de bienes, se puede deducir que la prohibición de confiscación (en materia administrativa) hace referencia a las facultades expropiatorias del Estado sin una justa indemnización, por tanto, hablamos de que la Constitución consagra un respeto irrestricto al derecho de propiedad. Lo que hace referencia el texto constitucional en definitiva es que en caso de que el Estado tenga la intención de apropiarse del patrimonio de un ciudadano, debe hacerlo con un debido procedimiento y una justa indemnización.

En materia tributaria el alcance, por el contrario, tiene otra connotación, para el autor Juan Ignacio Moreno Fernández, el principio de no confiscatoriedad, significa:

No se trata de un principio sino de un límite al sistema tributario, de una prohibición constitucional conforme a la cual el sistema tributario no puede establecer tal nivel de presión fiscal que llegue a «confiscar» a los ciudadanos su patrimonio. Confiscar significa anular la propiedad privada, y al igual que ocurre con el principio de progresividad, no es un límite predicable de un impuesto. (Ordoñez Santacruz, p.15).

Además, el autor agrega que se trata de un límite explícito para la progresividad en el sistema tributario con el fin de garantizar el respeto de otros valores y derechos consagrados en la Carta Magna y que guardan estrecha relación con el ámbito económico de la constitución, como son la propiedad privada, la libertad de empresa y la economía de mercado.

Si bien el autor menciona que no se trata de un principio, sino de un límite para la administración tributaria, quedaría la incertidumbre de si se trata de una regla o un principio, pues ambos operan de manera diferente. Así mismo lo relaciona al principio de progresividad como uno eje central para conseguir los valores previstos en la Constitución como la propiedad privada, la libertad de empresa y la economía de mercado.

Valdez Costa expresa en relación a la prohibición de no confiscatoriedad que no se trata de un principio, sino efectivamente de una prohibición. Indica que no es posible calificar de confiscación la tributación excesiva, y que en materia tributaria confiscación es fijar una obligación de carácter pecuniario sin una causa legítima de acuerdo a lo que establece la Constitución, causa legítima se entendería la relación con la redistribución de la riqueza de manera justa (citado por Ordoñez Santacruz, p.15).

La prohibición de confiscatoriedad y el principio de no confiscatoriedad, como un eje que se desprende del derecho de propiedad, no se ha tratado en el plano nacional e internacional de la misma forma y relevancia que han tenido otros principios del derecho tributario. Sin

embargo, es un principio esencial para el correcto desempeño de la administración tributaria en la relación entre el Estado y sus contribuyentes, para evitar el abuso de poder y el respeto irrestricto a los derechos de los ciudadanos.

Otro asunto relevante en este principio es su relación con la capacidad contributiva y el principio de progresividad. La capacidad contributiva es la base para la imposición que debe ser considerada por el legislador y la administración pública. Esto representa una franja entre la capacidad contributiva y la No confiscatoriedad en donde la progresividad aumenta en relación al crecimiento de la riqueza.

Capítulo III

Principio de realidad económica en Ecuador

3.1. Doctrina Ecuatoriana sobre el Principio de Realidad Económica

Como se ha venido analizando ya en los capítulos anteriores, la consideración de la realidad económica es esencial en el Derecho Tributario, de las revisiones bibliográficas se ha constatado que existen varios trabajos de investigación acerca de la situación del Ecuador respecto a este principio, sin embargo, no existe doctrina como tal. Los análisis se han realizado sobre los estudios previos de doctrinarios de otros países, a nivel académico varias tesis de investigación que han sido abordadas en el presente trabajo de investigación, han tratado el tema desde la doctrina. Por lo que en esta sección revisaremos estudios preliminares realizados sobre el principio de realidad económica en el Ecuador.

El autor alemán Franz V. Mirbach Rheinfeld es conocido como el precursor de la corriente que contemplaba el principio de realidad económica. Aunque un sector amplio de la doctrina también sostiene que esta corriente apareció en los comentaristas de la Ordenanza Alemana, de 1919, con autores como Enno Becker, y tiempo después fue también considerado en los estudios de autores de la escuela de Pavia como Griziotti quien lo encabezaba, y otros como Vanoni y Jarach que fueron discípulos del primero.

En la mencionada ordenanza constaba que “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y el desarrollo de las circunstancias” (Ordenanza Alemana, 1919), lo que coincide con lo dispuesto en el Art. 13 del Código Tributario ecuatoriano.

Grizzoti ha explicado que la consideración del hecho económico es fundamental en el estudio del Derecho Financiero, puesto que el tributo debe gravarse a un hecho fáctico que tenga naturaleza económica y que no solo sea una abstracción jurídica, sino el resultado del análisis de la capacidad contributiva. Por eso se ha sostenido que la potestad tributaria debe ejercitarse de modo que el Estado considere en sus nacionales y extranjeros las relaciones económicas y sociales que fluctúan y no vínculos de subordinación política que devengan en una tiranía financiera. La consideración de la realidad económica por otro lado también impide que se lleven a cabo imposiciones arbitrarias o abusivas.

Existen dos famosas polémicas acerca de este principio, ocurridas en las primeras décadas del siglo XX, la primera fue por una discusión entre los juristas Francois Geny y Louis Trotabas, el primero de ellos sostenía que el Derecho Fiscal debe estar al servicio del Derecho Civil, que no podría el primero dar un contenido distinto a las instituciones jurídicas que él ya le ha otorgado el Derecho Civil. Por esta razón, cuando se utiliza conceptos como compraventa, depósito, fianza, letra de cambio u otras, éstas deben ser utilizadas de la forma en la que han sido manejadas por el Derecho Civil. Por el contrario, Louis Trotabas afirma que el Derecho Fiscal no debe subordinarse a ninguna otra rama del ordenamiento jurídico, por tanto, tiene la misma autonomía para dotar sus conceptos de contenido propio que las otras ramas.

La segunda polémica que se presentó por los años 30, se dio entre los juristas Antonio Berliri y Ezio Vanoni. Para el primer autor el mundo del Derecho es una unidad, un ordenamiento jurídico es un universo unitario que no debe desmembrarse. Y que el Derecho tributario al ser una rama nueva debe acomodarse y ajustarse a ese universo. El segundo autor,

asistido de su defensa sobre el contenido económico, sostuvo que la norma tributaria en su fase calificadora tiene una singularidad en razón de su contenido económico, situación que no está presente en otras normas jurídicas, por este motivo el derecho tributario puede separarse del universo jurídico otorgando un concepto propio a sus figuras jurídicas.

Para el autor Dino Jarach quien compartía las tesis a cerca de la necesidad de considerar el contenido económico señaló que, el hecho imponible es siempre un *hecho* y no un *negocio*. Lo que quiere decir con esto es que no se reconoce la voluntad de las partes más que para el nacimiento de la obligación tributaria o impositiva; desde el punto de vista dogmático-sustancial es un hecho con naturaleza económica y sobre ese hecho se mide la obligación de acuerdo al principio de la capacidad económica.

Esto quiere decir que, la autonomía que requiere el derecho tributario tiene por consecuencia que el impuesto debe ser gravado de acuerdo a la relación económica, prescindiendo de las formas jurídicas, puesto que estas últimas pueden no ser acorde a la realidad económica, sea o no con la intención de evadir el impuesto. Por eso es determinante también la relación de *voluntad*, puesto que la que importa en el derecho impositivo es aquella que crea la relación económica y no tanto la que está orientada a determinar la institución o negocio jurídicos empleado.

La autonomía dogmática de la que se habla en el derecho tributario, se refiere precisamente a estas dos nociones: la primera, el considerar la relación económica como determinante para entender la obligación tributaria, y la segunda, la valoración de la intención empírica de las partes en lugar de la intención jurídica.

En varios países de América, como en Ecuador tanto la realidad económica como la calificación de los hechos generadores de los tributos consta de una normativa derivada del Modelo de Código Tributario para América Latina. El Art. 17 del Código Tributario del Ecuador guarda relación con el Art. 8 del referido Código, en la normativa ecuatoriana este

afirma que “cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”. De esto se puede deducir que, si de la labor de interpretación resulta que ley gravó una circunstancia de acuerdo a la realidad y no al nombre jurídico, el intérprete puede atenerse a la realidad prescindiendo de la nomenclatura del negocio jurídico a fin de darle a la ley su verdadero alcance. Es importante mencionar que esto no se refiere al hecho de que los contribuyentes pueden elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, mientras sea admitido por el derecho tributario. Sino a aquellos casos donde la ley prescindiendo de la forma, grava una realidad concreta.

Las circunstancias antes descritas responden a un elemento importante dentro de todo ordenamiento jurídico “la primacía de la sustancia sobre la forma”, es decir, la facultad que tiene el intérprete para desconocer la eficacia de la forma jurídica para acogerse y adaptarla a la realidad.

En razón de lo anteriormente expuesto, lo que se busca es aplicar el tratamiento económico de la operación, de acuerdo con el cual la naturaleza real de la operación está por encima de la forma escogida. Actualmente el contenido del principio de realidad económica se encuentra en constante polémica. Revisemos algunos puntos esenciales.

No son equivalentes Calificación e Interpretación

La interpretación, o de manera más concreta la actividad interpretativa posee una naturaleza espiritual y su criterio científico elimina toda posibilidad de imperfección. En la interpretación no es suficiente la comprensión, también es necesario que el intérprete armonice, es decir, que ostente la capacidad para colocarse en la perspectiva correcta de manera que le permita acercarse lo más posible a su esencia. Únicamente de esta manera se podrá cumplir con desentrañar el correcto sentido del texto legal, en relación a la norma

jurídica subyacente.

En la calificación del hecho generador opera un procedimiento distinto al de la interpretación, pues en este se evalúa el elemento fáctico de la relación jurídica con el fin de definir el régimen jurídico que debe aplicarse. Aplicar la ley, como lo explica el profesor José Oswaldo Casa implica un doble proceso, el primero precisar el alcance la norma y segundo, identificar y verte en ellas el hecho generador o imponible. Es decir, trasladar las circunstancias materiales a las definiciones o supuestos de hecho definidos en las normastributarias.

Sin embargo, este procedimiento no siempre puede ser exacto. Existen varias figuras que a menudo son usadas por los contribuyentes y con las que las autoridades tributarias se encuentran al momento de calificar el hecho generador, éstas son: Economía de la Opción, Elusión, Fraude de Ley, Simulación y Evasión.

Economía de la Opción

En 1952, el jurista José Larraz propone el término economía de la opción para denominar aquellas conductas realizadas por los contribuyentes en las que hay concordancia con lo establecido en la ley y la realidad, por lo que no opera de ninguna forma una simulación, ni se encuentra contrario al espíritu de la ley. Sin embargo, el contribuyente busca lograr un ahorro tributario.

En otras palabras, el contribuyente no realiza ninguna maniobra con el fin de lograr la elusión, sino que por razones netamente fiscales elige una determinada operación por sobre otra. En este sentido, se entendería que la *economía de la opción* son aquellas posibles vías de las que puede asistirse el contribuyente para llegar a fines económicos con diversos tratamientos fiscales. En todo caso, recae esta decisión en la plena libertad de los sujetos pasivos para escoger uno de ellos, caminos previstos por la legislación sin que de alguna manera pueda entenderse como desviación de alguna de las formas elegidas.

La elusión

De acuerdo a varios autores, la elusión procura que el contribuyente, abusando de las formas jurídicas se sirva de la disconformidad entre la sustancia del hecho imponible de acuerdo a la ley y su forma. Hay quienes sostienen que se trata de un concepto vago y abstracto, y que no puede asumir un valor general. La definición de este término no ha logrado consenso entre los estudiosos del derecho tributario. Se podría considerar que la elusión implica esquivar la aplicación de una norma tributaria con el fin de obtener una ventaja patrimonial para el contribuyente. Esta ventaja no sería posible si no se pusiera en práctica hechos o actos jurídicos con la finalidad de evitarlos.

Algunos autores han considerado a la elusión como dentro del fraude en razón de la no realización del hecho imponible. En cambio, autores como Eduardo Sanz Gadea, consideran que el fraude es distinto de la elusión.

Para el autor Guillermo a. Lalanne, existe elusión cuando el contribuyente elude la realización del hecho imponible, sea a través de actos jurídicos o hechos, evadiendo el resultado económico sobre el cual la ley buscaba incidir. No se debe confundir con la economía de la opción pues esta es un territorio fiscalmente liberado por el legislador y que se evidencia en el texto de la ley.

Fraude de la Ley

El fraude de ley tiene unos caracteres esenciales que se deben distinguir según el profesor español Eusebio González García, se encuentra, en primer lugar, que el fraude de ley busca conseguir el resultado por una vía impropia y menos gravosa. Con este, no se realiza el hecho imponible pero el resultado económico que se obtiene es el mismo, en este punto se parece a la elusión ya que en esta tampoco se realiza el hecho imponible. La diferencia es que en la elusión no se realiza el hecho imponible, pero tampoco se obtiene el resultado económico. En el caso del fraude de ley, no se realiza el hecho imponible, pero si se obtienen resultados

económicos.

El fraude de ley es, por tanto, según autores un ataque directo al ordenamiento jurídico a través de la realización de uno o varios actos que se concretan en una norma de cobertura y con el cual obtienen ventajas económicas.

Simulación

Un negocio es simulado cuando este posee una apariencia contraria a la realidad, sea porque no existe en absoluto o, porque es distinto de cómo se lo presenta, cuando no existe en absoluto se habla de simulación absoluta, y cuando es distinto al que aparenta se habla de simulación relativa. Esta figura es de complejo entendimiento, sin embargo, la doctrina concuerda en que en esta es perfectamente aplicable lo relativo a cláusulas antiabuso.

Evasión

La evasión es considerada mayormente por la doctrina como aquella conducta en la que se ha verificado el hecho imponible, aunque por medios ilícitos se ha evitado el cumplimiento de la obligación tributaria.

En el Ecuador, es importante mencionar que, en relación a las figuras anteriormente descritas, el Art. 342 del Código Tributario señalaba que “la defraudación es todo aquel acto doloso de simulación, ocultación, falsedad o engaño en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio de un tercero”. Sin embargo, este artículo fue derogado con la aprobación del Código Orgánico Integral Penal, así como los siguientes artículos relacionados a defraudación agravada, casos de defraudación, sanciones, penas y en general sobre el procedimiento penal tributario. En el siguiente acápite se abordarán algunas de estas disposiciones que fueron recogidas en el Código Integral Penal.

Las Cláusulas Antiabuso generales y particulares

En relación al abuso en la utilización de las diversas formas jurídicas por los

contribuyentes, el legislador ha optado por diversas formas para combatirlos. Se han dotado a la administración tributaria de facultades para la sanción en vía administrativa, en tanto que los órganos que administran justicia también cuentan con plenas facultades para el juzgamiento de estas infracciones aplicando el régimen jurídico competente.

3.2 Código Tributario y otros Cuerpos Legales

El Código Tributario Ecuatoriano, fue aprobado el 23 de diciembre de 1975, acogió parcialmente lo contenido en el modelo de Código Tributario para América Latina.

Revisemos algunas de las disposiciones que tienen relación a lo previsto y tratado en este y capítulos anteriores, es decir, lo que el ordenamiento jurídico ecuatoriano a previsto en relación al régimen tributario, y esto en relación al principio de realidad económica.

De acuerdo a la Constitución ecuatoriana, el Art. 83 establece los deberes y responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas, según el numeral uno, es deber acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones emitidas por la autoridad pública competente. En el mismo articulado el numeral siete establece que es deber promover el bien común, y preferir el interés general sobre el particular. De acuerdo al numeral ocho es deber administrar honradamente y con apego a la ley, el patrimonio público, denunciar y combatir los actos de corrupción. Finalmente, el numeral quince menciona un deber importante, que es cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.

Como se mencionó en el primer capítulo el Art. 300 consagra los principios del derecho tributario, estos son generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Así mismo se menciona que serán prioritarios los impuestos directos y progresivos. Los impuestos directos son aquellos que gravan los ingresos de los individuos que ejercen una actividad económica o que están bajo dependencia. En otras palabras, se dice también que el impuesto directo grava lo que la persona tiene, mientras que el impuesto indirecto grava lo que la persona hace con lo que tiene.

Y, progresivo quiere decir aquel impuesto que aumenta en la medida que aumenta el consumo de los hogares, o también que, a mayor capacidad económica o poder adquisitivo mayor es la tasa impositiva. Finalmente, el art 300, señala que

la política tributaria debe promover la redistribución y el pleno empleo, la producción de bienes y servicios, y las conductas ecológicas, sociales y económicamente responsables.

Como se indicó, el estado debe priorizar los impuestos directos y progresivos, recordemos en cuanto al principio de progresividad que, se vincula directamente a la teoría de la utilidad y se refiere a la proporción en la que debe aportar cada ciudadano al financiamiento del gasto público, en consideración con su capacidad económica. Por tanto, se considera que es neutro el sistema en el cual se conservan diferencias relativas entre contribuyentes de menor y mayor capacidad contributiva, mientras que el sistema es progresivo cuando reduce estas diferencias y es regresivo el que las incrementa. Cuando se aplica este principio, los ciudadanos que poseen mayor capacidad económica deben aportar más al Estado pues están obligados constitucional y legalmente. Para estos contribuyentes se debe considerar el aumento de la base imponible, pues mientras esta crece también lo hace el porcentaje que se aplica sobre esa base, para determinar el monto del impuesto.

Según la Constitución en su Art. 135 solo el Presidente o Presidenta de la República tiene la potestad de presentar proyectos de ley que creen modifiquen o supriman los tributos, o que aumenten el gasto público, situaciones ambas que van ligadas de muchas maneras.

Una de las funciones más importantes del Derecho es llevar la Justicia a los hechos concretos. Un elemento central con el que cuenta el Derecho para lograr este objetivo es la *Seguridad Jurídica*, según la cual los conflictos se deben resolver según la norma establecida previo a la ocurrencia del hecho. En materia tributaria, ocurre igual. Si el Estado busca que un hecho determinado genere una obligación para que los ciudadanos paguen un tributo, este debe estar previamente establecido en la ley como un hecho imponible, con anterioridad a que ocurra

el hecho.

En este sentido, el contribuyente que es quien realiza el hecho imponible, debe estar enterado de que tal circunstancia se encuentra gravada y sujeta a tributar, para evitar la sorpresa y la incertidumbre. El hecho debe haber sido previamente considerado por el legislador, para posteriormente ser calificado por el juez o la autoridad competente quienes deben interpretar y aplicar la ley en los casos concretos. Como se trató en el primer capítulo, el principio de legalidad se encuentra establecido en la Constitución. Por tanto, para que exista plena armonía con el ordenamiento jurídico la interpretación de la ley tributaria debe ser concordante con tales principios. Si esto no ocurre se caerá en el plano de la inseguridad jurídica.

En el caso de las normas tributarias, el peligro de caer en la inseguridad jurídica puede parecer latente en vista de que el intérprete debe considerar el aspecto económico, prescindiendo de las formas jurídicas, y este aspecto económico no está previsto en la ley, sino que responde a la realidad del hecho o circunstancia. Como se ha dicho ya, los tratadistas de la interpretación económica en materia tributaria parten de la autonomía científica del derecho tributario.

La Constitución en su Art. 82 consagra la seguridad jurídica como un derecho y establece que “el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”. Considerar estas disposiciones es imperante al momento de interpretar las normas tributarias desde su significación económica, puesto que tales disposiciones o interpretaciones no pueden distar de lo que manda la constitución ni de los fines previstos para el régimen tributario.

Al respecto, el Código Tributario en su Art. 17 estableció que:

“Calificación del Hecho Generador. - cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídicas, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con la independencia de las formas jurídicas que se utilicen”. (Código Tributario, R.O. Suplemento 38, 14 de junio de 2005).

Según algunos estudiosos del derecho tributario ecuatoriano, esta redacción podría conducir a discusiones de orden conceptual puesto que los hechos impositivos siempre son jurídicos puesto que son realidades que han sido normadas por el legislativo, y no es posible concebir de qué forma se distinguen hechos generados que son actos jurídicos de los que son hechos económicos. Aunque se pondría decir que la aparente discusión no es tal, en vista de que el mismo legislador ha previsto que el hecho generador debe delimitarse atendiendo a conceptos económicos y no solo si un hecho generador “consiste en un hecho económico”.

En el acápite anterior se abordaron algunas formas jurídicas que pueden presentarse por parte de los contribuyentes con el fin de evadir sus obligaciones tributarias. Con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal se establecieron los delitos contra el régimen de desarrollo. Recordemos que, en la Constitución, el Régimen de Desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio- culturales y ambientales que garantizan la realización del buen vivir, del *sumak kawsay* (Constitución del Ecuador, 2008, Art.275).

En los delitos establecidos contra el régimen de desarrollo, se encuentra la defraudación tributaria, y pueden sancionarse hasta con diez años de privación de libertad, según corresponda. Este delito se compone de diecinueve literales, y se desarrolla cuando una persona

simula, oculta, omite, falsea o engaña en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que legalmente debe, ya sea en beneficio propio o de un tercero. En la configuración de los delitos tributarios existe un patrón común: el engaño. La finalidad de esto ilícito es precisamente es buscar que tanto el Estado como la sociedad en general, tengan una versión distorsionada de la *realidad económica* del contribuyente, realidad que se esconde por medios contables, jurídicos o declarativos.

Por tanto, el deformar la *realidad económica* del contribuyente a fin de no solo evadir sus obligaciones tributarias, sino causar un perjuicio pecuniario a la administración tributaria para beneficio personal o de un tercero, es sancionado por el Estado.

Finalmente, se puede resumir esta sección indicando que una de las formas en las que se puede evitar que los contribuyentes practiquen maniobras fraudulentas o engañosas, es la calificación del hecho imponible considerando su contenido económico, pues esto permite poner al descubierto los negocios simulados que pretenden evadir las obligaciones fiscales del sujeto pasivo. Para esto se debe señalar que, una interpretación arbitraria de la ley que cause inseguridad jurídica, sino que, al momento de la aplicación de la ley, el intérprete reconduce la los hechos hacia la norma neutralizando el accionar fraudulento del contribuyente. Esto es precisamente a lo que se refiere el Art. 13 del Código Tributario.

3.3. Jurisprudencia sobre la Materia

Casos conocidos en la Jurisprudencia Internacional

Existen varios pronunciamientos jurisprudenciales a nivel internacional, sin embargo, se considerarán unos cuantos para ejemplificar el criterio optado por los tribunales de otros países.

En Argentina, por ejemplo, la norma tributaria se promulgó con anterioridad a la creación del modelo de Código Tributario para América Latina, por ello la jurisprudencia es

interesante. La Corte Suprema de Justicia en su composición de los años 1973-1976 elaboró una doctrina conocida como “Parke Davis” que aplicó de manera sistemática al tratamiento impositivo del conjunto económico. En este caso, el fisco había impugnado las regalías pagadas por “Parke Davis y Cía. de Argentina” a “Parke Davis & and Co. Detroit”, por el hecho de que sus acciones pertenecían en un 99,95% a esta última sociedad. Revisemos el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 31 de julio de 1973, en el caso Parke Davis Cia. S.A., en el que se ha manifestado:

“10. que esta cuestión de la existencia de dos sociedades referenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, conduce al examen de otro problema propio de la materia en recurso, planteado por la apelante el alcance del concepto de la “realidad económica” específicamente aceptado por las leyes impositivas nacionales”. (Art. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. en 1962)

En el Art. 11 señalado, consta que para la interpretación de las disposiciones de dicha ley o de las leyes impositivas que se encuentren sujetas a su régimen se considerará su finalidad y su significación económica. En el siguiente Art.12, se dispone que cuando se trata de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se deberá atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes”. Esta regulación normativa, por tanto, prioriza la situación económica real para configurar la intención del contribuyente, permitiendo que se prescindan de las estructuras jurídicas utilizadas ya que pueden no corresponder a la realidad económica.

La Corte en esta sentencia también manifiesta que ya sea por aplicación de la teoría de la penetración, como la misma Corte se ha pronunciado tanto en materia no impositiva como impositiva, así como a través de los parámetros del principio de la realidad económica o de la teoría del órgano; lo fundamental en estas cuestiones es la consideración del fondo real de la persona jurídica. Esto se impone no solo por los abusos a que se presta la complejidad de las relaciones o actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente

de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas jurídicos que su expansión plantea.

La Corte además sostuvo para su análisis que, para configurar el contrato debe mediar la diversidad de las partes, la diferenciación de intereses y la posibilidad de deliberación. Que, una vez acreditada la relación de sujeción o conjunto económico, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con las que se hubiere encubierto las prestaciones. Que, sea por la aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, la sola existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas impone la consideración de fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan. Finalmente, para el análisis de las transacciones, se consideró que entre las personas integrantes del conjunto económico no se configura el hecho imponible “venta”, ya que las operaciones que se celebran entre ambas significan traslado de mercadería en sectores que formalmente son diferenciados.

Por lo expuesto, la Corte da énfasis a la situación económica real de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, apartándose para su análisis de las estructuras jurídicas, en varios otros fallos se repite este análisis, sin perjuicio de que en lo posterior se reconozca la seguridad jurídica como eje fundamental, y que no puede violarse a pretexto de acudir a la “realidad económica”.

En otra sentencia interesante, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas emitió la sentencia dentro del caso C-324/00, en esta se puso a su conocimiento un caso de subcapitalización en la que una sociedad filial instituida en Alemania pagó intereses a la matriz cuyo domicilio se encontraba en Países Bajos, sin que exista un tercero con independencia que haya concedido el crédito, cabe resaltar que la filial alemana tenía un exceso de deudas y no constituyó ninguna garantía.

La sociedad Lankhorst-Hohorts tenía por objeto la venta de accesorios para

embarcaciones, artículos para deportes náuticos, material de ocio y bricolaje, ropa, artículos para ferretería, objetos de decoración, entre otros. El único socio de esta empresa es Lankhorst-Hohorts BV (LHBV) que tenía su sede en Sneek Países Bajos. Esta última concedió un crédito en virtud de un contrato celebrado el 1 de diciembre de 1996 a Lankhorst-Hohorts, reembolsable en 10 años, el interés variable ascendía hasta finales de 1997 al 4,5%, y los intereses eran pagaderos al final del año. Este préstamo cumplía la función de aumento de capital e iba acompañado de una Patronatserklärung (declaración de patrocinio) por la cual LTBV debía renunciar al reembolso del préstamo en caso de que Lankhorst-Hohorts fuera demandada por terceros acreedores.

En las liquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios fiscales 1997 y 1998, el Finanzamt Steinfurt (que puede traducirse como la “Administración Tributaria Alemana”) consideró que los intereses pagados a LTBV se trataban en realidad de una distribución de beneficios encubiertos y los sometió a gravamen.

Como es evidente en este caso, la administración tributaria alemana desconoció las figuras jurídicas utilizadas para el préstamo y consideró la realidad económica de las empresas para imponer el gravamen. El Tribunal Europeo se pronunció sin indicar limitación alguna respecto de las normas anti elusión, pero opinó que se ha producido un obstáculo a la libertad de establecimiento, y recalcó que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ajustarse a las normas del Derecho Comunitario absteniéndose de cualquier discriminación basada en la nacionalidad.

Jurisprudencia Constitucional

En el caso No. 47-15 la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad del Art. 17 del Código Tributario con relación a la supuesta incompatibilidad de los derechos a la seguridad jurídica, propiedad privada, desarrollo de actividades económicas, libertad de contratación y capacidad contributiva. El 27 de junio de 2015, la compañía Almacenes JuanEljuri Cía. Ltda.,

representada por su gerente general presentó una acción pública de inconstitucionalidad del Art. 17 del Código Tributario.

En este caso la Corte Constitucional realizó un análisis que conviene destacar. La Corte al determinar el problema jurídico encontró que a pesar de que el accionante ha hecho referencia a una presunta contravención de los derechos a la reserva de ley normativa e iniciativa normativa privativa, no se ha evidenciado una argumentación que permita sostener una incompatibilidad con la norma invocada. Por tal razón, realizó su análisis únicamente en relación a la presunta contravención de los derechos de propiedad y capacidad contributiva (Art. 66.2, 300, 321 Constitución CRE), a la seguridad jurídica (Art. 82 CRE), y a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación (Art. 66.15 y 16 CRE).

Respecto de la seguridad jurídica, el accionante manifestó que el Art. 17 lesionaría este principio puesto que la Administración Tributaria puede sopesar situaciones, jurídicas y prescindir de ellas para acudir a la esencia económica de la transacción. La Corte consideró que este artículo se compone de dos párrafos, en el primero recoge la *supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica*, mientras que en el segundo se recoge la *supremacía de la sustancia económica sobre la forma jurídica*. Por tanto, la norma se compone de dos reglas: la primera, **si el hecho generador** consta de un acto jurídicos entonces se calificará según su verdadera esencia y naturaleza jurídica; la segunda, **si el hecho generador** se delimita según conceptos económicos, entonces se *calificará* de acuerdo a las situaciones o relaciones económicas reales que se hayan establecido por los interesados.

En relación a la premisa de la “*supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica*” o más bien llamado principio de realidad jurídica, la Corte considera que el mismo no viola la seguridad jurídica mientras sus efectos hayan seguido un proceso de justificación suficiente, y cuya referencia sea siempre una norma jurídica y las suficientes razones que prueben la real esencia del acto jurídico. En el ámbito concreto del derecho tributario la

UCUENCA

aplicación del **principio de realidad jurídica** debe establecer por qué se adecúa el hecho generador establecido en la ley. La Corte concluyó que el primer inciso del Art. 17 es Constitucional mientras la calificación del hecho generado, desde la aplicación del principio

de realidad jurídica cuente con un razonamiento motivado desde las premisas, razones y pruebas suficientes.

En relación a la premisa de la “*supremacía de la sustancia económica sobre la forma jurídica*”, o llamado principio de **realidad económica**, establece que existen hechos generadores que han sido configurados en conceptos netamente económicos como renta, patrimonio o consumo. Este inciso advierte que cuando el hecho generador este dirigido a afectar un fenómeno económico, el análisis debe centrarse en las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan previo a que la forma jurídica que los envuelve. De acuerdo a la Corte, hay situaciones en las cuales la resolución de los conflictos entre la sustancia económica y la forma jurídica no está tasada por la ley, en estos casos la aplicación del principio de realidad económica debe estar sentada en un proceso de justificación suficiente que cuente con un mínimo de estándares argumentativos. Por lo que la Corte declaró que este segundo inciso del Art. 17 es Constitucional mientras su aplicación se fija a un proceso justificado y fundamentado.

Una consideración importante que realizó la corte tanto respecto del principio de realidad jurídica como del principio de realidad económica, es que las autoridades administrativas, tributarias y jurisdiccionales en el ejercicio de sus funciones, al momento de calificar el hecho generador deben respetar y garantizar todas las garantías del debido proceso, a los contribuyentes incluyendo la garantía de motivación. Permitiendo en todo momento que el contribuyente acceda a su derecho a la defensa, debiendo contar con tiempo y medios adecuados, debiendo ser escuchados oportunamente y en igualdad de condiciones.

La Corte analizó también el principio de no confiscatoriedad en relación al principio de capacidad contributiva y progresividad, así mismo revisó lo concerniente al derecho a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación, y determinó que los principios de

realidad jurídica y realidad económica no afectan a este derecho, puesto que se hallan dirigidos a descubrir la verdadera naturaleza o esencia de los actos de los contribuyentes.

Por todo lo expuesto, la Corte declaró que el Art. 17 del Código Tributario no tiene vicios de inconstitucionalidad por el fondo que fue lo alegado por el accionante, mientras que la aplicación del mismo tenga los suficientes parámetros de motivación que fueron considerados en la sentencia.

3.4 Principales Resoluciones a cerca del Principio de Realidad Económica

Expediente No. 143-2007

En el Ecuador, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, emitió un fallo de casación el 27 de febrero de 2009, del expediente No.143-2007, mismo que se publicó en el registro oficial Suplemento No. 89, el 23 de noviembre de 2010. El recurso de casación fue interpuesto por la Dirección Regional de Servicios de Rentas Internas de Manabí, contra la sentencia demitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, ‘en el cual se resolvió favorablemente para la Manufacturas del Ecuador Cía. Ltda., la cual presentó una impugnación de un acta de determinación del impuesto a la renta del ejercicio económico 2001.

La Dirección Regional del SRI sustentó la casación en el Art. 3 de la ley de esta materia, señalando la falta de aplicación de los Art. 82, 89 del Código Tributario, Art. 10 y 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el Art. 4 del Reglamento de Facturación publicado en el Registro Oficial el 29 de junio de 1999. Su argumento se basó en que el contribuyente demandó la impugnación del acta con el cual se determinó el impuesto a la renta del año 2001, puesto que el fisco encontró errores en los formularios de declaración y que según este no fueron debidamente justificados en tal declaración como gastos administrativos, correspondiendo realmente a la distribución de utilidades y que el Tribunal Distrital de los Fiscal no observó en su sentencia los artículos pertinentes, entre ellos el que disponía que las declaraciones de los contribuyentes los responsabiliza de la veracidad de los datos otorgados.

La empresa Manufacturas de Exportación Cía. Ltda., al ser notificada del recurso de casación afirmó que efectivamente declaró como gastos administrativos tales valores que corresponden a distribución de utilidades, misma que se efectuó entre socios de una “Asociación de Cuentas de Participación”, figura que se encuentra enmarcada en lo establecido por la Ley de Compañías. Además, la empresa indicó que este error al que supuestamente incurrieron al declarar el impuesto a la renta, se debió a que el formulario a presentar no contemplaba otro casillero adecuado para registrar el egreso y que esto no se podía atribuir a responsabilidad de la empresa.

La Corte Nacional de Justicia en su Sala Especializada pertinente, acudió a los Art. 13, 14 y 17 del Código Tributario, puesto que se centró en develar la verdadera naturaleza económica del negocio efectuado por la empresa Manufacturas de Exportación Cía. Ltda., en su resolución la Corte estableció que:

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

Como se observó en el primer capítulo el lenguaje que se utiliza según sea el caso puede ser de variada naturaleza, el sentido jurídico y técnico, implica por tanto aproximarse a las definiciones propias de la ley tributaria, en concordancia con su significación económica, tal como establece la Corte en el párrafo que antecede. Sabemos que como establece la ley tributaria, el hecho generador debe establecerse conforme a las relaciones económicas que efectivamente existan e independientemente de las formas jurídicas utilizadas.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

negó el recurso fundamentándose entre otros argumentos, que la Administración Tributaria, se basó únicamente en razonamientos jurídicos, sin considerar la verdadera naturaleza económica del egreso en el que incurrió el contribuyente.

De esta manera, la Sala utilizó el criterio del principio de realidad económica consagrado en la Ley Tributaria Ecuatoriana, e hizo efectivo lo prescrito por varios autores, que como revisamos en capítulos anteriores consideran la importancia de desentrañar la verdadera naturaleza de las circunstancias o hechos que devienen de los contribuyentes, por sobre las formas jurídicas empleadas por los mismos.

Expediente No. 127-2007

Otro fallo de casación que conviene revisar es el emitido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional el 3 de abril del 2009, que corresponde al expediente No. 127-2007, publicado en el suplemento No. 135 del 26 de abril de 2011. El recurso al igual que en el caso anterior fue interpuesto por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur en contra de la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, de Guayaquil, dictada el 15 de agosto de 2007, en la que este órgano aceptó la demanda propuesta por la empresa IG S.A., y declaró la nulidad de diferencias en las declaraciones.

Esta controversia surgió en razón de que la empresa actora sostenía que al pagarle a la compañía JULI S.A. había incurrido en un gasto por contratar un estudio de marketing. En cambio, según la administración tributaria la empresa JULI S.A. era una “Empresa de Papel”, pese a que se hayan emitido los comprobantes formales del egreso, no se podía tomar como un gasto deducible.

El recurso de la Dirección Regional del S.R.I, fue fundamentado en que la administración tributaria tiene la facultad de aplicar el principio de realidad económica según lo establece el Código Tributario. De acuerdo a sus alegatos, la administración tributaria está

facultada para:

“verificar la incurrancia de los hechos que conforman la cuantificación de los hechos generadores; que la doctrina permite buscar la voluntad económica de las partes y desempeñar la *intentio factis* por sobre la *intentio juris*; que en la búsqueda de la verdad puede prescindir de las formas jurídicas adoptadas por las partes en determinadas operaciones comerciales y civiles” (Corte Constitucional, 2009).

Al contestar sobre el recurso, la empresa negó la aplicabilidad del principio de realidad económica que consta en los Art. 13 y 17 de la Ley Tributaria, pues según lo consideran ellos, la interpretación económica solo debe operar en caso de evasión tributaria, mientras que la empresa IG S.A., actuó de buena fé presentando todas las facturas emitidas por su proveedor con las que justificaba su transacción.

Como se dijo anteriormente, la administración no reconoció que se trataba de un gasto deducible pues consideró que la empresa JULI S.A. consta inscrita únicamente en la Cámara del Libro y que no tiene domicilio tributario, además de que carece de cuentas bancarias, servicio telefónico, agua potable, ni consta registro de patente municipal ni seguro social, por lo que no ha dado señales de que se encuentre operando. Lo que llevó al fisco a no admitir que el gasto tenga veracidad.

Al revisar el expediente, Sala constató la documentación y verificó que la compañía JULI S.A según su estatuto tenía un objeto social bastante amplio, en el contrato que supuestamente sustenta el gasto incurrido, en este objeto no se señalaba que la empresa fuera proveedora de este servicio, así mismo el egreso de caja correspondía a ejercicio fiscal diferente del año en el que se tramitaba. La Corte realizó su análisis como sigue:

“El impuesto a la renta en el Ecuador se estableció y se mantiene como un gravamen al ingreso líquido, esto es, luego de deducirse los gastos efectuados con el objeto de

obtener mantener y mejorar los ingresos sujetos a la carga. De este precepto se sigue que entre el gasto deducible es y el ingreso debe haber una relación causal y finalista; vale decir, el gasto deducible el que tiene como causa y finalidad generar ingresos sujetos al tributo. Los preceptores de ingresos. No obstante, la amplia libertad, por lo demás garantiza constitucionalmente, para desarrollar actividades económicas, a la Administración Tributaria y a quienes ejercen jurisdicción en la materia, les queda verificar la existencia de la relación causal entre el gasto y el ingreso. El ejercicio de estas potestades es una actividad reglada que requiere acompañarse de juicios y criterios lógicos y sostenibles”. (Corte Constitucional, 2009)

La Sala recalcó que no le está permitido reexaminar los hechos, ni valorar los mismos, pues esto ya fue realizado por la Administración Tributaria, y el Tribunal de instancia, sin embargo, del análisis de la sentencia realizado se evidenció que el juzgador no aplicó en su totalidad los principios concernientes a la valoración de la prueba, esencialmente aquel respecto de la falta de razonabilidad y conexión entre el gasto y el ingreso. Esta última afirmación de la Sala se encuentra constante en la Ley de Régimen Tributario Interno, según la cual los gastos incurridos y materia de deducción del impuesto a la renta a favor de los contribuyentes deben ser necesarios, lo que no se demostró de manera que se evidenció que el tribunal competente no realizó un minucioso análisis de las pruebas presentadas en el proceso.

La Corte también manifestó que para que un gasto se considere deducible, deben existir dos requisitos primero, que el gasto se encuentre vinculado a la generación de ingresos en el presente o a futuro, y por otro, que se cumplan los requisitos formales que exige la ley para justificarlos. En el caso en controversia, si bien se cumplió con los requisitos que establece la norma, no se probó la vinculación para la generación de ingresos. La Corte también advirtió que la Administración Tributaria, al momento de revisar los gastos y su relación con los ingresos reales o potenciales, debe evitar afectar las libertades de comercio, industria,

contratación y de emprendimiento que garantiza la Constitución.

Por lo expuesto, la Sala de la Corte casó la sentencia, y reconoció la legitimidad de la resolución impugnada. Esta resolución demuestra que, el principio de realidad económica puede ser alegado por el contribuyente como por la administración tributaria.

Expediente No. 271-2010

En este caso se interpuso recurso de casación por parte de Zhao Xinjun, en calidad de apoderado especial de la compañía Andes Petroleum Ecuador LTD, en contra de la sentencia emitida por la Sala Quinta del Tribunal Distrital de lo Fiscal con sede en la ciudad de Quito. El recurrente fundamentó el recurso en los numerales uno, tres y cinco del Art. 3 de la Ley de Casación, indicando que en la sentencia el Tribunal no aplicó lo establecido por los Art. 217, 273, 4, 5 y 17 del Código Tributario, Art. 295 y 297 de Código de Procedimiento Civil, Art. 9 del Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los Contratos de participación, Art. 300 y 301 de la Constitución, y Art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En relación al Art. 217 del Código Tributario, el recurrente sostuvo que la Sala del Tribunal faltó en la aplicación de tal artículo, ya que según la Sala la Administración Tributaria utilizó correctamente los datos para imponer una GLOSA por amortización de inversiones de producción, sin considerar la sentencia emitida en recurso de casación No. 225 -2009 en la cual se resolvió el recurso interpuesto por la Administración Tributaria contra el juicio iniciado por Andes Petroleum contra las determinaciones tributarias practicadas por el S.R.I., sentencia que declaró nula a las actas correspondiente a los ejercicios económicos 1998, 1999 y 2000, consideran que, si la Sala hubiera considerado que estas actas fueron declaradas nulas, la autoridad administrativa no habría podido declarar como válida y legal el establecimiento de la glosa.

En relación a la causal tercera, a cerca de la errónea interpretación de los preceptos jurídicos al valorar la prueba, el recurrente aduce que la sentencia objeto de recurso adolece

de una errónea interpretación ya que uno de los medios de prueba fueron los informes periciales mismos que no fueron considerados desde la sana crítica que contempla el Código de Procedimiento Civil, estos informes señalaban que la producción del campo unificado Marian 4ª se inició en el año 1999 (realidad económica) , mientras que la Sala determinó la fecha del Acuerdo Ministerial No. 003 del 4 de febrero de 2000 como inicio de producción, ocasionando que no se aplique lo dispuesto en el Art. 9 del Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los contratos de participación. De acuerdo al recurrente, la lógica jurídica debería admitir que los presupuestos debieron concluir con la declaración de la realidad económica que permitió a la empresa iniciar la producción a partir del 25 de noviembre de 1999. El recurrente, frente a estas y otras afirmaciones que fundamentaban el recurso, señaló que:

“la aplicación del principio de realidad económica implica desconocer la eficacia de los efectos jurídicos tributarios, cuando las partes han distorsionado la realidad de una operación económica, utilizando una forma jurídica inapropiada que busca otros propósitos, en aplicación de este principio procede la predominancia de la sustancia sobre la forma” (Corte Suprema de Justicia, Resolución del 1 de agosto de 2012).

Una vez admitido a trámite el recurso, la parte demandada ha manifestado que para la aplicación de la glosa se ha interpretado correctamente el Art. 17 del Código Tributario que prevé el principio de realidad económica. La contestación señaló que el conflicto se trata de establecer si los valores que registró la compañía por el concepto de préstamos son tales o si se trata de una provisión de fondos. La administración tributaria está obligada a determinarla verdadera esencia económica que existe tras los supuestos contratos de préstamos en los que se basan los gastos de intereses que fueron glosados. La sentencia recurrida señalaba quenadie

tiene la obligación de escoger el camino más gravoso para sus intereses y que se puede escoger formas jurídicas que tributariamente sean más beneficiosas, sin embargo, la conducta del contribuyente no debe buscar eludir la obligación a través del uso de formas inadecuadas, pues esto propiciaría el abuso del derecho. Este abuso, es posible corregir mediante la aplicación del principio de realidad económica, es decir, desde la prevalencia de la sustancia económica sobre las formas jurídicas.

Así mismo, el demandado señaló que la interpretación desde el principio de realidad económica supone desconocer la eficacia de los efectos jurídicos tributarios en caso de que el contribuyente haya distorsionado la realidad de una operación con un propósito meramente fiscal, evitando el pago del impuesto a la renta, por lo que es competencia tanto de la autoridad administrativa tributaria como judicial calificar el contenido de dichas operaciones conforme a la realidad de los hechos. Con esta justificación, la autoridad tributaria había considerado que las operaciones o préstamos realizados por la actora buscaban obtener un beneficio tributario. Finalmente, destacó que no es asunto de la Corte analizar las pruebas o hechos, pues no es esa la finalidad de la casación.

En este caso, si bien la Corte Nacional reconoció la importancia del principio de realidad económica, casó parcialmente la sentencia y dejó sin efecto las glosas, en vista de que existe una sentencia ejecutoriada anterior en la que se declara la nulidad de las actas, y por tanto su contenido no pudo haber sido utilizado para determinar la glosa de amortizaciones de inversiones de producción, constante en el acta No. 1720060100181.

Capítulo IV

Conclusiones

Luego de realizar la respectiva revisión dogmática, se pueden anotar las siguientes conclusiones:

El derecho tributario es una ciencia autónoma que, si bien es parte de la ciencia jurídica, goza de autonomía científica y dogmática. Sin embargo, forma parte de un sistema jurídico unitario como el nuestro, por lo que la base de su interpretación debe ser acorde a todo el ordenamiento jurídico y principalmente a la Constitución. En la última reforma al Código Tributario, este pasó a tener el carácter de ley orgánica, con las particularidades que esto conlleva.

Antes de abordar la interpretación jurídica tributaria, en el primer capítulo nos ocupamos de entender la noción de interpretación, hasta llegar a la interpretación constitucional y concretamente a la rama tributaria. Al interpretar, sea el intérprete un doctrinario, un juez, un profesional en el derecho, este realiza una actividad intelectual para comprender el sentido de una expresión, por este motivo la interpretación se basó en un primer momento en tratar de comprender un texto, una norma. Es por ello que la interpretación jurídica, en concreto, busca delimitar el significado de una norma o disposición, esto ocurre principalmente en casos en que la norma puede no expresar con claridad la voluntad del legislador, o expresarla con vaguedad. Así mismo, dado que en los hechos pueden concurrir diversas circunstancias, estos pueden no ajustarse parcial o inequívocamente a la norma jurídica. Sin embargo, en materia tributaria ocurre algo diferente a otras ramas del derecho.

Con los antecedentes mencionados, debemos entender que la interpretación en materia jurídica busca desentrañar el espíritu de la ley. Sin embargo, en materia tributaria la interpretación se hace extensiva al considerar no solo la ley sino también los principios, en la Constitución de la República se consagran de manera explícita los principios propios del derecho impositivo tales como generalidad, irretroactividad, equidad, progresividad, transparencia, por citar algunos. Mientras en otras ramas del derecho se asiste a los principios de manera supletoria, o con el fin de ampliar el sentido de una norma a interpretar, en materia

tributaria existe un principio que es esencial al momento de determinar el alcance de la norma tributaria. Nos referimos al principio de “realidad económica”. Este principio se invoca en el Código Tributario no de manera excepcional, sino como un presupuesto de la interpretación en esta materia.

La interpretación económica, como hemos abordado a lo largo de los capítulos, se debe a la naturaleza del derecho tributario, es decir, al tratarse de una rama independiente y autónoma que tiene sus particularidades frente a otros ámbitos jurídicos. Según las normas tributarias ecuatorianas, la interpretación en esta materia debe considerarse según los métodos admitidos en derecho, que nombramos en el primer acápite, los fines de la norma y su significación económica. En este punto, concordamos con los doctrinarios quienes sostienen que la consideración económica es el método base para entender la norma tributaria, con este lo que se busca es dar prioridad a la *intentio factis* o intención empírica, por sobre la *intentio juris* o intención jurídica.

De acuerdo a lo abordado en los tres acápites de esta investigación, la interpretación económica en materia tributaria es un tema esencial en el derecho tributario en razón de que esta rama tiene particularidades vinculadas a la realidad económica de los hechos imposables. Este criterio admitido en sus indicios en Alemania en la primera década del Siglo XX, permanecen nuestro país hasta la actualidad y es de uso recurrente por las autoridades administrativas. Tal como se observaron en las resoluciones analizadas, este principio sirve para tomar consideraciones de carácter económico que superan lo establecido por la ley y requieren la asistencia de análisis del contenido económico de los hechos con el fin de determinar si son o no acorde a las figuras jurídicas empleadas, y de ser el caso desconocer la forma jurídica utilizada para ajustarse a la realidad de los hechos de carácter económico.

Cabe destacar que la interpretación de las normas tributarias, no pueden causar inseguridad jurídica. Si bien, como en otras materias, los términos jurídicos pueden ser

usados desde un sentido técnico, jurídico o usual, la interpretación no puede ser un mecanismo que vulnere los derechos del contribuyente y no puede usarse de manera que el sujeto pasivo desconfe de esta potestad del Estado.

Finalmente, se puede concluir que la consideración de carácter económico como principio de interpretación para la aplicación de la base imponible es un principio admitido para las disposiciones tributarias, que opera únicamente en caso de que el contribuyente abuse de las formas jurídicas y busque evadir sus obligaciones tributarias por razones netamente fiscales, utilizando la forma jurídica en desmedro de la real voluntad económica. Como se mencionó esto no puede causar inseguridad jurídica, por tanto, este principio procede en caso de que el presupuesto conste en el marco legal de manera previa a su aplicación.

Los casos analizados, demostraron de qué manera las autoridades administrativas han aplicado el principio de realidad económica, desconociendo la forma jurídica, mientras contradigan la verdadera naturaleza de los hechos. Cabe mencionar que este principio puede ser invocado por cualquiera de las partes, es decir tanto, por el sujeto activo y pasivo.

2. Recomendaciones

Una observación la podemos realizar en relación a que, los Art. 13 y 17 del Código Tributario, son los únicos que abordan textualmente lo relacionado al principio de realidad económica, y su abordaje no es extenso sino concreto y preciso, y al tratarse de una ley orgánica como explicamos anteriormente, su observación es de carácter obligatorio para cualquier interprete. Sin embargo, pareciera ser que el abordaje es insuficiente, puesto que queda a libre consideración del interprete considerar cómo determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores o imposables del tributo.

Finalmente, podemos mencionar que es recomendable que, en vista de que no existen

limitaciones expresas a la utilización de este principio. El sistema tributario debe guardar de una sólida formación para los órganos y autoridades que requieran asistirse de este principio, de manera que no vulneren la seguridad jurídica, así como tampoco causen un perjuicio al contribuyente. La actividad interpretativa en estos casos debe ser sólida y fundamentada, basada en criterios específicos y realizada por personas especializadas y con amplios conocimientos en materia tributaria.

Bibliografía

Arroyave Reyes, J. (2015). *Los principios generales del derecho en el razonamiento jurídico*.

Tesis para la obtención del título de Doctor en Derecho, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Cabanellas De Torres, G. (2006). *Diccionario jurídico Elemental*.:
[http://www.iterra.edu.mx/centro/wp-content/uploads/2019/02/88047784-Diccionario-](http://www.iterra.edu.mx/centro/wp-content/uploads/2019/02/88047784-Diccionario-Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres-1.pdf)

[Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres-1.pdf](http://www.iterra.edu.mx/centro/wp-content/uploads/2019/02/88047784-Diccionario-Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres-1.pdf)

Carmona Tinoco, J. (1996). *La interpretación judicial constitucional* (1.^a ed.). Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Díaz Saavedra, S. (2006). Principios constitucionales tributarios en el derecho comparado. *Revista Jurídica de Derecho Público*. https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2011/05/121_a_166_principios_const.pdf

Egas Reyes, P. (2004). La interpretación en materia tributaria. *FORO. Revista de Derecho*, 3, 127–173.

Hernández Manríquez, J. (Ed.). (2019). Capítulo Segundo. Hermenéutica e interpretación jurídica. En *Nociones de hermenéutica e interpretación jurídica en el contexto mexicano* (pp. 45–76). Universidad Nacional Autónoma de México.

Huerta Ochoa, C. (2017). Interpretación y argumentación en el derecho. *Problema. Anuario*

de Filosofía y Teoría del Derecho, 11, 379–416.

MacCormick, N. (2010). Argumentación e interpretación en el Derecho. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 65–78.
https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/32593/1/Doxa_33_04.pdf

Montaño Galarza, C. (2017). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008. *FORO Revista de Derecho*, 15, 34–69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>

Pacheco Solano, J. (2010). *Los principios constitucionales en el Derecho Tributario ecuatoriano*. Tesis para obtención del título de Master en Derecho, Universidad de Cuenca.

Picón Gonzales, J. (2002). Interpretación económica de las normas tributarias Vs. Calificación económica de los hechos, verdades y mentiras. *DERECHO & SOCIEDAD*, 18, 99–103.

Salazar González, V. (2008). *Jurisprudencia Constitucional Tributaria en el Ecuador*. Tesis para la Obtención del Título de Magister en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar.

Squella Narducci, A. (2000). *Introducción al Derecho*, Editorial Jurídica de Chile, p.375-475.

Vega Crespo, E. (2010). *Interpretación de las normas tributarias en el Ecuador*. Tesis Previa a la Obtención Del Título De Magíster En Derecho Tributario Universidad de Cuenca.