

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**MAESTRÍA EN DERECHO**

**MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

***“JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA  
EN EL ECUADOR”***

**VLADIMIR RODRIGO SALAZAR GONZÁLEZ**

**2008**

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

**Dr. Vladimir Salazar González,**

**21 de mayo de 2008.**

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**MAESTRÍA EN DERECHO**

**MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

***“JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA  
EN EL ECUADOR”***

AUTOR: Dr. Vladimir Rodrigo Salazar González

TUTOR: Dr. José Vicente Troya Jaramillo

**LOJA – ECUADOR**

**2008**

## **RESUMEN. (abstract).**

El presente estudio gira en torno del análisis de los principios de la tributación plasmados en la Constitución Política de la República.

Se contrasta el cumplimiento de los principios tributarios al momento del análisis constitucional de leyes, reglamentos resoluciones y en general actos y omisiones de la Administración Tributaria sometidos a impugnación; se investiga también sobre su acción dinámica, sus facultades y atribuciones contextualizándolas con el cumplimiento de los principios constitucionales de la tributación. En base de ello, se estudia la estructuración de un 'Derecho Constitucional Tributario'.

De manera central se compendia, resume y discute la jurisprudencia constitucional tributaria emitida por el Tribunal Constitucional del Ecuador, desde el año de su creación, 1998, hasta el año 2006, con ayuda de la doctrina, la jurisprudencia y los criterios del autor, en el marco de las acciones de amparo y de inconstitucionalidad.

«¿De qué sirve escribir valientemente que nos  
hundimos en la barbarie si no se dice claramente por  
qué?»

**BERTOLT BRECHT**

«...mi idea al escribir un libro es despertar a alguien, azotarle.

No. No me gustan los libros que se leen como quien lee el periódico,

un libro debe conmoverlo todo, ponerlo todo en cuestión

.....Un libro que deja a su lector igual que antes de leerlo, es un libro fallido».

**CIORÁN**

Filósofo rumano.

**DEDICATORIA.**

A Ximena.

A Joaquín y Xavier.

A mis padres

A mi familia.

## AGRADECIMIENTO.

Queda expresado mi profundo y perenne agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, por la oportunidad brindada.

Al doctor José Vicente Troya Jaramillo, por sus magistrales enseñanzas. Al doctor César Montaña Galarza, por su apoyo, su guía y su dedicación.

A la doctora Dunia Martínez por su oportuno consejo e incondicional ayuda.

A todos quienes hacen el Área de Derecho.

A mis compañeros de aula, siempre prestos a ayudar.

## **TABLA DE CONTENIDOS.**

### ***1. Introducción /9.***

### ***2. Generalidades/15.***

2.1. Principios Constitucionales Tributarios/16.

2.2. Derecho Constitucional Tributario/17.

### ***3. Jurisprudencia Constitucional Tributaria/27.***

3.1. Principio de Legalidad y de Reserva de Ley/27.

3.2. Principio de Irretroactividad Tributaria/53.

3.3. Principio de Igualdad/61.

3.3.1 Capacidad contributiva/74.

3.4. Principio de Supremacía de la Normativa Tributaria Comunitaria sobre la Interna/77.

3.5. Derecho de Petición/80.

3.6. Derecho a la Seguridad Jurídica/90.

3.6.1. Acciones Constitucionales por aspectos varios: negativas, procedimientos irregulares o notificaciones preventivas de la Administración Tributaria/91.

3.6.2. Acciones Constitucionales por Omisión/104.

3.7. Facultad Sancionadora/112.

3.7.1. Acciones Constitucionales Por Incautación/113.

3.7.2. Acciones Constitucionales Por Clausura/123.

3.7.3. Acciones Constitucionales por Autorizaciones y Sanciones referidas a impresión de Comprobantes de Venta/142.

3.8. Facultad Recaudadora/147.

3.8.1. Acciones Constitucionales Contra Coactiva/148.

3.9. Facultad Resolutiva/158.

3.9.1 Acciones Constitucionales contra Resoluciones de la Administración Tributaria/159.

3.9.2. Acciones Constitucionales por Concesión Oficiosa de Recurso de Revisión dentro de Reclamo Administrativo/175.

3.10. Facultad Reglamentaria/181.

### ***4. Conclusiones y Recomendaciones/189.***

### ***5. Anexo. Índice Explicativo por Caso/200.***

### ***6. Bibliografía/208.***

## **CAPÍTULO 1.**

### **INTRODUCCIÓN**

La presente investigación surge como ampliación de una pequeña monografía presentada como trabajo final del suscrito, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario, junto con el doctor Diego Parra, también estudiante de Maestría pero en la rama del Derecho Constitucional, para la aprobación de la asignatura de Derecho Material Tributario dictada por el maestro tributarista doctor José Vicente Troya, en esta Universidad. Por ello se encontrarán múltiples referencias al contenido de dicha materia y especialmente a los documentos de clase proporcionados por dicho tratadista a nosotros, sus afortunados estudiantes.

La combinación de especialidades de los autores proyectaba concluir con un buen trabajo, como en efecto lo fue, pensado inicialmente como un somero ensayo sobre el tratamiento efectuado por parte del Tribunal Constitucional de nuestro país y de sus contrapartes de la región, al principio tributario de legalidad. La primera aproximación de los maestrantes a los fallos hizo que decidiéramos cambiarlo a un estudio de la jurisprudencia constitucional ecuatoriana respecto de los más importantes principios tributarios, enmarcándonos exclusivamente en algunas de las acciones de inconstitucionalidad resueltas, lo cual, aunque resultó suficiente para la asignatura, no permitió revisar toda la casuística existente.

Ya dentro del proyecto de tesis de maestría del suscrito, se planteó abarcar todas las acciones de constitucionalidad, lo cual en efecto fue realizado, pero, por sugerencia del director de tesis, el estudio fue ampliado a incluir en el sumario la acción de amparo constitucional, al menos con unos pocos casos trascendentales. Ante la posibilidad de que este otro trabajo resultase también insuficiente o incompleto, se emprendió en un trabajo más extenso, una empresa alejada del proyecto inicial, lejanía totalmente útil y altamente satisfactoria para el autor, que originó un trabajo que gira en torno del análisis de la jurisprudencia constitucional referida a la tributación (principios, derechos, reglas, facultades) desde el año de 1998, año de creación del Tribunal Constitucional, hasta el año 2006.

Se pensó incluir los casos constitucionales del ámbito aduanero, pero aunque sumaban 268 causas, éstas estaban alejadas del objeto de estudio porque su gran mayoría eran más contencioso-administrativas que tributarias, debiendo ser segregados para una próxima oportunidad.

Se requirió finalmente la lectura, entendimiento, sistematización y comentario de setenta y nueve causas que calificaron como casos tributarios.

Hecha y cumplida como fue la encomienda, el presente estudio resultó gratamente enriquecedor ya que se ha podido detectar que la administración tributaria, a fin de cumplir su misión recaudatoria, no suele siempre respetar -para muchos es una práctica frecuente- los principios constitucionales de la tributación. Súmese a ello la inexistencia de un “contrapeso” operativo en la fase administrativa que los haga aplicar, los supervise o los demande.

No podemos dejar de mencionar que los contribuyentes tampoco suelen cumplir con las leyes tributarias pero, considero, debe aplicarse de manera análoga el principio penal de presunción de inocencia, es decir, en el sentido de prevenir a las administraciones que deben probar los incumplimientos de los contribuyentes y, hasta eso, presumirlos cumplidores de sus deberes.

Más grave es que el Estado y la administración tributaria incumplan los principios tributarios y los derechos de los contribuyentes que los contribuyentes lo hagan. Situación parecida sucede en el caso de cumplimiento de los derechos humanos por parte de los organismos de seguridad del Estado. Sería (y es) preocupante que la administración exija cumplimientos a los contribuyentes cuando ella no pone el ejemplo.

A nuestro modesto criterio, el sistema de contrapesos debe o debería operativizarse de mejor y mayor manera para el cumplimiento irrestricto de los principios tributarios, inicialmente en sede administrativa, para luego proyectarse a la sede judicial e incluso al mismo nivel constitucional.

Como mencionábamos, en el ámbito tributario sucede algo similar al sistema procesal penal. La administración tributaria tiene una función investigadora dinámica, agresiva podría decirse, la que, incluso por el deseo de cabal cumplimiento, podría caer en excesos. Por y para ello, el primer

contrapeso jurídico de la recaudación debería ser el profundo conocimiento, interpretación y aplicación de los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de la República en el artículo 256 y siguientes, lo cual requiere niveles de abstracción jurídica.

Luego, se requiere la observancia y análisis de las leyes tributarias, proyectándolas a los principios constitucionales, como debería suceder -por ejemplo- con el importantísimo artículo 17 del Código Tributario que es analizado y a veces tomado muy poco en cuenta por parte de la administración, en las determinaciones y en las reclamaciones administrativas y que dispone que “cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados; y, 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”.

El Ejecutivo y la misma administración han adoptado, en numerosas ocasiones, la cuestionable ‘costumbre’ de ‘legislar’ vía reglamentos y resoluciones o de mal utilizar algunas normas. Así sucede con el artículo 26 numeral 8 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno con el cual la administración alega que los documentos tributarios sólo pueden ser aceptados como sustento de gasto o deducciones, si están acompañados del comprobante de retención, cuando la Ley de Régimen Tributario Interno y el Código Tributario no prevén dicha circunstancia. Sin entrar a nombrar otra normativa tributaria de menor nivel, como la establecida en reglamentos y resoluciones.

Un caso más grave, que lamentablemente nunca ha sido tratado en tribunales, es el de la Resolución No. 117 emitida por la Dirección Nacional del SRI que tiene ámbitos seriamente cuestionables, como el hecho ‘modificar’ el monto de las sanciones por contravenciones y faltas

reglamentarias, las cuales se encuentran establecidas en el Código Tributario, llegando incluso a ‘instituir’ infracciones tributarias<sup>1</sup>, contraviniendo el principio de legalidad y de reserva de ley.<sup>2</sup>

Un contrapeso operaría con el cumplimiento irrestricto por parte de la administración y sus funcionarios, de los desarrollos interpretativos tanto jurisprudenciales como doctrinarios, lo cual va de la mano con la continua capacitación y análisis.

Incluso puede sonar tentadora la creación de una entidad, autónoma o adscrita a la administración, que ayude al cumplimiento de los tantas veces mencionados contrapesos jurídicos, que permita la defensa de contribuyentes sin posibilidades o que asesore o patrocine en montos mínimos de recaudación. Sin embargo, ese estudio queda planteado para otro trabajo.

---

<sup>1</sup> El Art. 315 del Código Tributario establece las clases de infracciones cuando dice: “Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias (...). Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales”.

El Art. 329 del Código Tributario dispone que el cómputo de las sanciones pecuniarias se hará de la siguiente forma: “Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito. Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías ó bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión. Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias”.

Luego, en el Capítulo II del Código Tributario, “De las contravenciones”, el Art. 348 las conceptúa así: “...Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.

Finalmente el Art. 349 del mismo cuerpo legal, establece las sanciones por contravenciones, así: “...A las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas...”. Se podría decir que se debe entender como que la norma se refiere a delitos tributarios o faltas reglamentarias, pero ni siquiera de esa manera, porque se estaría contraviniendo el Art. 24 numeral 16 de la Constitución referente a la imposibilidad de sancionar a las personas dos veces por la misma causa. Incluso, luego en el texto, existe una excepción: “...Los límites antes referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas...”, lo que nos da a entender que las contravenciones tributarias y sus sanciones solo pueden establecerse mediante ley.

Sin embargo, la Administración tributaria mediante la Resolución No. 117 antes mencionada establece infracciones o, mejor dicho, contravenciones tributarias. De la siguiente manera:

Dice el título “INFRACCIONES REFERENTES AL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES”, y en su Art. 17 se establece como “Infracciones relativas al RUC”, las siguientes sanciones pecuniarias o multas, para los contribuyentes “que incumplan las disposiciones previstas en la Ley del Registro Único de Contribuyentes y su Reglamento: a) Por no inscribirse en el RUC: 50 centavos de dólar. b) Por no actualizar los datos del RUC: 50 centavos de dólar. c) Por no cancelar oportunamente el RUC: 30 US dólares. d) Por ocultar la existencia de sucursales: 60 US dólares. (Debe seguirse previamente un procedimiento para verificar la existencia de esta infracción). e) Por utilizar un número no autorizado por el SRI, como número de RUC: 500 US dólares f) Por seguir utilizando un número de RUC cancelado: 500 US dólares. En los casos de las infracciones previstas en los literales e) y f) de este artículo, además de la imposición de la multa, se presentarán las denuncias respectivas ante los jueces competentes”.

En pocas palabras, la Administración tributaria, vía Resolución, no sólo que ha ‘establecido’ contravenciones tributarias sino que ha modificado las sanciones expresamente establecidas en el Código Tributario.

Por todo lo dicho en estas líneas es que se justifica el presente trabajo, centrándolo en el ámbito de los Principios Constitucionales Tributarios o de la Tributación, que los estudiamos en el segundo capítulo y emprendiendo luego en el subcapítulo denominado ‘Derecho Constitucional Tributario’, que sirve para su búsqueda como nuevo ámbito del derecho.

En el capítulo tres y central, se analiza la jurisprudencia constitucional tributaria emitida por el Tribunal Constitucional del Ecuador, en el marco de las acciones de amparo y de inconstitucionalidad, compendiándola, describiéndola o resumiéndola, contextualizándola y discutiéndola con ayuda de la doctrina y de los sencillos criterios del autor.

En todo caso, pedimos disculpas si algunas de las resoluciones o causas ‘constitucionales tributarias’ se quedan fuera de este trabajo, el cual está diseñado y elaborado para recibir críticas. Es más, me será profundamente satisfactoria su abundancia ya que ellas evidenciarán que este modesto trabajo ha sido revisado.

El ensayo finaliza con el capítulo cuatro en donde se refieren algunas pocas conclusiones y recomendaciones, ya que en cada uno de los casos analizados en el capítulo tres, he ido incluyendo algunas frases conclusivas, las que, perfectibles, no agotan el tema, más bien lo inician.

Como digo, la crítica a este trabajo no sólo que es bienvenida sino exigida, porque para el autor, más importante que haber hecho un buen trabajo es que sirva para mejores y mayores estudios. Como dice Albert Dürer “Lo poco que sé, quiero hacerlo conocer a fin de que, otro, mejor que yo, descubra la verdad y que la obra que él adelante, corrija mi error. Me alegraré de haber sido, a pesar de todo, la causa que esta verdad se actualice”.

Vladimir Salazar González

Mayo 2008.

---

<sup>2</sup> Dicha resolución fue derogada de manera íntegra recientemente, también mediante resolución No. NAC-DGER2008-0609 del 09 de Mayo del 2008, expedida por la Dirección Nacional del SRI.

## **CAPÍTULO 2.**

### **GENERALIDADES**

## 2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN.

Etimológicamente la palabra principio proviene del latín *principium o principii* dando a notar el comienzo, el origen, o la base de algo, en otras palabras, es la razón fundamental sobre o de la cual procede cualquier materia. Significa, pues, el punto de partida o el fundamento de cualquier proceso.

Los principios jurídicos tienen una función informadora y formadora del ordenamiento jurídico y rigen el nacimiento, la aplicación y la interpretación de la ley. Vale mencionar que algunos autores sostienen que existen normas principios y normas reglas y otros sostienen que todas las normas contenidas en la Constitución tienen el mismo rango.

En todo caso, los principios constitucionales representan la síntesis de los valores y logros más importantes del ordenamiento jurídico en cada esfera. Tienen la particularidad -y están llamados a ello- de irradiarse por todo el sistema, repercutiendo sobre otras normas constitucionales para, posteriormente, difundirse en los niveles normativos inferiores. “El conocimiento de los principios es lo más importante y lo único perdurable. Ignorándolos, el análisis de derecho positivo es puramente formal y *letrista* (...). Y tiene que ser así porque el estudio de los principios fundamentales es el trabajo preliminar necesario para una consideración eficaz de los problemas de orden práctico”.<sup>3</sup>

En el caso del régimen tributario ecuatoriano, los lineamientos generales se encuentran en la Constitución Política de la República de 1998, en donde están plasmados los principios construidos desde la doctrina y que rigen la legislación impositiva del país. Así:

### “DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO.

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

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

Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

---

<sup>3</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Citado en VALDEZ COSTA Ramón, *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Ediciones de Palma, Buenos Aires 1996, Pág. 114.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.  
El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”.

De la lectura de la norma se evidencia que los principios que rigen la tributación en el Ecuador son los comúnmente aceptados por la doctrina y que son universalmente agregados en las Constituciones de la región. Son, pues: igualdad, proporcionalidad y generalidad, legalidad y reserva de ley, irretroactividad. Estos principios y los derechos constitucionales en general aplicados al campo de la tributación son nuestro objeto de estudio.

## **2.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO.**

Antes vale inmiscuirse en un tema importante derivado de la existencia de los mencionados principios como es la existencia (o no) del Derecho Constitucional Tributario o Derecho Tributario Constitucional.

Al ser la Constitución Política un sistema de principios y normas de carácter primigenio, jerárquicamente superior a la normatividad general; y, siendo los Tribunales Constitucionales instancias de control, análisis, aplicación y cumplimiento de esas normas; que, por ende, producen conocimiento jurídico, es lógico que el desarrollo de la doctrina constitucional influya y deba influir constante y sostenidamente en todas las ramas del derecho.

Así pues, la doctrina coincide en señalar que entre los elementos o los componentes de ese cambio, están el de darle una nueva axiología a la Constitución, ligada a otorgarle valor normativo, en especial en la esfera de los derechos fundamentales; que ese carácter normativo sea directo, es decir, que la aplicación de los derechos de la Constitución no necesite de normativa inferior que la canalice, encauce o reglamente los dictados de ella emanados, así pues la “Corte Constitucional (se convierte)

en un órgano político, negativo con capacidad 'legislativa positiva', en tanto sus sentencias son fuentes de derecho."<sup>4</sup>

Lo que se necesita sí, es "...redimensionar el valor y la actuación del juez en este nuevo escenario..." con un administrador de justicia capacitado, pero principalmente comprometido con el cumplimiento y la defensa de la carta política y sus derechos, ya que "...a éste le corresponde velar por la supremacía de la Constitución y garantizar la protección efectiva de los derechos fundamentales".<sup>5</sup>

Es innegable que el Derecho Tributario se ha constituido en una rama autónoma del derecho y, como tal, no puede escapar a dicha influencia, encontrando de manera cada vez más frecuente análisis y tratamientos jurisprudenciales realizados por los Tribunales o Cortes Constitucionales respecto de las facultades o las decisiones de las administraciones tributarias.

"En definitiva, se trata de profundizar la senda que Lejeune Valcárcel simbolizó con la metáfora de la luz: <<la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada sino es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos de la elaboración doctrinal de los estudios de cualquier ciencia jurídica>>".<sup>6</sup>

Los principios constitucionales que rigen la tributación se han constituido y consolidado como contrapeso jurídico doctrinario de las administraciones tributarias, en el interés de sujetarlas al respeto de los derechos fundamentales, en el marco de la dinamia y ejecutividad que tiene su misión recaudatoria.

Una analogía podría encontrarse en materia procedimental penal, en donde la Fiscalía, en cumplimiento de sus deberes y quizá en el afán de investigar y descubrir la verdad para fines de la acusación, puede llegar a sobrepasar sus atribuciones, por lo cual surge la figura del juez penal,

---

<sup>4</sup> MORELLI RICCO, Sandra, *"El Control Constitucional de los Actos Económicos del Estado"*, en Democracia y Derechos Humanos en el Contexto Económico Latinoamericano, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1998, Pág. 198.

<sup>5</sup> *Ibidem*, Pág. 198.

<sup>6</sup> CORTI, Horacio Guillermo, *"Hacienda Pública y Derecho Constitucional"*, Ponencia constante en el documento D-05657, Biblioteca de la UASB- Sede Quito, Pág. 5.

convertido en un juez de garantías, para la defensa de la vigencia de los derechos de las personas, particularmente del debido proceso.

En materia tributaria, dejamos sentado que no existe un organismo especializado que tenga la función de defender a los contribuyentes como ocurre en otros países<sup>7</sup>, lo cual es un aspecto apasionante de la tributación que merece otra investigación, pero podemos decir que, la acción que cumplen o deben cumplir los principios constitucionales de la tributación sirven de referente jurídico y doctrinario para el funcionamiento de las administraciones tributarias. Quizá ese puede ser o sea el mayor contrapeso jurídico que debe regir el funcionamiento tributario, tanto en lo material como en lo formal.

El conjunto de derechos y garantías constitucionales de la tributación que incluso han sido llamados “Estatuto del Contribuyente”, calificación que Casás cuestiona, por considerarlo como inadecuado y perjudicial para el logro de los objetivos que se pretende conseguir y porque la unidad del ordenamiento jurídico se vería afectado por la utilización de estos términos que jurídicamente denotan una idea de fraccionamiento<sup>8</sup>, es plenamente aplicable al campo tributario. Esto, como consecuencia de la incorporación en la Constitución de nuevos derechos y garantías fundamentales y de la constitucionalización de convenciones, pactos y tratados internacionales sobre derechos humanos, que, de alguna, forma limitan la potestad tributaria del Estado y su actuar administrativo y reglamentario, siendo de efectiva y directa aplicación por las autoridades públicas.

Los derechos fundamentales son de alguna forma un límite al poder y, por tanto, si la Constitución los consagra, es obvio que una autoridad pública delegada para dictar normas tributarias no los pueda desconocer, habilitando para ello la revisión constitucional por parte de un Tribunal. Incluso cualquier juzgador debe y puede aplicar directamente los tratados de derechos humanos de acuerdo al Art. 18 de la Constitución vigente.

---

<sup>7</sup> Ver ANDRÉS AUCEJO, Eva; y, ROSAS VALDÉS, José Andrés, *“El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU”*. Documentos del Instituto de estudios Fiscales de España, No. 05/04, en [www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc\\_05\\_04.pdf](http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_05_04.pdf), 30-07-2008.

<sup>8</sup> CASÁS José Osvaldo, *“Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente”*, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, Pág. 141.

El análisis jurisprudencial de los Tribunales Constitucionales respecto a los principios constitucionales de la tributación, los posteriores desarrollos doctrinarios y los efectos derivados en las administraciones tributarias en sus posteriores acciones y resoluciones, han constituido una categoría conceptual novedosa, que estudia la aplicación de dichos principios a las acciones y resoluciones de las administraciones tributarias. Quizá se la podría entender como una sub especialización que algunos autores han llegado a denominarla: Derecho Constitucional Tributario.

Rodolfo Spisso, lanza una definición sobre el Derecho Constitucional Tributario y sostiene que es: “el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación”<sup>9</sup>, circunscribiendo con ello su campo de estudio al capítulo que cada Constitución refiera sobre los aspectos de la tributación, lo cual generaría una delimitación, por un lado positiva para determinar su extensión, pero también negativa ya que la Constitución es un sistema orgánico de normas que no puede aplicarse de manera retaceada.

Horacio Guillermo Corti sostiene respecto al Derecho Constitucional Tributario: “Reconstruir los principios básicos que rigen la tributación es el objeto primordial del Derecho Constitucional Tributario, disciplina que tiene para sí un reconocido lugar al interior de la dogmática jurídica”<sup>10</sup>, reconstrucción con la que concordamos porque percibimos cierto incumplimiento de los principios tributarios dejando la existencia de dicha disciplina sólo para la dogmática, entendida ésta como la actividad de los juristas y no al orden, estructura y aplicación de los códigos.

“La denominación dogmática jurídica con la que, entre otras, corrientemente se hace referencia a la actividad de los juristas, nos parece que es de todas (doctrina de los autores, “jurisprudencia”, “ciencia del derecho”) la que nos orienta más profundamente en la caracterización de la misma, ya que pone de manifiesto el lugar central que ocupa en esta actividad la aceptación dogmática de determinados presupuestos...”<sup>11</sup>

“...La dogmática jurídica es una de las varias alternativas de la elaboración jurídica. Corresponde a la actividad que despliegan los juristas del llamado “sistema continental europeo”, originado por la influencia del derecho romano, a partir de la exégesis francesa la jurisprudencia de conceptos alemana”.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> SPISSO, Rodolfo, *“Derecho Constitucional Tributario”*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Desalma. 1991, Pág. 1.

<sup>10</sup> CORTI, Horacio Guillermo, *“Hacienda Pública y Derecho Constitucional”*, Ponencia constante en el documento D-05657, Biblioteca de la UASB- Sede Quito, Pág. 3.

<sup>11</sup> NINO, Carlos Santiago, *“Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica”*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídica. México, 1989, Pág. 17

<sup>12</sup> *Ibidem*. Pág. 6.

Nino refiere también que la dogmática se la hace en torno a normas y mandatos vigentes, que es un fenómeno que se da entre juristas, que consiste en avalar lo que otro -el legislador- ha prescrito, es decir, una prescripción enfática, entendiendo el término en una visión amplia que incluye lo que llamamos recomendación, homologación, respaldo, etc. Y que sobretodo es deber rescatar el papel del dogmático (o de la dogmática) como guía de la actividad judicial. El jurista dogmático no tiene como función central describir o predecir los fallos judiciales, sino indicar a los órganos judiciales cual es la solución correcta a un caso genérico<sup>13</sup>.

Ahora bien, es incuestionable que, producto del tratamiento, conocimiento y resolución que hace el juez constitucional frente a aspectos tributarios se puede haber configurado una variedad de jurisprudencia, es decir, un pronunciamiento constitucional respecto a los principios y reglas tributarias; empero, definir o constituir una subrama del Derecho es quizá impropio, o quizá prematuro, toda vez que consideramos que estamos ante su nacimiento o germinación, esperando su delimitación que va de la mano con una mayor experiencia.

Para que ello suceda, incluso se necesitan requisitos formales como el que refiere Pérez Perdomo: “No puede considerarse que un campo disciplinario se ha constituido porque una o más obras, que después se consideren formando parte del *corpus* de su conocimiento, sean publicadas. Se requiere que un grupo de académicos tome conciencia de su constitución como el colegio invisible de los practicantes de ese campo<sup>14</sup>.

En ese sentido se pronuncia Sánchez Serrano -opinión con la cual compartimos- cuando, respecto al estudio profundo del llamado Derecho Constitucional Tributario, dice:

“Cierto que ese trabajo, todavía no acometido entre nosotros, de estudiar, analizar, concreta y sistematizar el conjunto de normas y principios que componen la Constitución financiera española, precisa de unos instrumentos conceptuales previos, pertenecientes al ámbito del derecho constitucional, o bien al de la teoría general del derecho. El problema reside en que a veces en que algunos de esos conceptos previos no ha sido suficientemente perfilados por la doctrina, lo que nos obliga aquí, aunque sólo a los efectos del estudio que nos ocupa, a tratar de precisarlos en la medida de que sea posible”<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> *Ibíd.* Pág. 30 y 31.

<sup>14</sup> PÉREZ PERDOMO, Rogelio, “*Sociología del Derecho*”, publicado en “*El Derecho y La Justicia*”, Enciclopedia Iberoamericana de la Justicia, Editorial Trotta, Segunda edición, Madrid. 2000, Pág. 31

<sup>15</sup> SÁNCHEZ SERRANO Luis, “*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*”, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997, Pág. 162.

Quizá la proposición de la existencia de subramas del Derecho, sin someterlas a un adecuado examen, puede hacernos caer en el error de caracterizar nuevas adicionales, sin que ofrezcan o posean los elementos propios para tal propósito. Así, no parece exacto que ante la existencia de una enriquecedora jurisprudencia constitucional en materia aduanera, se llegue a configurar un ‘Derecho Constitucional Aduanero’; ni que el tratamiento de los principios laborales de la Constitución por parte de la justicia constitucional pueda avanzar para constituir un ‘Derecho Constitucional Laboral’, y así por el estilo.

Nuestra preocupación se refuerza cuando Corti dice que “La Hacienda Pública Constitucional es una extensión del Derecho Constitucional Tributario. Su objetivo inmediato es extender los principios tributarios al aspecto erogatorio de la actividad financiera del Estado”.<sup>16</sup> Habla, pues, de constituir una nueva ramificación de la rama ya establecida que -decimos- no ha madurado.

Sin perjuicio de las aseveraciones del autor, se ha constituido una fuerte corriente doctrinaria que sostiene la existencia o la configuración de este novel Derecho Constitucional Tributario, conformado, en síntesis, por los principios tributarios establecidos en la Constitución y por los desarrollos doctrinarios realizados respecto a ellos. Esto, sin embargo, con ciertas objeciones como las del maestro Sainz de Bujanda, la cual recuerda Sánchez Serrano: “Por ejemplo, F. Sainz de Bujanda, quien ya lo había puesto de relieve años atrás, reconocía asimismo en 1977, no obstante oponerse a la individualización que Myrbach-Rheinfeld había efectuado, dentro del Derecho financiero, de un sector del mismo denominado <Derecho constitucional financiero>, que la <la dimensión jurídico - constitucional de la hacienda constituye un ingrediente básico de este sector del ordenamiento>”(…)<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> CORTI, Horacio Guillermo, *“Hacienda Pública y Derecho Constitucional”*, Ponencia constante en el documento D-05657, Biblioteca de la UASB- Sede Quito, Pág. 10

<sup>17</sup> SÁNCHEZ SERRANO Luis, *“Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional”*, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997”, Pág. 158.

El planteamiento mencionado, el de la existencia del Derecho Constitucional Tributario viene desde años atrás, así lo reseña Eusebio González:

“La existencia o autonomía del derecho constitucional tributario fue defendida por Uckmar hace varias décadas. Para Alberdi el derecho constitucional tributario simplemente significa la primacía que en el orden constitucional tiene lo tributario, como máxima expresión de que “el poder de crear, manejar y de intervenir en el Tesoro Público es el resumen de todos los poderes”. Sainz de Bujanda respecto a ello observa que “la dimensión jurídica constitucional de la Hacienda constituye un ingrediente básico de este sector del ordenamiento; pero no debe servir para escindirlo internamente en dos partes o bloques de instituciones.”<sup>18</sup>

Ahora bien, reconocida una eclosión doctrinaria del Derecho Constitucional Tributario surge otro problema, como es el de establecer la ubicación de la subrama, si en el Derecho Constitucional o, acaso, en el Derecho Tributario. Al respecto Spisso enseña:

“Es por ello que la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento no puede ser suficientemente comprendida ni explicada sino es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a los criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también a servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos en la elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica.”<sup>19</sup>

Así como estas palabras nos indican claramente que la Constitución debe inspirar y regular el Derecho Tributario, también nos hace entender que el ámbito pertenece al Derecho Constitucional.

Sánchez Serrano, en cambio, sostiene que, si hablamos de un Derecho Constitucional Tributario, estamos haciéndolo dentro del marco del Derecho Tributario, como categoría autónoma:

“Así pues, dentro del derecho tributario, que es, como ya hemos indicado, una parte especialmente significativa del derecho financiero, hemos de distinguir, coherentemente con lo hasta ahora expuesto, el derecho tributario constitucional, que absorbe una considerable porción de lo que suele conocerse como <parte general> del derecho financiero, o del tributario, y del derecho tributario ordinario”.<sup>20</sup>

Sin embargo, salva este concepto para la metodología a seguir, la cual debe ser la constitucional: “(...) Por lo que, si de lo que se trata es de estudiar los aspectos constitucionales del ordenamiento jurídico financiero, los rasgos o matices del método a seguir deberían ser los propios

---

<sup>18</sup> GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *“Principios Constitucionales Tributarios”*; Publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *Compilador*, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), la Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Págs. 2 a 4.

<sup>19</sup> SPISSO, Rodolfo, *“Derecho Constitucional Tributario”*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1991, Pág. 3.

<sup>20</sup> SÁNCHEZ SERRANO Luis, *“Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional”*, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997. Pág. 111.

del Derecho Constitucional, y no, por ejemplo, tratándose de la normativa constitucional en materia tributaria, los que puedan corresponder al Derecho tributario ordinario<sup>21</sup>.

Es difícil establecer, entonces, el territorio del cual dependería el Derecho Constitucional Tributario, ya que seguiría siendo una sub rama, dependiente de las dos materias, sin que se pueda inclinarla a depender de uno u otro lado, por la necesaria compatibilidad de principios que existen tanto en una como en otra materia. Además existe y debe existir una necesaria interdependencia que lo enriquece con mayor particularidad.

Sin embargo, y en base de la profundización de su estudio que ya planteamos, nos permitimos sugerir que sea el Derecho Tributario de quien dependa, más que nada por una función o justificación práctica: para que las administraciones tributarias, por sus funciones recaudadoras -que ciertamente pueden llegar a ser inquisitivas- tengan una *bitácora*<sup>22</sup> que les permita aplicarlos, de manera constante en sus actuaciones administrativas; que no sientan extraños los principios constitucionales en su cotidianidad tributaria.

En tal virtud, creemos que reconociendo la existencia de esa categoría jurídica llamada Derecho Constitucional Tributario, puede servir para relacionar de mejor y mayor forma al Derecho Tributario con los derechos constitucionales y, quizá, para acercarlos a los contribuyentes, a las mismas administraciones tributarias y sus funcionarios, -huelga decir a los tribunales- propendiendo a un mejor control del quehacer administrativo.

Dentro de estos conceptos haremos el análisis de los principios tributarios, y la forma en que han sido analizados y entendidos por nuestro Tribunal Constitucional en sus sentencias, las que en un futuro cercano deben llegar a ser similares a las del Tribunal Constitucional Federal Alemán, cuya

---

<sup>21</sup> *Ibidem*. Pág. 159

<sup>22</sup> Si el barco está magnetizado o la aguja se ve afectada por objetos de hierro o acero, se produce el error conocido como desviación. Para corregir la desviación la brújula se instala en un soporte denominado bitácora de compensación, equipado con un sistema de imanes que compensan las influencias perturbadoras. Enciclopedia Encarta 2004.

doctrina les atribuye: "...una triple eficacia: valor de cosa juzgada, su carácter vinculante para todos los poderes públicos y la 'fuerza de ley' o 'semejante a la ley'.<sup>23</sup>

---

---

<sup>23</sup> SÁNCHEZ SERRANO Luis, *"Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional"*, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997. Pág. 547.

**CAPÍTULO 3.**  
**JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL**  
**TRIBUTARIA.**

---

### **3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY.**

El principio de legalidad es, quizá, la piedra angular del Derecho Tributario. No es exclusivo ni primigenio porque lo encontramos en el derecho penal, en donde se establece que el tipo penal y la pena deben establecerse legal y previamente al cometimiento del acto, para que éste pueda ser sancionado.

En el campo del derecho tributario se lo ha sintetizado con un aforismo latino similar al de la materia penal: *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley. Eso implica no sólo la existencia de la norma legal tributaria, sino que ésta debe cumplir con el procedimiento constitucional para su formación, al igual que la normatividad inferior. Nuestra Constitución va más allá, llegando incluso a sostener en su artículo 257 que: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos”, lo que abre las puertas respecto a que no solamente el Congreso Nacional podría crear tributos sino también, otros organismo legislativos, como el caso de los consejos provinciales y las municipalidades, siempre en el marco de sus atribuciones.

La doctrina anglosajona lo ha establecido con el principio de *no taxation without representation*, lo que da una idea adicional referente a que los tributos deben o deberían tener un origen legítimo. Podríamos dejar sentado entonces, como primera idea que, para la correcta configuración del principio, no basta la legalidad sino tiene que ir acompañado de la legitimidad, todo lo cual constituyen pilares de la seguridad y el orden jurídicos.

“El orden jerárquico de las normas -dice con precisión Sainz de Bujanda- constituye a la vez, una exigencia constitucional del principio de legalidad y un resorte técnico ineludible del de seguridad. De suerte que pudiendo extenderse la arbitrariedad de los órganos del estado tanto a la esfera de creación como de aplicación del Derecho, es lógico que contemplemos la acción del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad y, simultáneamente, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos del Estado, en uno y otro ámbito...”<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, “El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria”, “Principios Constitucionales Tributarios”, publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993, Pág. 32.

Respecto al principio de reserva de ley podemos afirmar que está íntimamente relacionado con el de legalidad. Existen criterios que los analizan como ser uno sólo, de esa manera Fernando Pérez Royo dice: “es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, [...] No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos”<sup>25</sup>. Otros lo mencionan como dos momentos que tienen un mismo hilo conductor: “De entre las múltiples sistematizaciones ofrecidas del principio de reserva de ley por la doctrina mas autorizada (M.S. GIANNINNI, K. TIPKE, A. FEDELE, etc.) creemos oportuno recoger la que distingue dentro del mismo dos modalidades: a) En primer lugar, la modalidad del acto legislativo primario, que consiste en que se exige la ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan sólo para crearlo. b) Existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, a su vez, suele distinguirse entre la reserva absoluta de ley (...) y la denominada reserva relativa o atenuada...”<sup>26</sup>

La reserva de ley prescribe que la regulación expresa de los elementos constitutivos esenciales de cada tributo: objeto imponible, sujetos activo y pasivo, cuantía, exenciones y exoneraciones, etc. están reservados exclusivamente a la Ley, sin perjuicio que, en lo referente a la aplicación del tributo, la ley les asigne una instrumentación por vía reglamentaria. En otras palabras, la normatividad tributaria inferior o secundaria debe guardar estricta consonancia con la letra de la ley.

Nosotros nos inclinamos por diferenciarlo a uno de otro, concordando con lo que enseña Eugenio Simón Acosta cuando afirma que “El principio de legalidad debe ser hoy en día

---

<sup>25</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 11ª. edición, Madrid, Civitas, 2001, Pág. 41, Ver en MONTAÑO GALARZA, César, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en la constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina*, publicado en “Tópicos Fiscales Contemporáneos”, FIGUEROA NERI, Aimée, Coordinadora de Publicación, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas - Universidad de Guadalajara, Guadalajara -México, 2004, entre las páginas 207 y 258, Pág.8 de la versión digital.

<sup>26</sup> PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZÁLES Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994. Págs. 145 y 146.

diferenciado netamente del principio de reserva de ley, que es el que expresa (...) esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo. (...) El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre norma general o el ordenamiento (...) y el acto singular o administrativo, entre norma y administración. (...) En cambio, el principio de reserva de ley, es un principio que se refiere a las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley...”<sup>27</sup>.

## I.

En el caso No. 039-2002-TC se demandó la inconstitucionalidad de la Ley de Promoción de la Inversión y Participación Ciudadana (R.O. No. 144 del 18/08/2000), que reformó la Ley de Modernización del Estado. Esto abre la puerta al debate -la ley citada por sí misma lo hizo y lo haciendo la posición del Tribunal ciertamente contradictoria.

Declara la inconstitucionalidad de la frase “de tasas”, razonando que la promulgación de dicha ley establece la posibilidad de que las instituciones públicas puedan crear tasas y que “...operativiza una atribución propia de la Función Legislativa, pues como se ha demostrado, es el único ente competente para crear tributos tales como, impuestos, tasas y contribuciones especiales...”. Es decir, defiende el principio de legalidad establecido en la Constitución y acepta la posibilidad de la delegación legal de la potestad tributaria.

Pero, asimismo, el Tribunal abre otra puerta, de la cual surge de un hecho interesante (quizá preocupante) desde el punto de vista de una imposición reiterada o reiterativa. Así, el Tribunal acepta los fundamentos del actor que sostienen que si se declara y paga impuestos internos con la finalidad de que el Estado y sus instituciones se sostengan, mal podría cobrarse tasas por los mismos servicios y controles que las instituciones realizan y que están obligadas legalmente a hacer, lo cual comparte el Tribunal, cuando dice:

---

<sup>27</sup> SIMÓN ACOSTA Eugenio, *“El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria”*, Publicado en *“Principios Constitucionales Tributarios”*, GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993, Págs. 148 y 149.

(...) “la creación de tasas por los servicios de control, inspecciones, autorizaciones, permisos, licencias u otros de similar naturaleza; no es ni puede ser considerado como un servicio, al contrario, es obligación de tales entidades financiarse, como es el caso de todas las otras actividades públicas obligatorias mediante los impuestos que se pagan al erario fiscal (...)”

En vista de ello, indebidamente se estaría estableciendo tasas por dichas actividades; y, luego, compartiendo la doctrina clásica respecto a la tasa, expresa que:

“(...) se halla estrechamente vinculado al servicio público, el cual a su vez es definido como aquel que se presta por la misma administración o por los particulares, con contrato o concesión administrativa. Esto a su vez supone, que el servicio público es aquel que se contrata como tal y por consiguiente es un acto de voluntad susceptible de ser revocado. En definitiva, facultar a las instituciones públicas la emisión de tasas, permite que las mismas impongan tributos en menoscabo del ordenamiento jurídico y particularmente de la seguridad jurídica”.

Para el Tribunal, la potestad de que las entidades públicas impongan tasas atenta contra la seguridad jurídica. Lo que hace es conceptualizar a la tasa de manera clásica y, aceptando parcialmente la demanda declara, como ya dijimos, la inconstitucionalidad por el fondo sólo de la frase ‘de tasas’.

En otras palabras, el tribunal deja intocado el fondo del asunto, siendo el efecto resultante que se mantiene el cobro de *valores*, por los diversos servicios prestados por parte de ciertas instituciones públicas, pero solamente sin el nombre de tasas, pese al análisis jurisprudencial. ¿Cuál es la denominación que tendrían, entonces, esos cobros? Es un aspecto que el tribunal olvida clarificar. Quizá debemos asumirlos como precios públicos pero forzados<sup>28</sup> ya que el Estado es uno sólo y sus instituciones, en el marco de los servicios que prestan, también son o suelen ser únicas.

La doctrina moderna o contemporánea dice que “...no es apropiado considerarla (a la tasa) como una contraprestación, término que denotaría un carácter contractual que no le es aplicable”<sup>29</sup> o cuando menciona que “...la obligación de pagar la tasa es una obligación *ex lege* que supone que

---

<sup>28</sup> Como dice Sabá Ivanova Guzmán Palacios en su ensayo intitulado ‘El Precio Público’: “...los precios son contraprestaciones recibidas por el Estado, las cuales doctrinariamente reciben el nombre de precios financieros. (...) En el hecho de ser contraprestaciones, lo cual alude su origen contractual o volutarístico, está su principal diferencia con los tributos. La fuente de las obligaciones es, de manera general, el asentimiento de que (sic; quien) paga el precio y las ventajas que para ambas partes provienen de las respectivas prestaciones. Sin embargo, como se verá más adelante, hay casos en que la voluntad de quien los paga se vuelve relativa por cuanto al ofrecerse un servicio en régimen de monopolio, no tiene opciones que le permitan actuar con real libertad...”. Ver en TOSCANO SORIA, Luis, Editor, “Nuevos estudios sobre derecho tributario”, Serie Estudios Jurídicos, No. 27, Corporación Editora Nacional y UASB-Q, Quito, 2006, Pág. 152 y 153.

<sup>29</sup> PÉREZ DE AYALA José Luis, y GONZÁLES Eusebio, “Curso de Derecho Tributario”, Pág. 216 y ss. Citado por TROYA, José Vicente, en “Los tributos”, Documento para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la UASB - Sede Quito, septiembre, 2002, pág. 18.

aquellas personas que están dentro del presupuesto de hecho, hayan o no solicitado el servicio, deban pagarla”<sup>30</sup>.

Consideramos mejor estructurada a la doctrina clásica, que enseña que la tasa es una contraprestación a un servicio público y discrepamos con el concepto contemporáneo, porque creemos que los tributos no pueden -ni deberían- tener el sólo objetivo de captar recursos para el fisco -que ese es el efecto- sino que “...la destinación del tributo a la financiación de los gastos del Estado, es decir, la finalidad recaudatoria, representa uno de los objetivos del tributo, como fue reconocido desde la concepción tributaria de Giannini conforme al cual ‘la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la finalidad del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales...’”<sup>31</sup>

Entendemos que la aplicación práctica de la teoría contemporánea, es decir, sostener que la tasa está vinculada al servicio pero no es su contraprestación, ocasiona en la práctica -verbigracia- que en el caso de servicios como el de recolección de basura o el de alumbrado público, el ciudadano deba pagarlos aunque no reciba exactamente un servicio contraprestacional, es decir, debe sufragarlos porque ese servicio existe, aunque no sea su beneficiario.

Consideramos que razonar las tasas sin la existencia de una contraprestación directa del servicio público, propicia tributos -en este caso de tasas- con exclusiva finalidad recaudatoria, lo cual desnaturaliza su esencia, pudiendo, con ello, llegar a establecerse una suerte de ‘*rentismo público*’,<sup>32</sup> - estatal o institucional- que aunque legal o reglamentario, deriva en ilegítimo ya que tiene como

---

<sup>30</sup> MONTERO TRABEL, J.P., “*Derecho Tributario Moderno*”, Fundación de Cultura Universitaria, Volumen primero, Montevideo, 1977, Pág. 193. Citado por TROYA, José Vicente en “*Los tributos*”, Documento para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la UASB - Sede Quito, septiembre, 2002, pág. 19.

<sup>31</sup> ROZO GUTIERREZ, Carolina, “*Funciones Extrafiscales del Tributo y la Tributación Medioambiental en Colombia*”, FORO No. 1, Revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones y la UASB Sede Quito, Quito - Ecuador, 2003, Pág. 160.

<sup>32</sup> Según Luis Jorge Garay, *rentismo* es la sola “búsqueda de rentas”, pero su concepto corresponde a una óptica teórica que va más allá de esta tradicional, entendiéndolo como la reproducción de prácticas impuestas de facto, al margen del orden institucional, por grupos poderosos en usufructo de su privilegiada posición bien sea política o económica o incluso ambas, para la satisfacción egoísta y excluyente de intereses propios a costa de los intereses del resto de la población.”, Ver más en GARAY, Luis Jorge, “*Construcción de Sociedad*”, Editorial Alfaomega, Bogotá, Págs. 8, 9 y 10.

consecuencia una desgaste del principio de legalidad además de un agudo costo social, por la proliferación de imposiciones en cada vez más instituciones de la administración pública, por servicios, al fin de cuentas, indeterminados.

Vale decir, sí, que creemos que la ‘contraprestación’ que tiene como característica la tasa, tiene referencia a la correspondencia que existe o debe existir entre el servicio brindado y el pago efectuado o a efectuarse. En otras palabras, no entendemos dicha contraprestación como la equivalencia entre el costo del servicio y el valor o cantidad particular o específica que debe pagarse por parte del usuario para la sustentación del sistema, sino la relación entre existencia y ocasión del servicio y la obligación de pagar.

Porque entender la teoría contemporánea de la tasa -planteada en desmedro de la conceptualización clásica- de otra manera, sugiere que el pago que el contribuyente debe efectuar contribuye a sustentar, a prorrata incluso, el costo del servicio prestado, y esto va de la mano de conceptos económicos como autosustentación y/o autogestión<sup>33</sup> de los servicios públicos, propios del neoliberalismo<sup>34</sup> (o liberalismo si se quiere).

Sin perjuicio de lo afirmado, si aceptamos que esa teoría y otras, pensadas en los centros mundiales desarrollados y que funcionan adecuadamente por y para esas realidades socioeconómicas deben, por ello, compaginar en las nuestras, vale decir que en materia de tributación, el éxito de aquello, suele ser infrecuente. Como lo dice Enrique del Percio:

“... seguimos pensando que lo que funciona en Europa y Estados Unidos tenemos que hacerlo funcionar en nuestros países. Esto, que vale para todos los órdenes de la vida social, es particularmente manifiesto en materia tributaria. No obstante, hasta donde he podido investigar, no existe una disciplina cuyo objeto de estudio sea la

---

<sup>33</sup> Pérez de Ayala y Gonzáles mencionan que difícilmente se puede entender ciertas conceptualizaciones impositivas “...si se desconecta a los mismos de la idea típicamente liberal, de corte individual y subjetivo, en virtud de la cual siempre que sea posible deberá reducirse la acción del estado al mínimo indispensable; cuando ello no sea posible procurará acomodarse su gestión al funcionamiento de la empresa privada; y, en consecuencia, recabará de los usuarios de los servicios públicos -si la naturaleza del servicio lo permite- una cantidad equivalente a la utilidad o beneficio que el goce de esos servicios les haya podido reportar. Naturalmente, encontrar bajo estos principios la idea de cambio o contraprestación por una ventaja particular, que tradicionalmente ha presidido la evolución de nuestro derecho positivo y de nuestra jurisprudencia en materia de tasas, no resulta difícil”. Ver en PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLES Eusebio, *“Derecho Tributario I”*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, Pág. 176.

<sup>34</sup> “A las propuestas económicas vigentes, que configuran la lógica y la práctica de los ajustes neoliberales, se las conoce como el *Washington Consensus* ó Consenso de Washington (WC), como lo denominó John Williamson a principios de los años noventa. Este recetario recoge las medidas ortodoxas del FMI, el Banco Mundial, y demás organismos multilaterales de crédito, así como la posición del gobierno norteamericano y de los conglomerados transnacionales de mayor influencia global, sobre todo de Estados Unidos. Sin profundizar en detalles del WC, vale la pena rescatar diez componentes básicos de su recetario: 1. Austeridad Fiscal; 2. Reestructuración del gasto público; 3. Reforma tributaria...”. Ver en ACOSTA Alberto, *“Desarrollo Glocal”*, Corporación Editora Nacional, Serie Alternativa, Volumen 2, Quito, 2005, Pág. 18.

potencialidad de vigencia efectiva que pueda tener la normativa tributaria en un medio social determinado. Huelga abundar en consideraciones acerca de la importancia que tendría un conocimiento preciso y sistemático de las conductas sociales en relación con la legislación impositiva.

Por eso, llama la atención su inexistencia. Creo que ello es atribuible a que los países centrales han ido gestando su estructura tributaria a partir de la percepción directa del tipo de subjetividades que conforman su ciudadanía, sin necesidad de teorizar al respecto y nosotros, por lo general, nos limitamos a estudiar aquella producción teórica y - en el mejor de los casos- tratamos de adaptarla a nuestra realidad con escasa fortuna. El problema es que, como queda visto en la anécdota del profesor alemán, el tipo de subjetividad que conforma nuestra ciudadanía es distinto del caso de esos países centrales. En otros términos, lo que en otros lugares se da por sentado -y por tanto no vale la pena perder tiempo en analizar con detenimiento en nuestras playas requiere de un análisis particular en razón de nuestra especificidad como sociedad. Por eso, es a nosotros, latinoamericanos, a los que nos compete plantear y proponer la creación de este campo de estudio.<sup>35</sup>

## II.

En el caso No. 041-2001-TC se demanda al mismo cuerpo legal, la Ley de Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana, (R.O. No. 144 del 18/08/2000) que es un conjunto de reformas a distintas y diversas leyes<sup>36</sup>, en donde se atribuye, además de otras entidades, al Ministerio de Energía y Minas la potestad de establecer ‘derechos’ por los servicios de control en el área hidrocarburífera. A diferencia de la resolución mencionada en el párrafo anterior, el Tribunal contraría su razonamiento en un caso de similares características. Dice:

“(…) los derechos que se encuentran fijados en el artículo impugnado constituyen una tasa, puesto que se pagan con ocasión de los servicios de control y regulación prestados en virtud de la relación existente entre el Estado y los particulares que ejercen actividades hidrocarburíferas, servicios que no se conciben prestados por particulares;”

Y abunda diciendo que los mencionados “derechos o tasas que establece (por la ley impugnada) se cobrarán derechos por servicios de control y regulación, es decir, una tasa que cobrará el Estado; y, el Ministro del Ramo está facultado para ‘fijar’ esos derechos...”. El Tribunal recuerda lo preceptuado en el artículo 257 de la Constitución Política de la República: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. (...) Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”; y sostiene que “según esta

---

<sup>35</sup> Ver en [http://www.urbeetius.org/upload/alegatos\\_delpercio.pdf](http://www.urbeetius.org/upload/alegatos_delpercio.pdf), DEL PERCIO Enrique, “Sociedad, Estado y Tributación”, Urbe Et Ius, Revista de Opinión Jurídica, Pág. 2 de la versión digital.

<sup>36</sup> Esto de por sí contravenía ya la Constitución. El Art. 155 dice: “El Presidente de la República podrá enviar al Congreso Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. En este caso, el Congreso deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos, dentro de un plazo máximo de treinta días, contados a partir de su recepción. (...) Mientras se discute un proyecto calificado de urgente, el Presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de emergencia”. Es decir, se contravenía la norma y su espíritu que apuntaban a evitar el abuso por parte del Ejecutivo de esta potestad. En el caso de la Ley de Promoción de Inversiones (y de todas las denominadas leyes “troles”) considero que se abusó de dicha facultad.

norma, la ley creará y regulará las tasas y contribuciones especiales. En el caso que nos ocupa, queda claro que se trata del cobro de tasas previstas en la propia Ley para la Promoción de la Inversión y de la Participación Ciudadana”.

Lo interesante es que el tribunal se pronuncia en el sentido de entender el término ‘derechos’, usualmente utilizado para denotar una exacción o el cobro de valores monetarios por servicios prestados, como tasas.

### **III.**

En varias ocasiones y en distintos aspectos la denominada Ley de Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana (R.O. No. 144 del 18/08/2000) ha sido recurrida en la vía constitucional. Sin embargo, los criterios para resolver han variado en cada caso analizado.

En el No. 017-2002-TC con cuya sentencia se desecha la demanda de inconstitucionalidad -lamentablemente con pocos argumentos jurídicos- planteada contra el ‘Reglamento de Tasas por los Servicios de Control e Inspecciones para los Medios, Sistemas y Servicios de Radiodifusión’, establecido por la Superintendencia de Telecomunicaciones, en base de la mentada ley, el Tribunal deja a un lado la doctrina clásica de tasa y se acoge a la moderna.

La resolución sostiene que “las tasas son exacciones monetarias ‘impuestas’ al particular con fundamento en el poder de imperio del Estado, mismas que se pagan con ocasión de la realización de una actividad administrativa como contrapartida de dicha actividad”. Y el tribunal se refiere también al hecho generador para el cobro de tasas que, a su criterio, puede consistir -como menciona la resolución-: “...tanto en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona o en una utilización por el particular del dominio público o, como en el presente caso, en una actividad administrativa que afecta especialmente a un administrado...”.

A diferencia del caso anterior el tribunal se aleja del concepto contemporáneo de tasa y finaliza diciendo que con la Constitución Política del Ecuador de 1998 ha variado el concepto y el alcance de la potestad tributaria:

“...en el marco constitucional vigente, la potestad tributaria o de creación de tributos, se ha ampliado significativamente. Si bien, en principio, según lo previsto por el artículo 130 número 6 de la Constitución, corresponde al Congreso crear, modificar u suprimir tributos, se confieren expresamente atribuciones en esta materia a los organismos del Régimen Seccional Autónomo, en concordancia con lo previsto en el artículo 141 número 3 del Texto Constitucional. Así mismo, el artículo 257 inciso segundo dispone que las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley, lo cual abre la posibilidad de que sea la ley, por el principio de legalidad, la que establezca el marco en el que se ejercerá la "potestad tributaria" tratándose de estos dos tributos vinculados...”

#### IV.

En el caso No. 016-2001-TC se demandó de inconstitucionalidad del Reglamento de Tasas Judiciales, expedido por el Consejo Nacional de la Judicatura (CNJ), al que se lo considera limitante para el acceso a la justicia y creador de indefensión ciudadana respecto a trámites judiciales como obtención por copias simples o certificadas; antecedentes penales; recusaciones; juicios de competencia; quejas en juicios penales, además de que fija tasas en las acciones de carácter constitucional.

El Tribunal resolvió:

“Que según el artículo 207 de la Constitución Política de la República, el Consejo Nacional de Judicatura tiene atribuciones para fijar el monto de las tasas por servicios judiciales. En el caso el Consejo Nacional de la Judicatura mediante Reglamento, fija el monto de la tasa judicial...”

(...) “no existe ninguna norma que establezca tasa en los casos de recusación, competencia, queja o denuncia originadas en los procesos penal, laboral, alimentos o de menores; pero si se solicita la entrega de copias simples se entiende es para llevar un control del juicio o para estudiarlo fuera de la oficina del Juzgado, de manera que deviene en procedente el pago de tasa por este concepto;”

“Que los Art. 16, 17 y 18 de la Constitución Política de la República señala que el más alto deber del Estado consiste en respetar y proteger los derechos humanos reconocidos en el texto constitucional y en los instrumentos internacionales vigentes, por lo que no es concebible el cobro de una tasa judicial para el acceso a los mecanismos de protección de los derechos humanos establecidos en la carta fundamental como son las acciones de amparo y habeas data...”

La resolución del Tribunal quizá intentó dar una solución bien intencionada pero resultó diminuta y sesgada. Acepta la demanda para ciertas acciones y trámites, diciendo que con el fallo se garantiza el acceso a los mecanismos de protección de los derechos humanos, para una

aplicación real y efectiva de valores y principios constitucionales y democráticos, como lo dispone el artículo 19 de la Constitución Política de 1998 “...incluso aquellos que se derivan de la naturaleza de la persona y que son necesarios para su pleno desenvolvimiento moral y material”, sin entrar a analizar toda la casuística gravada, ya que el mismo ejercicio intelectual y jurídico cabía hacerse para las tasas en todo el resto de acciones judiciales, debiendo aplicarse el principio de proporcionalidad y -considero- incluso limitando la discrecionalidad otorgada al CNJ.

De esta forma, los derechos humanos no constituirían simples creaciones arbitrarias del funcionario público, sino derechos “...impuestos por la naturaleza de las cosas, más exactamente por la naturaleza del hombre (...) en consecuencia el derecho debe cambiar, perfeccionándose en la medida a que responde a esas exigencias de la naturaleza humana”<sup>37</sup>.

Ahora bien, criterio del autor es que, a pesar de que la creación de tasas judiciales está prevista en la Constitución -con lo cual podría entenderse que no existe inconstitucionalidad- el efecto derivado y real es el incumplimiento de garantías y derechos fundamentales como es el caso del derecho de acceso a la justicia.

Lo procedente, entonces, debió ser la aplicación de una o varias de las técnicas de interpretación constitucional existentes, la *armonización* por ejemplo, que tiene que ver en el hecho que “desde el punto de vista de la teoría jurídica de los derechos fundamentales no constituye una buena técnica establecer o realizar limitaciones, jerarquías o balances que prioricen un derecho fundamental sobre otro. Por ello, para resolver conflictos, los jueces deben determinar el modo de armonizar los dos derechos aparentemente en pugna, cuidando que el ejercicio legítimo de ninguno de ellos sea destruido por el otro y buscando en cada litigio el mejor ajustamiento posible de los bienes en juego.”<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> LARREA HOLGUIN Juan, “*Derecho Constitucional*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2000, Pág. 118.

<sup>38</sup> SERNA Pedro y TOLLER Fernando, “*La Interpretación Constitucional de los Derechos Fundamentales*”, LA LEY S.A., Tucumán, Argentina, Pág. 40.

Quizá hubiese sido pertinente aplicar otra de las técnicas para conflictos entre principios constitucionales, ya que planteado dentro de un cuerpo normativo constitucional un conflicto entre normas que son principios constitucionales “no puede ser resuelto con la misma técnica habitualmente usada para resolver los conflictos entre normas” (...) “la técnica adecuada para resolver los conflictos de este tipo es la que se conoce con el nombre de ponderación” (...) “que consiste en instituir entre los dos principios en conflicto una jerarquía axiológica móvil” (...) atribuyendo “a uno de los dos principios en conflicto un mayor ‘peso’, es decir, mayor valor (...) el principio dotado de mayor valor prevalece (...) el inferior sucumbe”.<sup>39</sup>

Empero, cabe caer en cuenta que la norma constitucional<sup>40</sup> que crea las tasas judiciales tiene carácter de norma-regla, y que el acceso a la justicia es un derecho, o incluso norma principio, encontrándonos ante un genuino ejemplo de contraposición u oposición entre textos constitucionales de diferente “jerarquía”.

Por ello, con analogía de la ponderación, entre una norma-principio (el derecho al acceso a la justicia) con una norma-regla (la creación de tasas judiciales y su delegación), debe triunfar la que tiene mayor peso jurídico y doctrinario, y cuya aplicación sirva de mejor manera al cumplimiento de los derechos humanos, por lo que la norma-principio tiene preeminencia, *lex superior derogat inferiori*

*En el caso, chocan los principios los tributarios y los derechos humanos, .*

Este ejercicio era necesario en tanto la norma-regla afecta, llegando a conculcar el acceso a la justicia de una gran mayoría de la población de un país que se debate en condiciones de pobreza.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> GUASTINI, Ricardo, “*Estudios de Teoría Constitucional*”, Editorial Doctrina Jurídica Contemporánea, UNAM, Mx, s/a. Pág. 145.

<sup>40</sup> Dice la norma: “Art. 207.- En los casos penales, laborales, de alimentos y de menores, la administración de justicia será gratuita. En las demás causas, el Consejo Nacional de la Judicatura fijará el monto de las tasas por servicios judiciales. Estos fondos constituirán ingresos propios de la Función Judicial. Su recaudación y administración se hará en forma descentralizada. La persona que litigue temerariamente pagará a quien haya ganado el juicio las tasas que éste haya satisfecho, sin que en este caso se admita exención alguna”.

<sup>41</sup> Ver en [www.inec.gov.ec/ecv/ecv.pdf](http://www.inec.gov.ec/ecv/ecv.pdf). Ésta, la página de Internet del Instituto Ecuatoriano de Estadísticas y Censos (INEC), fija, entre muchos otros, los datos de la población ecuatoriana en condición de subempleo en 64.2%; en desempleo total en el 8,8%; los de la población por debajo de la línea de pobreza en 28,30%; los de la población por debajo de la línea de miseria en 15,96%.

La norma constitucional que crea las tasas judiciales es, pues, atentatoria a los derechos humanos, porque limita uno de ellos: el acceso de las personas a la justicia. Y así lo ha reconocido incluso, de cierta manera, la Corte Suprema de Justicia en sus fallos.<sup>42</sup>

Por otra parte, en el caso particular de las tasas judiciales y, en general, de las tasas de o por servicios públicos, se produce un caso de imposición reiterada -recurrente si se quiere- y de discrecionalidad.

Así, el pago de valores adicionales por servicios públicos causa que el Estado reciba valores de manera recurrente, valores que esos mismos ciudadanos ya habrían aportado o ya aportaron, como por su actividad económica vía impuestos generales. En otras palabras, los

---

<sup>42</sup> La Corte Suprema de Justicia, en fallo publicado en la página 21 del RO. No. 42 del 18-03-2003, ha resuelto que ningún tribunal puede denegar la administración de justicia ni privar a ninguno de los litigantes de ejercer su derecho a la defensa por la falta de pago de tasas judiciales. "CORTE SUPREMA DE JUSTICIA PRIMERA SALA DE LO CIVIL Y MERCANTIL QUITO, a 28 de octubre de 2002: las 11h00 (...) SEGUNDO.- (...) al no poner fin al proceso, no procede el recurso de casación y por tanto tampoco el de hecho. En consecuencia, al haber sido debidamente negado el recurso de casación, se rechaza el recurso de hecho interpuesto por Amada Isabel Andrango Carrera, pero no por el motivo esgrimido por el Tribunal ad-quem, esto es, por falta de pago de la tasa judicial, sino porque la providencia impugnada no se encuentra entre las señaladas taxativamente en el artículo 2 de la Ley de Casación. Llámase la atención a los señores doctores José Zúñiga Alcázar, Osvaldo Ortega León y Carlos Sandoval Maldonado, Ministros Jueces de la Segunda Sala de la Corte Superior de Justicia de Latacunga, por haber rechazado el recurso de casación "de conformidad con lo dispuesto en los artículos 193 de la Constitución Política del Estado y 12 del Reglamento de Tasas Judiciales", ya que ni en la carta fundamental, ni en la Ley de Creación de Tasas Judiciales, ni en el aludido reglamento se contiene disposición expresa alguna que permita declarar como no interpuesto el recurso si no se cancela la tasa judicial, y tampoco es un requisito de procedibilidad establecido por la Ley de Casación sin que el juzgador pueda exigir requisitos que no se hallen expresamente establecidos en la ley ni realizar interpretaciones analógicas o extensivas, por ser materia de orden público y porque hacerlo implica violar lo que disponen los artículos 18 inciso segundo parte final y 192 de la Constitución Política de la República que dice: "El sistema procesal será un medio para la realización de la justicia ... No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades", así como el numeral 17 del artículo 24 de la Constitución Política que dice "Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley", y el numeral 10 del mismo artículo: "Nadie podrá ser privado del derecho de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento... ". Es en el contexto de estas disposiciones constitucionales que se debe interpretar la Ley de Creación de Tasas Judiciales y su Reglamento; de conformidad con lo que manda el artículo 2 de la Ley de Creación de Tasas Judiciales, "La tasa judicial se generará y pagará en el momento en que se efectúe el requerimiento del servicio judicial": si requerido el servicio el solicitante no cumple con su obligación de pagar el monto respectivo, el Juez está en la obligación de requerirle para que cumpla con su obligación tributaria; sino lo hace en el plazo concedido, deberá notificar a la otra parte para los fines previstos en la disposición general cuarta del Reglamento de Tasas Judiciales, esto es, para que pague en subrogación. Y si ninguno de los interesados cubre el valor de la tasa judicial, no se puede denegar la administración de justicia ni privar a ninguno de los litigantes de ejercer su derecho a la defensa, pues ésta es una garantía constitucional reconocida aún en tratados internacionales de los cuales el Ecuador es parte (Convención Interamericana Sobre Derechos Humanos, Arts. 8, 1 y 25; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Art. XVIII; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Art. 14, 1), sino que deberá oficiarse al acreedor del tributo, esto es, al Consejo Nacional de la Judicatura, para que proceda a la recaudación de conformidad con la ley. Pero en ningún caso la falta de pago de la tasa judicial, que constituye una obligación tributaria, puede privar del ejercicio de una de las garantías fundamentales de los ciudadanos. Al efecto, es pertinente recordar también que la Carta Política manda en su artículo 17: "El Estado garantizará a todos los habitantes, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio y el goce de los derechos humanos establecidos en esta Constitución y en las declaraciones, pactos, convenios y más instrumentos internacionales vigentes... ", y que el artículo 18 inciso segundo ibidem impone interpretar las normas legales y reglamentarias del modo "que más favorezca" a la efectiva vigencia de los derechos y garantías constitucionales, teniendo presente, todo el tiempo que "ninguna autoridad podrá exigir condiciones y requisitos no establecidos en la Constitución o la ley, para el ejercicio de estos derechos" conforme dispone el mismo artículo 18 inciso segundo parte final de la Carta Fundamental. Por lo anotado, el Tribunal ad-quem al rechazar el recurso debió hacerlo previo el debido estudio y porque éste no se refiere a una providencia susceptible de ser impugnada vía casación, por no poner fin al proceso, y no como erróneamente lo ha hecho por falta de pago de la tasa judicial. Póngase en conocimiento del Consejo Nacional de la Judicatura este llamado de atención para los fines de ley.- Notifíquese. Fdo.) Dres. Ernesto Albán Gómez, Santiago Andrade Ubidia y Galo Galarza Paz, Ministros Jueces. Ver en MERINO PÉREZ, Gonzalo, "Enciclopedia de Práctica Jurídica", Apéndice XI, Librería Magnus, Guayaquil, Ecuador, 2003, Págs. 288 a 292.

ciudadanos estarían pagando reiterativamente el costo de los servicios a una misma administración pública que los ejecuta o los debe ejecutar.

Es además inconveniente por su discrecionalidad, porque deja su creación, reforma o derogatoria al criterio subjetivo de funcionarios públicos, sobre quienes pueden existir y existen con mayor facilidad innumerables tipos de presiones, como por ejemplo la necesidad de los siempre escasos y/o tardíos recursos para la entidad, lo que podría ocasionar cierta ‘distensión’ en los procedimientos de fijación o, definitivamente, la ilegítima fijación de valores. Huelga adicionar que esos tributos estarían siendo establecidos por funcionarios que, al fin de cuentas, no son fieles representantes de la voluntad popular.

Es importante mencionar que se producen otros muchos aspectos, como la existencia de una gran cantidad de actos administrativos (una considerable cantidad ilegales) emanados por el Estado y sus instituciones que, siendo objetos de impugnación, los ciudadanos pueden defenderse en tribunales, pero con la condición de que puedan pagar las tasas correspondientes. En otras palabras, los ciudadanos, aparte que deben defenderse litigando judicialmente -lo cual implica costos- deben pagar adicionalmente tasas; particularmente en el ámbito tributario. El problema en materia tributaria se agrava ya que las ‘glosas’ tributarias son por lo general abultadas -como producto de las técnicas de recaudación que aplica la administración como la estratificación del contribuyente- lo que ocasiona que las tasas judiciales, basadas siempre en la cuantía sean onerosas, a lo cual hay que sumar ahora, el ‘afianzamiento’<sup>43</sup> que en materia tributaria ha sido introducido como requisito previo para la proposición de la demanda en tribunales, aspecto que es inconstitucional, ya que mediante otra vía adicional, se afecta el derecho al acceso a la justicia de los contribuyentes.

Compartimos con lo que sostiene Vidal Henderson que esto sucedería porque:

“El principio de legalidad en materia tributaria, entendido en su sentido más amplio está en crisis (...) cada vez se entiende más flexible que su formulación original. Influye también el desprestigio de la institución parlamentaria y

---

<sup>43</sup> Esta figura se crea mediante el Art. 7 de la Ley de Equidad Tributaria, promulgada por la Asamblea Nacional Constituyente, que introduce un artículo innumerado a continuación del Art. 233 del Código Tributario.

el tecnicismo y complejidad creciente de toda la temática tributaria. (...) La crisis se ve reflejada en las respuestas que dan las más recientes Constituciones, que han limitado el campo de acción del Parlamento en materia tributaria y han ampliado la del Poder Ejecutivo, permitiendo expresamente la delegación de las facultades para el dictado de normas tributarias al Poder Ejecutivo, el dictado de decretos de urgencia (...) Además algunas constituciones también otorgan facultades al poder Ejecutivo para establecer derechos, tarifas o impuestos de importación y exportación”.<sup>44</sup>

Creemos que las tasas tienen como primera fuente la ley y la instrumentación -y sólo la instrumentación- corresponde a las normas secundarias como ordenanzas y resoluciones de carácter general y obligatorio. Así, el CNJ, según lo dispuesto en el artículo 207 de la Constitución, está autorizado a fijar el monto de las tasas judiciales por servicios judiciales, pero no puede crearlas, ya que esta atribución le corresponde al Congreso Nacional mediante ley.

Si la ley no prescribió ni delineó el concepto y los alcances del ‘servicio judicial’ por el cual se cobraba las tasas, el CNJ estaba en la obligación subsanar la omisión. Por todo ello, detectamos en el fallo un vacío legal y jurisprudencial, ya que el fondo del asunto radica precisamente en que ni en la Constitución ni en la Ley de Tasas Judiciales ni en su Reglamento se establece -hasta la fecha- la definición del hecho generador del tributo, es decir, el ‘servicio judicial’.

Ahora bien siguiendo el concepto clásico de tasa, defendido en esta tesis, podemos definir algunos servicios judiciales que podrían ser regulados por tasas vía ley, cumpliendo siempre con la contraprestación del servicio, con margen de retorno y hasta de utilidad.

Así por ejemplo, en el litigio judicial se presentan algunas diligencias que para los usuarios de la administración de justicia son de frecuente necesidad, cuya realización puede llegar a ser tortuosa y que podría valorado y cobrado en tasas por la Función Judicial: la notificación de actos, providencias, autos, sentencias, etc. a Notarías, Registros de la Propiedad y Mercantil, que incluso dependen de la entidad; y, a otro tipo de registros como Jefaturas de Tránsito, Superintendencias, etc. Las citaciones y notificaciones judiciales a entidades públicas, la citación a personas naturales y

---

<sup>44</sup> VIDAL HENDERSON Enrique, *“El Modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización”*, publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *“Principios Constitucionales Tributarios”*, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993. Pág. 68.

jurídicas que utilizan frecuentemente los servicios de la justicia como el caso de los bancos y otras instituciones financieras, que podrían ser incluso previamente registradas. Podría valorarse el servicio de notificaciones judiciales a casilleros vía e-mail, para desterrar la práctica arcaica y deleznable de que las notificaciones en los procesos constan realizadas pero la “boleta” nunca llegó al casillero judicial, pequeña circunstancia que ha logrado incluso en algunos casos a causar que el juicio se pierda. La elaboración y entrega de oficios y comunicaciones; el trámite y cumplimiento de deprecatorios, exhortos y comisiones institucionales; la realización y pago de peritajes a través de la institución que permitan evitar el la cancelación por parte de lo interesados vicie el procedimiento; y muchos enceras más.

En la medida en que han existido jueces que han entendido el serio problema causado, se han creado vías de reconocimiento a los derechos fundamentales como el del acceso a la justicia, para que el incumplimiento del pago de tasas judiciales no termine siendo la causa del destierro de muchos ciudadanos del sistema judicial. De esta manera, han existido algunos fallos al respecto - pocos realmente- tanto como el referido en el caso del parágrafo anterior de autoría de la Corte Suprema de Justicia como el del Tribunal Constitucional cuando resolvió un favorablemente un amparo en contra de un Secretario Relator que devolvió un escrito de recurso de casación al recurrente porque no se anexó el comprobante de pago de la tasa judicial, enseñando que no se puede menoscabar un derecho fundamental con el pretexto de que no se ha acompañado la papeleta de depósito de la tasa judicial ya que el cobro de dicha tasa, puede instrumentarse por otros mecanismos sin que se vulnere un derecho fundamental como el del acceso a la justicia y en este caso el derecho a recurrir de la sentencia ante el superior.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> En Resolución No. 0367-2003-RA, el Tribunal Constitucional, no obstante tratarse de la actuación de un Secretario Relator que devolvió un escrito de recurso de casación al recurrente, aceptó la demanda de amparo propuesta en contra el acto de dicho Secretario, quien advirtió que no se había anexado el comprobante del pago de la tasa judicial. En aquella ocasión, el Tribunal, dijo lo siguiente: “SEXTO.- Los numerales 10 y 7 del artículo 24 de la Constitución de la República reconocen a los ciudadanos el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, los cuales tienen una íntima relación. Este último derecho se expresa en la fórmula de que “Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión”. Por su parte, el art. 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, establece que “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus

## V.

En el caso No. 033-2001-TC, se demanda la inconstitucionalidad por el fondo y por la forma de los artículos 1, 2 y 7 de la Resolución s/n del Consejo Nacional de la Judicatura (CNJ) (RO. No. 383 de 3 de agosto de 2001), los cuales autorizan una nueva tabla de aranceles de Registro de la Propiedad. Según el demandante, se reducen en forma considerable su monto en relación con la tabla anterior, sobre la base de los estudios de factibilidad realizados por los registros de la propiedad y llevados a conocimiento de las autoridades pertinentes. Alega además el hecho que se discrimina favorablemente a los asuntos de mayor cuantía imponiéndoles un techo, que extinguen tributos en los contratos entre instituciones del sector público y que crean también un tributo a la *remuneración*<sup>46</sup> que perciben los registradores de la propiedad por el desempeño de sus funciones.

Considera la demanda que se ha violado el principio de igualdad ante la ley, la garantía constitucional de intangibilidad de los derechos reconocidos a los trabajadores y la norma que preceptúa que en caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales se aplicarán en el sentido más favorable a ellos <sup>47</sup>(!); además del principio de reserva de ley para crear tributos y el principio de

---

derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal". Por último, el artículo 8 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos reitera lo dicho por la Declaración Universal y en el literal h) agrega "el derecho a recurrir del fallo ante juez o tribunal superior". En la especie, el demandado ha reconocido que el escrito que contiene el recurso de casación del demandante fue interpuesto oportunamente, pero la devolución de dicho escrito comporta el entorpecimiento de su derecho de recurrir, sin que para tal menoscabo de un derecho fundamental sea valedero el esgrimido argumento de que no se ha acompañado la papeleta de depósito de la correspondiente tasa judicial. Al respecto, el cobro de dicha tasa, del cual no puede quedar exento el demandante, es posible instrumentarse por los mecanismos que establece el ordenamiento jurídico, sin menoscabo del derecho fundamental de recurrir ante el superior y de obtener de él un pronunciamiento. SÉPTIMO.- La conducta del Secretario Relator de la Corte Superior de Tena amenaza con causar de modo inminente un daño grave, en atención a los plazos que la ley establece para recurrir, y sobre todo, a la posibilidad de indefensión que conlleva la devolución del escrito que contiene el recurso de casación del demandante». Ver en BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, *"Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano"*, Fondo Editorial - Fundación Andrade y Asociados, Quito, 2007, Págs. 47 y 48.

<sup>46</sup> El término es errado. Los registradores mercantiles, de la propiedad y los notarios no reciben remuneración ni salario. Tampoco existe uniformidad respecto al término ya que los consideran honorarios, derechos, impuestos; o también precios o tarifas, por los servicios que brindan, aunque muchos hablan de honorarios profesionales. Aunque la normatividad de la materia es contradictoria. Se habla de impuestos y derechos, así: mientras el Art. 19 de la Ley Notarial expresa que "Son deberes de los notarios: (...) b) Exigir, antes de la ejecución de un acto o de la celebración de un contrato, el pago de los impuestos relativos, tanto al acto o contrato, como a los impuestos que graven los bienes a que tal acto o contrato se refiere; el Art. 27 dispone: "Art. 27.- [Requisitos].- Antes de redactar una escritura pública, debe examinar el notario: (...) 4. Si se han pagado **los derechos fiscales y municipales** a que está sujeto el acto o con trato. La omisión de este deber no surtirá otro efecto que la multa impuesta por la ley al notario". En el caso de la Ley de Registro (de la Propiedad) se dice: "Art. 11.- Son deberes y atribuciones del Registrador: a) Inscribir en el Registro correspondiente los documentos cuya inscripción exige o permite la Ley, debiendo negarse a hacerlo en los casos siguientes: (...) 2.- Si los **impuestos** que causan la celebración del acto o contrato o su inscripción no han sido pagados de acuerdo con la Ley;" (...); o, "Art. 55.- Para que se haga la inscripción deberá el interesado presentar la boleta del respectivo tesorero con que se compruebe el pago del **impuesto de registro** y sus adicionales..."

<sup>47</sup> En nuestro ordenamiento jurídico los funcionarios judiciales en general y particularmente los mencionados, no han sido, no son, ni pueden nunca haber sido considerados como 'trabajadores'.

irretroactividad de la ley tributaria, ya que al haber reducido los aranceles vigentes afecta la estabilidad y la remuneración de los trabajadores de las oficinas de registro.

Además se acusa a las normas descritas de extinguir tributos (tasas de servicio) y crear privilegios, lo que es inconstitucional. Se asegura además que no existe disposición que atribuya al CNJ a gravar con tributos los derechos de los registradores de la propiedad y mercantiles a través de la cuenta bancaria de la Caja Judicial a favor de la Función Judicial.

Pese a las alegaciones mencionadas por el demandante consideramos que la cuestión gira en torno únicamente del principio de reserva de ley.

El Tribunal Constitucional se expresa respecto de este tema de la siguiente manera:

“...Que, el artículo 2 de la resolución impugnada exonera del pago de derechos a los contratos celebrados entre instituciones del sector público, así como las donaciones, adjudicaciones y expropiaciones del mismo sector, exoneración que contraría el principio constitucional que determina la igualdad ante la Ley, por una parte; y, por otra, entra en contradicción con la disposición que preceptúa la jerarquía normativa contenida en el Art. 272 del la Constitución, pues mediante la resolución en estudio se introduce una exoneración en beneficio de entidades del sector público, que no prevé la Ley de arancel de derechos judiciales;

Que, de conformidad con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura (...) le corresponde al Pleno del Consejo Nacional de la Judicatura; literal f) “Fijar y actualizar el monto de las tasas judiciales por servicios judiciales; y, las tarifas por trámites administrativos”; literal g) “Fijar y actualizar los aranceles judiciales, los derechos de conjuces, notarios, registradores, depositarios judiciales y alguaciles; y, el uso de los casilleros judiciales”, no así crear tasa o impuesto alguno que grave el uso de la información usada por los registros de la propiedad;

Que, mediante la ya referida ley 2001-54 (...) se expiden normas para la creación de tasas judiciales y se reforma la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura, restringiendo el alcance de lo que debe entenderse por servicio judicial a lo previsto por su artículo 1. De la revisión de dicha norma se concluye que el uso de la información que reposa en los registros de la propiedad no está comprendido dentro de los servicios judiciales susceptibles del cobro de una tasa, en concordancia con lo previsto por el artículo 5 de la misma ley que dispone que “los servicios judiciales, contemplados en esta ley, son los únicos que pueden ser gravados con tasas y por tanto el Consejo nacional de la Judicatura, no podrá incluir ningún trámite ni diligencia, fuera de lo señalado, ni exigir cualquier otra erogación por dichos conceptos;

Que, al determinar el artículo 7 de la resolución del Consejo Nacional de la Judicatura que los registradores obligatoriamente paguen un determinado valor por el uso de la información que tienen en su poder por ser esta de propiedad de la función judicial valor que no puede ser transferido al usuario, en esencia se ha establecido el pago de una tasa, lo cual constituye una obligación de carácter tributario y se sale de las atribuciones que concede el artículo 1 de la Ley 2001-54...”.

Que no se encuentra fundamento alguno para haber determinado el pago por la utilización de información perteneciente a la Función Judicial, esto es a registradores y notarios, a quienes, conforme el artículo 1 del reglamento de Carrera Judicial están comprendidos como servidores judiciales. Por otra parte, considerar que toda información utilizada por los registros de la propiedad pertenece a la Función Judicial constituye una arbitrariedad, en el sentido de no realizar distinción alguna en relación con otro tipo de información, como los programas de computación (software) de aplicación instalados en los equipos de procesamiento de datos, por ejemplo, que poseen estas entidades e incluirlas como propiedad de la Función Judicial, así como resulta arbitrario y discriminatorio, el establecimiento de diferentes porcentajes para los diversos cantones, como pago por este concepto, situación que contraría también el principio de igualdad...”.

Con ello, el Tribunal resuelve aceptar parcialmente la demanda planteada y declarar la inconstitucionalidad de los artículos 2 y 7 de la Resolución del Consejo Nacional de la Judicatura.

De acuerdo al fallo transcrito, se confirma aquel principio de Derecho Tributario en virtud del cual las tasas no admiten exoneraciones, aunque si es posible una disminución o trato preferente en los casos previstos en el ordenamiento jurídico<sup>48</sup> que reduce significativamente sus montos.

Los derechos de los notarios y registradores no están considerados por la ley como tasas judiciales, pero le está atribuida a esta institución su fijación, con sujeción al artículo 16 de la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura. En este sentido se ha manifestado la resolución comentada, por lo que es notoria la aplicación del principio de reserva de ley en el desarrollo de las actividades de la Administración tributaria, en este caso, de excepción.

Como decíamos en líneas anteriores, se suele entender al principio de legalidad como sinónimo del de reserva de ley, o, mejor dicho, se le otorga a las dos expresiones la misma acepción. También se sostiene que el principio de legalidad incluye dentro de sí el de reserva de ley o que puede ser o es complementario, pero parte del mismo, y hay otros que les dan contenidos diversos.

Villalobos es didáctica al respecto:

“(…) En el relacionado orden de ideas tenemos que entender en primer término, que la génesis de toda contribución es la ley, en cuanto creación formalmente legislativa, lo que a su vez da lugar al principio llamado de Reserva de Ley, que apoya y complementa a aquél; y por lo que hace al segundo aspecto, el principio de legalidad debe ser entendido como la conformidad o sumisión de los actos de la administración pública a las leyes, como lo dice Vedel ‘Conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica...’.<sup>49</sup>

“(…) El alcance del principio de legalidad queda conformado finalmente atendiendo también al contenido regulador de la norma tributaria, por lo que además de las anteriores notas que lo expresan en estricto sentido, sólo será plenamente observado el enunciado en estudio, cuando en el establecimiento de la contribución se contengan sus elementos esenciales, como son: el objeto, el sujeto, la base imponible y tasa y tarifa [...].<sup>50</sup> El principio de reserva de ley es derivación o complemento del principio de legalidad”.<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup> Por ejemplo el Art. 83 de la Ley Orgánica de Educación Superior prescribe un trato preferente para las Universidades y Escuelas Politécnicas en el cobro de tasas por parte de entidades del sector público.

<sup>49</sup> VILLALOBOS, Ortiz, María del Consuelo, *“Principio de Legalidad Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano”*, en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *“Principios Constitucionales Tributarios”*, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México, 1993, Pág. 470.

<sup>50</sup> *Ibíd.*, pág. 471.

<sup>51</sup> *Ibíd.*, pág. 477.

Similar situación sostienen Pérez de Ayala y Eusebio González cuando diferencian el principio de legalidad del de reserva de ley. Entienden dos momentos en una misma corriente o línea de construcción del tributo, y luego dos ámbitos definidos de un mismo conjunto. “En su versión más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley [...] esto es, la fórmula jurídica, que por ser la expresión de una voluntad soberana, manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar”.<sup>52</sup>

Citan a Giannini: el principio de legalidad tributaria opera (...) como una norma sobre la normación, de ahí la necesidad que venga recogido en el texto constitucional (...). El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley, en nuestro caso a esa realidad social es el ámbito tributario.<sup>53</sup>

Para nuestro parecer, esta línea doctrinaria de diferenciar el principio de legalidad del de reserva de ley es acertada. Dichos autores señalan que el principio de legalidad tiene que ver, fundamentalmente, con la creación del tributo, mientras que la reserva de ley se orienta al cumplimiento y subyugación a dicha norma creada al amparo del principio de legalidad, a toda la normativa formal o secundaria posterior. Huelga decir que dicha conformidad de la normatividad inferior respecto a la ley que crea el tributo debe estar íntimamente relacionada con lo preceptuado en la Constitución, en donde se plasma el principio.

Desarrollan también dos ramificaciones del principio de legalidad, para lograr entender donde se ubica el principio de reserva de ley respecto a aquél: “El principio de legalidad tiene dos esferas: la *esfera normativa* en donde está el principio de reserva de ley y una *esfera administrativa* donde se

---

<sup>52</sup> PÉREZ DE AYALA José Luis, y GONZÁLEZ Eusebio, “Curso de Derecho Tributario”, Tomo I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1976. Pág. 31.

<sup>53</sup> *Ibíd.*, pág. 31.

encuentra el principio de legalidad administrativa”.<sup>54</sup> El principio de legalidad tributaria en el momento de la aplicación de la norma creada se conoce como principio de legalidad administrativa o preeminencia de la ley (...) exige la conformidad de administración en todas sus actuaciones a la ley.<sup>55</sup>

Resumen las doctrinas de Giannini, Berliri y Abbamonte, en donde distinguen dos modalidades dentro del principio de reserva de ley: a) La modalidad del acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino sólo para crearlo; b) Existe después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada<sup>56</sup>. El inciso 2 del Art. 7 del Código Tributario vigente, plasma el principio diciendo: “Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella”.

Ya dentro del principio de reserva de ley revisan dos tipos: a) reserva absoluta de la ley: Cuando la totalidad de la materia acotada debe venir regulada en exclusiva por la ley, o al menos en actos con fuerza de ley; y, b) La denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.<sup>57</sup>

De acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución (española) paralelo en su redacción al artículo 23 de la Constitución italiana, sobre el cual se ha establecido la doctrina mencionada sólo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no parece exigirse la misma para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo, lo cual, al menos con respecto a esto último, resultaría absurdo.<sup>58</sup>

Es decir que, de acuerdo al pensamiento de estos autores con quienes coincidimos, el principio de reserva de ley debería ser entendido de acuerdo a la teoría que adoptemos sea con

---

<sup>54</sup> *Ibíd.*, pág. 30.

<sup>55</sup> *Ibíd.*, pág. 31.

<sup>56</sup> *Ibíd.*, págs. 30, 31 y 32, Resumen del autor.

<sup>57</sup> *Ibíd.*, Resumen del autor.

reserva absoluta o relativa. Si es absoluta la ley tributaria debe plasmar los elementos básicos de creación del tributo como sujeto pasivo, sujeto activo, hecho generador o presupuesto de hecho, base imponible o tarifa, etc., dependiendo del tipo, aunque otros doctrinarios señalan puedan y deban incluirse elementos adicionales como tipos tributarios y procedimientos de gestión y recaudación. Si es relativa podría ser que la ley sólo establezca la creación del tributo y que se deje a la normativa formal la construcción de los demás elementos.

Frente a esta última situación se refieren a la existencia de un *principio de legalidad administrativa*, que deberá ser entendido así: una vez creado el tributo mediante los mecanismo idóneos, y creada asimismo la normativa formal, se produce este principio de manera subyacente, encaminado a la normativa *infralegal*, configurándose -en caso de cumplirse- un correcto y adecuado, sistema seguridad jurídica en materia tributaria.

## VI.

En la acción de inconstitucionalidad acumulada de los casos Nos. 037-2000-TC y 048-2000-TC al caso No. 019-2000-TC (ó No. 111-2001TP)<sup>59</sup>, varias personas, entre ellos el Primer Vicepresidente y un Diputado del Congreso Nacional del Ecuador, demandaron la inconstitucionalidad, por el fondo y la forma, de la Resolución No. 0151 emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas el 18 de abril del año 2000, publicada en el R.O. No. 67 del 28 de abril del mismo año, demanda que contiene informe favorable del Defensor del Pueblo.

En la demanda se alega que los artículos 43, 44 y 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno fueron derogados por la Quinta Disposición General de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, (R.O. Sup. del 30/04/1999) y que en esas normas se establecía deberes de los contribuyentes relacionados con el sector agrícola. Así, el artículo 45 antes de su derogatoria tácita decía: “Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales

---

<sup>58</sup> *Ibíd.* Resumen del Autor.

obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien lo reciba, actuará como agentes de retención del impuesto a la renta. El Servicio de Rentas Internas señalará periódicamente los porcentajes de retención, los que no podrán ser superiores al 10% del pago o crédito realizado”.

Por ello, era indudable que el artículo 115 del Reglamento a la LRTI fue de aplicación del artículo 45, de manera que, al haberse derogado esta disposición legal, se produjo la derogación tácita de la norma reglamentaria indicada.

Dicen los impugnantes que la Directora General del Servicio de Rentas Internas, emite la Resolución No. 0151, (R.O. 67 de 28/04/2000), la que en su artículo 1 “desarrolla” el contenido de lo establecido en el antes citado artículo 115, extralimitando su facultad normativa del artículo 8 de la Ley de Creación del SRI, la que le faculta la expedición de Resoluciones que no podrán contrariar las leyes ni reglamentos.

El Tribunal menciona que, a pesar que el artículo 8 de la Ley últimamente citada, expresa que el Director de dicha entidad tiene el deber de expedir, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de leyes y reglamentos para la armonía y eficiencia de su administración:

“...no pueden contrariar las leyes y reglamentos.- En el caso que motiva este procedimiento, se observa que por mandato de la ley, la renta que se genera por la actividad económica consistente en la producción y venta de productos agrícolas de fuente nacional, se encuentra gravada, pero al haberse producido la derogatoria tácita del artículo 115 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, se colige que existe ley pero no hay reglamento de aplicación, de manera que al haberse expedido la Resolución No. 0151, la Directora del Servicio de Rentas Internas no se subordinó al mandato del artículo 8 de la Ley primeramente indicada;

Que, por otro lado, no obstante que la Directora General del Servicio de Rentas Internas utiliza, al expedir la Resolución signada con el No. 0151, el término "Resuelve", de su lectura se desprende que no se trata de una resolución con la que se aplique la ley y reglamento, sino que es una disposición reglamentaria encaminada a aplicar la Ley de Régimen Tributario Interno y tanto es así que si se compara el texto de esta norma con la que contenía el artículo 115 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno encontramos que son casi similares.- Asoma, en consecuencia, la inconstitucionalidad de la Resolución No. 0151 que no es tal sino que es norma reglamentaria: al tenor del numeral 5 del artículo 171 de la Constitución Política de la República, le corresponde al Presidente de la República la atribución de expedir los reglamentos necesarios para la aplicación

---

<sup>59</sup> El No. 111-20001-TP se asigna en el registro del Tribunal a la resolución con la cual se falló en los casos No. 037-2000-TC y No. 048-2000-TC que se acumularon al caso No. 019-2000-TC. También podría considerarse como análisis constitucional tributario respecto de la facultad resolutoria de la administración, la cual fue limitada de esta manera por haberla excedido.

de las leyes.- y, finalmente, no se puede dejar de advertir que en el tercer aparte de los considerandos de la llamada Resolución No. 0151 la Directora General del Servicio de Rentas Internas invoca una disposición legal que fue derogada por la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial del 30 de abril de 1999...”.

El Tribunal procede a declarar la inconstitucionalidad por la forma de la Resolución No. 0151 publicada en el R.O. No. 67 del 28 de abril del 2000, y de la No. 0255 publicada en el R.O. No. 98 del 14 de junio del 2000, expedidas por la Directora General del SRI, dejándolas sin efecto jurídico ya que los mismos argumentos les son aplicables a ambas.

## **VII.**

En el caso No. 012-2002-RA el contribuyente A.P.M., demandó ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito en acción de amparo a la Directora General del SRI, a fin de que se suspenda la prohibición de que se impriman facturas a su nombre, y se autorice a que las obtenga, sin perjuicio de la obligación de informar al Servicio de Rentas Internas acerca de su numeración, para efectos de control, ya que cuando lo había solicitado a la imprenta respectiva se le comunicó que el SRI no le autorizó tal emisión por cuanto había un "plazo caducado" y debía acercarse para "regularizar su situación".

El recurrente menciona que anteriormente había sido notificado con la autorización del SRI para emitir facturas pero por sólo tres meses, sin explicación de ninguna clase, por lo cual presentó reclamación administrativa que fue resuelta negativamente, aduciendo que debía -supuestamente según el actor- la suma de doce dólares diecisiete centavos, sin que la administración mencione en su resolución que precisamente por haber considerado ilegal el cobro de tal cantidad la había impugnado en sede judicial. Dicho juicio no había sido resuelto hasta ese momento y, por consiguiente, se hallaba suspensa la ejecutoriedad del título de crédito.

El Servicio de Rentas Internas, entre otras cosas manifiesta “...que está autorizado para condicionar la autorización (sic) para impresión de comprobantes de venta al cumplimiento de

obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos”, citando el artículo 1 del Reglamento de Facturación que dispone: “De igual forma el Servicio de Rentas Internas podrá limitar o restringir la impresión de los comprobantes de venta, en función del grado de cumplimiento de las obligaciones del contribuyente que haya solicitado su impresión...”.

El Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito aceptó la acción de amparo y dictó su sentencia razonando que:

"...QUINTO.- Al respecto, cabe el siguiente análisis legal: UNO.- (El Artículo) 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997 prescribe: "RESOLUCIONES DE APLICACIÓN GENERAL.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicados en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable (el resaltado es de la Sala [del Tribunal Distrital]); y, DOS.- (...) la Sala observa que el Servicio de Rentas Internas, al expedir la Resolución No. 005704 amparándose en la Resolución No.- 0020-A, no solamente que ha inobservado lo dispuesto en el artículo 8 de su Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, sino que ha modificado lo dispuesto en el Reglamento de Facturación expedido con Decreto Ejecutivo y, por tanto, ha irrespetado la norma constitucional antes citada, puesto que esa facultad es exclusiva del Presidente de la República, sin que, por supuesto, pueda contravenir las leyes ni alterarlas; menos aún, cuando la propia Autoridad Tributaria que expide la Resolución 0020-A, en su última parte expresamente manifiesta que la misma constituye una circular." como se desprende de fojas sesenta y siete (67) del expediente..."

El Tribunal Constitucional resuelve confirmar la sentencia subida en grado por lo que se acepta la acción de amparo y deja sin efecto la Resolución No. 005704 del 1 de Noviembre del dos mil uno y expone algunos razonamientos adicionales importantes

Dice el Tribunal de alzada:

"...Que, la Resolución No. 005704 amparada en la Resolución No.- 0020-A es manifiestamente ilegítima ya que no se ajusta a lo previsto en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas debido a que dicho acto administrativo carece de todo presupuesto de validez;

Que, el SRI no sólo ha incumplido con lo previsto en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas sino que además y del modo más arbitrario ha modificado tácitamente lo dispuesto en el Reglamento de Facturación por medio de una circular, contraviniendo así los más elementales principios de derecho, por lo que este Tribunal observa, que el acto impugnado es, ciertamente, ilegítimo;

"...Que, el acto impugnado causa daño al accionante por cuanto se ha impedido la emisión de facturas correspondientes a honorarios de su ejercicio profesional, por lo que el Servicio de Rentas Internas debe autorizar la impresión de esas facturas que le permitan cobrar sus honorarios sin perjuicio de que se ventile el juicio tributario..."

## VIII.

En el caso No. 013-2001-TC<sup>60</sup>, en el cual se demanda la inconstitucionalidad del párrafo 19 de la norma NEC 17 emitida por la Superintendencia de Compañías y en relación con ella, de la Resolución No. 921 del Servicio de Rentas Internas, por considerar que vulneran el principio de supremacía de la Constitución, del Código Tributario, de la Ley 2000-4 y del Decreto Ley 2000-1, por cuanto existe una ilegal remisión normativa para el SRI, pretendiendo, a través de una resolución administrativa, crear una obligación tributaria, con abierta violación del principio de reserva de ley; alegando también que los resultados de la cuenta contable “exposición a la inflación REI” no pueden ser considerados para el proceso de determinación tributaria, pues no constituyen ingresos y que la resolución administrativa es retroactiva.

El Tribunal falla por mayoría diciendo:

“Que, los Superintendentes de Bancos y Compañías, y la Directora del Servicio de Rentas Internas, están facultados para expedir resoluciones de carácter general en base al artículo 77 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, los Art. 335 y 442 de la Ley de Compañías, y el artículo 8 de Creación del SRI, en este sentido la NEC emitida por la Federación Nacional de Contadores... y aprobada en forma conjunta con los referidos funcionarios públicos, en virtud de no advertirse anomalía formal alguna pues ha sido emanada por órganos competentes y observando las normas que regulan el proceso de expedición, es legítima (...) es claro entonces, que el objetivo de la norma es estrictamente contable y de modo alguno incluye tratamiento tributario, así se manifiesta en el objetivo: ‘Definir el tratamiento contable para ajustar los estados financieros expresados en sucres como procedimiento previo a la conversión a dólares de los Estados Unidos de América; y, definir el criterio a utilizar para convertir los estados financieros expresados de sucres a dólares de los Estados Unidos de América’ en consecuencia, tal remisión a la que se refieren los actores no tendría sustentación alguna, pues como queda demostrado el objetivo de la Norma limita su aplicación y por tanto excluye tratamiento tributario...”.

“...la Resolución 921 del Servicio de Rentas Internas, cuyo único artículo, dice: “los resultados de aplicar el sistema de corrección monetaria, para efectos de la conversión de los estados financieros de sucres a dólares, efectuado de acuerdo con la norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 17, debe afectar las pérdidas y ganancias del ejercicio económico del 2000, debiendo en consecuencia, el resultado de la cuenta Resultado por Exposición a la Inflación ser considerado para efectos tributarios como gasto deducible si es negativo y como ingreso gravable si es positivo”. El propósito de tal disposición tiene entonces doble orientación; por un lado trata de favorecer a la empresa al permitir que el resultado de la cuenta REI pueda ser considerado como gasto deducible si es negativo, logrando con ello ayuda a aquellas empresas que enfrentan dificultades financieras. De ser positivo, de igual manera debe generar obligaciones tributarias; en otras palabras, si existe un sacrificio fiscal cuando el resultado es negativo y se lo aplica como gasto, se supone que si el resultado es positivo, se debe pagar el correspondiente tributo, siendo evidente que el ajuste implica un beneficio al contribuyente. Lo uno y lo otro se halla definido en los artículos 8, 9y 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno concerniente a los ingresos gravables, las exenciones y las deducciones, no siendo en consecuencia la Resolución 921, sino la Ley la que ha establecido el tributo; (...) lo que hace es facilitar la aplicación de la disposición legal, manteniéndose incólume la facultad privativa del legislador (...) en modo alguno se puede entender como el producto de una remisión normativa, sino como un acto necesario para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en mérito a la eficiencia y armonía de la administración tributaria...”.

<sup>60</sup> Ver el Capítulo 3.10; Subcapítulo 3.10.1.; Párrafo IX. En el caso No. 237-2001-RA se rechaza la acción de amparo constitucional propuesta contra la Resolución de la Administración referente al “Tratamiento de la Cuenta de Resultado por Exposición a la Inflación REI para Efectos Tributarios”, por no ser la vía para impugnar actos normativos de la administración. Por ello se vuelve a demandar en esta vía, la de la acción de inconstitucionalidad, la cual también es negada.

Con lo antedicho el Tribunal no encuentra violación al principio de reserva de ley; empero, es menester analizar el voto salvado en donde existe un importantísimo criterio, que considera que la remisión normativa alegada se ha producido por cuanto la Disposición Transitoria Séptima de la ley manda que la conversión se estará a las normas de contabilidad, mientras que la norma impugnada ilegalmente remite a las resoluciones que emita el SRI para los casos tributarios.

El voto salvado sostiene que la disposición impugnada:

“...en definitiva, remite a este organismo establezca aspectos de carácter tributario respecto de los resultados de conversión de sucres a dólares, remisión que no le fue facultada por la Disposición Transitoria Sexta de la Ley No. , lo que significa que con esta norma las autoridades que expidieron la NEC 17 se extralimitaron en sus facultades...”

“...sin embargo, existe también una violación al Principio de Reserva de Ley ya que la resolución administrativa que se impugna considera como ingreso gravable el resultado de la cuenta REI, haciendo una interpretación del la Ley que le está vedada a la facultad reglamentaria que ejerce la administración tributaria, además de que, de conformidad con el voto salvado que citamos, se ha determinado un “objeto imponible...”.

“...Que mediante la Resolución No. 921 del SRI se ha determinado un objeto imponible, determinación que, entre otras de carácter tributario, corresponde a las leyes tributarias, así lo establece el artículo 4 del Código Tributario...”.

En consecuencia, sería un objeto extrajurídico el soporte material del impuesto -al ser una figura *encrucijada* en donde confluyen ingredientes de muy diversa índole-<sup>61</sup> que no debe confundirse con el hecho imponible o presupuesto de la obligación. El objeto imponible debe estar definido en la Ley, por tanto, no coincidimos con el voto de mayoría y nos adherimos al voto salvado.

De igual forma, la resolución comentada señala como propósito -o justificativo de su decisión- de la norma impugnada el favorecer a la empresa, es decir, crear un beneficio, el que también contraría el principio *nullum privilegium sine lege* del derecho romano trasladado al Derecho Tributario y que guarda relación con el de reserva de ley, el cual se conserva como una máxima de interpretación restrictiva, limitante de la potestad tributaria del Estado. Por allí tampoco habría base legal o constitucional de la norma impugnada.

### **3.2. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA.**

El principio de irretroactividad es básico en el derecho. En el caso del derecho tributario es especialísimo. Así: "...la ley (tributaria) no debe tener efecto retroactivo, salvo si es en favor de los contribuyentes<sup>62</sup> (...) Constantemente se ha repetido en este estudio que la retroacción de las normas tributarias es posible, y tanto la doctrina como las normas jurídicas coinciden en que además de la aceptación del efecto retroactivo en el caso de normas benignas para los contribuyentes, existen casos excepcionales en los que no solo está permitido dictar normas con efecto retroactivo, sino que es necesario a fin de preservar el bien común..."<sup>63</sup>.

La legislación ecuatoriana contempla el efecto retroactivo de las normas pero facultándolo solamente si es en beneficio del contribuyente. Así lo dispone el Art. 3 del Código Tributario vigente, cuando expresamente dice:

"Art. 3.- Poder Tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. **No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.**"

Lo que está en concordancia con el Art. 257 de la Constitución que manda:

"Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. **No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes**". (En ambas citas el énfasis es del autor).

En general, los ordenamientos jurídicos prohíben la retroactividad de la ley para proteger las situaciones jurídicas resueltas por el transcurso del tiempo, o los derechos adquiridos por obra del acto administrativo en firme y la cosa juzgada.

Como ya dijimos antes, las Constituciones Políticas no pueden ser aplicadas por compartimentos estancos sino que su análisis y aplicación deben responder al hecho que son un todo orgánico. Por ello, sus principios están relacionados entre sí, como sucede con el vínculo

---

<sup>61</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, "*Lecciones de Derecho Tributario*", Pág. 56 y ss. Citado por TROYA, José Vicente, en "*Los tributos*", Documento para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la UASB - Sede Quito, septiembre, 2002, pág. 9.

existente entre los preceptos de legalidad e irretroactividad que tienen íntima relación con el derecho a la seguridad jurídica. “Una de las consecuencias de la vigencia fundamentadora del principio de seguridad jurídica es que la legalidad tiene una manifestación primaria en todo Estado de Derecho: la inadmisibilidad de las leyes retroactivas”.<sup>64</sup>

## I.

Un ejemplo del tratamiento de este principio dentro de la jurisprudencia constitucional lo tenemos en un fallo ya mencionado, el caso No. 013-2001-TC, del cual citamos otro apartado:

“...no se halla inmersa (la reglamentación de la norma NEC respecto de la cuenta REI) en la retroactividad alegada, toda vez, que el ejercicio económico termina el 31 de diciembre de cada año, no pudiendo cerrarse el ejercicio antes de tal fecha. Dicha Resolución ha sido expedida dentro del ejercicio económico y tal como ha quedado demostrado, el objeto es orientar a los contribuyentes en la aplicación de la Ley”.

En efecto, la contabilidad constituye un conjunto de mecanismos y herramientas del derecho formal a cargo de los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, orientado a asegurar el cumplimiento de los fines impositivos, de tal manera que se perfeccione la recaudación. Así, el periodo contable es el mismo que el fiscal y corre desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. La conclusión de éste lleva al cierre de todos los libros y cuentas de resultados. En este caso, bien hace el Tribunal en negar la alegación de los demandantes basado en elementales razones de seguridad jurídica y certeza, que no existiesen sí, por el contrario, se permitiera un cierre anterior al término del ejercicio económico en relación al de promulgación de la normativa.

## II.

---

<sup>62</sup> HEREDIA Mónica, “El Principio de Irretroactividad Tributaria en la Legislación Tributaria”, Ver en TOSCANO SORIA; Luis, editor, “Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario”, Serie Estudios Jurídicos, No. 27, Universidad Andina Simón Bolívar y Corporación Editora Nacional, Quito, 2006, Pág. 16.

<sup>63</sup> *Ibíd.*, Pág. 21.

<sup>64</sup> ASOREY Rubén, “El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario”, publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, “Principios Constitucionales Tributarios”, Compilador, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Pág. 332.

En el caso No. 1084-06-RA la Universidad San Gregorio de Portoviejo interpone acción de amparo constitucional en contra del Director General del SRI ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo Nro. 4 porque -según manifiesta el recurrente- en base del artículo 72 de la Constitución Política PACIFICTEL S.A.<sup>65</sup> se dirigió a la Administración tributaria, para autorizar la *donación de su impuesto a la renta*<sup>66</sup> en favor de dicha Universidad en un 25%.

En tal virtud, la casa de estudios remitió comunicaciones al SRI con el propósito de las donaciones de Pacifictel S.A. y las de otras entidades efectuadas en su beneficio, fueran procesadas y reportadas al Ministerio de Economía y Finanzas, para que se ejecuten las respectivas transferencias a la cuenta de la Universidad, de conformidad con el literal b) del artículo 29 de la Ley de Reforma Tributaria, reformatoria del inciso final del artículo 50 de la LRTI. El SRI, mediante Oficio No. NAC-CTRODON2006-0213 del 10 de marzo del 2006, suscrito por la Directora Nacional de Gestión Tributaria de la entidad, niega la donación realizada por PACIFICTEL S.A. a favor de la Universidad, argumentando que según el Decreto Ejecutivo No. 663 del 13 de octubre del 2005 (R.O. No. 133 del 26-10-2005), las empresas que forman parte de la administración pública central e institucional de la función ejecutiva tienen prohibida la disposición, a cualquier título, de porcentaje alguno del impuesto a la renta que llegue a causarse con ocasión de sus actividades o de los anticipos de dicho tributo. La Universidad esgrime que ello no es aplicable a PACIFICTEL S.A. por ser una

---

<sup>65</sup> Pacifictel S.A. y su filial Andinatel S.A. son empresas de telefonía pública creadas como sociedades anónimas con totalidad de capital estatal. Son, pues, empresas de derecho privado cuyo único accionista es el Estado ecuatoriano a través de una entidad denominada Fondo de Solidaridad que es a su vez accionista mayoritario tanto de éstas como todas las empresas eléctricas, entre otras de distintos giros. Por ello tienen la obligación de declarar y pagar impuesto a la renta, con la facultad de donarlo en los términos de la ley y los reglamentos tributarios.

<sup>66</sup> La figura de la "donación" del impuesto a la renta actualmente está derogada con el conjunto de reformas tributarias denominada Ley de Equidad Tributaria, expedida por la Asamblea Constituyente de plenos poderes, el veintiocho de diciembre de dos mil siete. Causó muchos cuestionamientos, fundamentalmente porque se entiende que un impuesto causado ya no puede donarse, en virtud que ha dejado de ser propiedad del sujeto pasivo, o mejor dicho, nunca fueron de su propiedad sino del Fisco; a que no respondía al objetivo último de los tributos que es la redistribución equitativa de la riqueza nacional; y, a que fue evidente el manejo "politiquero" de su instauración y expansión, lo que se puede constatar recorriendo su historia y expansión: La figura nació para que se pueda "donar" el impuesto a favor de una fundación privada de la ciudad de Guayaquil cercana a sus élites económicas, la "Malecón 2000" (Ley No. 26 publicada en Segundo Suplemento del R.O. 173 del 15-X-97); luego se extendió para la construcción y mantenimiento del Malecón del Estero Salado y del Museo de la Armada, también en Guayaquil (Ley 2001-48, publicada en R.O. 436 del 19-X-01); luego, el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito también se convirtió en beneficiario con la Ley de Reforma Tributaria y la Ley No. 66 (publicadas en el R.O. 325 del 14-V-01 y en el Suplemento del R.O. 416 del 12-XII-06, respectivamente). Posteriormente lo fueron los organismos del régimen seccional autónomo (Ley No. 92 publicada en el R.O. No. 716 del 02-XII-2002) y a continuación las Universidades y Escuelas Politécnicas, públicas o privadas, con Ley Orgánica de Educación Superior.

compañía anónima, persona jurídica de derecho privado, con patrimonio y recursos propios que se rige por la Ley de Compañías y, por ende, no forma parte de la administración pública.

Señala además que la donación realizada fue hecha el treinta de mayo de 2005, y el Decreto Ejecutivo de marras fue emitido el trece de octubre del 2005, es decir, que la donación se produjo cinco meses antes de su vigencia, por lo que alega el incumplimiento del principio de irretroactividad de las normas tributarias y la consecuente afectación de su derecho a la seguridad jurídica.

Con los antecedentes expuestos solicita se deje sin efecto el acto impugnado, y se procese de manera inmediata la donación referida a favor de su representada.

El tribunal de primera instancia constitucional, el Distrital de lo Contencioso Administrativo de Portoviejo, con voto de mayoría admite la acción por considerar que la donación es anterior a la vigencia del Decreto Ejecutivo 663, y que el donante no forma parte de la administración pública central e institucional de la Función Ejecutiva.

El Tribunal Constitucional se refiere primeramente a que la comunicación no es un acto de simple administración, como también alegó la Administración tributaria:

“...CUARTO.- ANÁLISIS: (...) Para el análisis del caso se debe observar que la principal alegación del Servicio de Rentas Internas, como accionado en el caso, consiste en que el oficio en mención no es un acto administrativo, puesto que se limita a comunicar a todas las entidades interesadas, la existencia del Decreto Ejecutivo mencionado y que ello debe ser considerado por los posibles beneficiarios del impuesto, para efectos de los trámites de donaciones como la producida. El SRI indica que por ello, es un ACTO DE SIMPLE ADMINISTRACIÓN que no genera ningún efecto jurídico, porque además ha remitido oficios similares, como circular, a fin de recordar a los contribuyentes las disposiciones legales vigentes. Sin que, el acto impugnado por tanto este vinculado a un trámite o caso concreto. Al respecto, se debe observar que de la propia redacción del texto del oficio impugnado, se advierte que no tiene las características enunciadas, porque no solo se limita a informar de la existencia del Decreto Ejecutivo mencionado, sino que, primero se dirige a un beneficiario concreto del impuesto (la Universidad Particular San Gregorio de Portoviejo), se refiere concretamente a la aportación realizada por PACIFICTEL S.A. y comunica la decisión ya tomada de no aceptar la donación realizada por ese aportante. Es decir, en modo alguno puede considerarse que se trata de una comunicación meramente informativa, y por tanto Acto de Simple Administración, por el contrario, se está notificando a la referida Universidad, que existe una negativa a entregar dichos valores, por aplicación del Decreto Ejecutivo No. 663, y ello en relación concreta con una donación específica efectuada a favor de la Universidad, por el contribuyente PACIFICTEL S.A...”.

Aclara el Tribunal que pese a lo que pueda decir el Decreto Ejecutivo No. 663, (R.O. 133 de 26-10-2006), éste no puede limitar las disposiciones legales y reglamentarias que crean la institución

tributaria de la donación del impuesto a la renta. Menciona el Tribunal que el artículo 51 de la LRTI y el artículo 112 del Reglamento de aplicación de la LRTI:

“...no limita(n) en modo alguno, a ningún contribuyente a realizar una donación, el límite únicamente esta dado en relación al MONTO de la donación, más no en lo que se refiere a los sujetos que pueden donar una parte de su impuesto a la renta...”

Continúa el Tribunal y dice que no podía aplicarse el Decreto Ejecutivo en vista de que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo:

“...SEXTO.- Del tenor de las normas transcritas (Art. 51 de la LRTI y el Art. 112 y 113 del Reglamento), se establece con claridad, que no es posible limitar los sujetos que pueden donar hasta el 25% por el anticipo del Impuesto a la Renta, y menos aún como ha ocurrido en el presente caso, en que se trata de una donación efectuada el 30 de mayo del 2005, a la cual se le impone una prohibición constante en el Decreto Ejecutivo No. 663, vigente solo desde su publicado en el R.O. 133, el 26 de octubre del 2006. Es decir, aplicándolo con efecto retroactivo, contrariando con ello no solo este principio, sino la disposición constitucional” del Artículo 72 de la Constitución Política de la República...”

“...Disposición que, como se ha visto si bien se remite a la Ley, como alega el Servicio de Rentas Internas, lo hace en los términos que han quedado reseñados en el considerando Quinto de esta resolución.

Además, se observa que se transgrede el inciso tercero del artículo 75 de la Constitución Política de la República, en cuanto prohíbe a la Función Ejecutiva, privar a las Universidades de sus rentas o asignaciones presupuestarias, como retardar injustificadamente sus transferencias.

SÉPTIMO.- Si la norma constitucional faculta el ejercicio de un derecho, y se permite que se impida el ejercicio de ese derecho, fuera del marco legal establecido, sin duda que se vulnera no solo la norma constitucional, que atribuye en este caso a los contribuyentes tal derecho (Artículo 72 de la CPE), sino que también se produce una violación del artículo 272 de la Constitución Política, en cuanto establece un orden y gradación jerárquica del ordenamiento jurídico, al cual las normas inferiores deben subordinarse, y además impone con toda claridad en su inciso segundo que: “Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior.”

En el presente caso, existen normas jerárquicamente superiores, como la Constitución Política y Ley de Régimen Tributario Interno que claramente regulan la donación de un porcentaje, en concepto de anticipo de impuesto a la renta.

Con esto, se configura además una violación a la seguridad jurídica, garantizada por el artículo 23 número 26 de la Constitución Política de la República. Seguridad Jurídica, que el Tribunal, en reiterados fallos ha señalado que consiste en la certeza y confianza que debe tener todo ciudadano de que las normas jurídicas, van a se aplicadas del modo previsto por el ordenamiento jurídico en vigencia...”

El Tribunal confirma la resolución del Tribunal Ad-quem y concede la acción de amparo constitucional.

Consideramos atinado el obrar del Tribunal, ya que a más de aplicar lo establecido en la Constitución en su artículo 257 que menciona que no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes, sigue la doctrina referente a la irretroactividad comúnmente aceptada, salvo la excepción que nos recuerda Asorey: “Algunos tribunales

constitucionales como el alemán, el norteamericano y el español, han aceptado la retroactividad que alcanza al periodo impositivo dentro del cual entró en vigor la ley o algún periodo cercano a aquél durante el cual se tramitó o aprobó la ley, teniendo en cuenta el conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectúen cambios en la legislación”.<sup>67</sup>

### III.

En los casos acumulados No. 880-00-RA (propuesto por el Defensor del Pueblo) con el No. 922-00-RA (signado finalmente el primero) se demanda en amparo que, no obstante que el Impuesto a la Circulación de Capitales fue derogado,<sup>68</sup> la Dirección General del SRI ha emitido la Circular No. 0890, de 18 de agosto del 2000, comunicando al sistema financiero nacional, que “...de conformidad con las reglas del Código Tributario, la derogatoria contenida en el artículo 214 entrará en vigencia a partir del 1 de enero del 2001...”, lo cual considera el accionante es un acto es ilegítimo e ilegal que contradice el artículo 6 del Código Civil que dice: “La Ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces. Podrá sin embargo, en la misma ley, designarse un plazo especial para su vigencia, a partir de su promulgación” (sic).

Continúa la demanda diciendo que la Disposición Final que consta en el artículo 216 de la Ley para la Promoción de la Inversión y Participación Ciudadana, (R.O. No. 144 del 18/08/2000),

---

<sup>67</sup> ASOREY Rubén, “El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario”, publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, “Principios Constitucionales Tributarios”, Compilador, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, España, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Pág. 334.

<sup>68</sup> JURISPRUDENCIA ESPECIALIZADA TRIBUTARIA, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Pág. 373 a 380. El Impuesto a la Circulación de Capitales (ICC) fue creado en sustitución del Impuesto a la Renta para gravar todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen a través de las instituciones del sistema financiero nacional. Su historia legal es dispersa y extensa: **a)** La Ley 98-17 de Reordenamiento en Materia Económica, en el Área Tributaria Financiera (Suplemento RO 78 del 01-12-1998), crea y regula el impuesto del 1% sobre el valor de las operaciones sujetas a gravámen. **b)** La Ley 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, (Suplemento RO 181 de 30-04-1999, en su artículo 19 deroga el inciso primero de la Disposición Final de la Ley 98-17, en razón de lo cual a partir del 1 de mayo de 1999 queda sin efecto la exoneración del impuesto a la renta y en su disposición general quinta manda que el ICC regirá hasta diciembre de 1999, creando además el régimen único de retenciones en la fuente a través del sistema financiero nacional, las que serán consideradas como anticipo del impuesto a la renta. **c)** La Ley de Racionalización Tributaria (Suplemento RO 321 de 18-11-1999; contempla varias disposiciones del ICC que se deben aplicar en el año 2000. Aquí se prevé que durante el ejercicio fiscal 2000 la tarifa será del 0.8%. **d)** Ley 2000-4 para la Transformación Económica del Ecuador (Suplemento RO 34 de 13-03-2000, deroga, entre otros, el artículo 12 de la Ley 98-17 que creó el ICC. **e)** La Ley para la Promoción de la Inversión y de la Participación Ciudadana (Suplemento RO 144 de 18-08-2000) deroga el artículo 1 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica, Tributario-Financiera y el Impuesto a la Circulación de Capitales del 0.8%. Resumen del autor obtenido de la Sentencia (15-03-2006) de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, publicada en RO 404 del 24-Nov-2006.

señala que quedan derogadas o reformadas todas las disposiciones que se opongan a la presente Ley, que entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial.

La Administración tributaria demandada alega la improcedencia de la acción diciendo: Que se intenta en contra de un acto normativo; Que la circular impugnada cumple con los requisitos legales; Que en el presente caso basta con demostrar que la liquidación o determinación del impuesto a la circulación de capitales sea anual, para que sobre ella rija la figura contemplada en el artículo 10 (ahora 11) del Código Tributario, es decir, su vigencia a partir del 01 de enero del 2000, siendo por tanto legítima su actuación al expedir la circular de marras. Que si se admite una entrada en vigencia inmediata de la derogatoria del Impuesto a la Circulación de Capitales (ICC) “se cometería una flagrante inconstitucionalidad al violentar el principio establecido en el artículo 257 de la Constitución, al darle carácter retroactivo a una norma en perjuicio de los contribuyentes”.(??).

En este caso el Juez *resuelve* rechazar por inadmisibile (sic)<sup>69</sup> la acción de amparo deducida por el recurrente.

En el segundo caso acumulado en el anterior, No. 922-2000 RA, manifiesta el accionante: “Que el 24 de agosto del 2000, retiró de su cuenta corriente del Banco del Pichincha, la cantidad de 400 dólares, del cual se le hizo la retención del 0.8% del impuesto que grava a la circulación de capitales...” impuesto que está derogado por el artículo 214 de la Ley para la Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana, (R.O. No. 144 del 18/08/2000), por lo que la retención realizada viola normas constitucionales y legales expresas.

En este caso el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, Segunda Sala, resuelve aceptar el recurso de amparo interpuesto.

El Tribunal Constitucional en el caso ya acumulado, considera:

“...CUARTO.- En el caso, a través de la acción de amparo se pretende se ordene la suspensión del acto ilegítimo contenido en la Circular No. 0890, de 18 de agosto de 2000, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas S.R.I., por la que comunica al Sistema Financiero Nacional, que de conformidad con las normas del Código Tributario, y por ser el ICC un tributo de aplicación anual, la derogatoria contenida en el

---

<sup>69</sup> La inadmisibilidad del recurso debería resolverse en el auto de aceptación a trámite por parte del juez de primera instancia constitucional y no en sentencia.

Art. 214 de la Ley para la Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana, entraría en vigencia a partir del 1 de enero del 2001. La Circular No. 0890, es el instrumento o la vía por la cual se pone en conocimiento del Sistema Financiero Nacional, la Resolución de 18 de agosto del 2000, adoptada por la Directora de Rentas Internas; de acuerdo con lo dispuesto en el numeral primero del Art. 12 y 62 de la Ley del Control Constitucional y el numeral 1 del Art. 276 de la Constitución, compete al Tribunal Constitucional en Pleno, conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de las leyes, decretos, resoluciones etc. En el presente caso, los accionantes valiéndose indebidamente de la acción de amparo constitucional, que protege "los derechos subjetivos", demandan suspender definitivamente los efectos de una resolución, que afecta derechos objetivos y generales, y ha generado efectos *erga omnes*, esto es para todos los ciudadanos ecuatorianos, con el sofisma de que lo que se impugna es el acto ilegítimo de la autoridad de la administración que aparece en la Circular No. 0890, adoptada por Dirección de Rentas Internas, pero la pretensión de la demanda es la de dejar sin efecto la referida resolución. Consecuentemente, la Sala no es competente para conocer el asunto, ni el procedimiento seguido es el apropiado, ya que la demanda debió presentarse acompañada de mil firmas o previo informe favorable del Defensor del Pueblo, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5 del Art. 277 de la Constitución, y según los procedimientos señalados en el Art. 19 y siguientes de la Ley del Control Constitucional...".

El tribunal zanja la discrepancia yéndose por el camino formalista, fácil pero inconveniente para la interpretación de los derechos constitucionales. Resuelve:

“...Inadmitir las acciones de amparo constitucional acumuladas, propuestas (...) por cuanto no procede la acción de amparo constitucional por las razones expuestas en el considerando CUARTO de la resolución, dejando a salvo la facultad de los accionantes para iniciar y seguir las acciones que estimen pertinentes de acuerdo con la Constitución y la ley; ya que la Sala no se ha pronunciado sobre lo principal, ni les niega ni reconoce derecho alguno...”.

En último término podría aceptarse que el Tribunal rechace (o inadmita) las acciones por improcedentes al considerar que se equivocaron las vías legales para impugnarlas. Lo que sí es objetable es que, estando llamado a dirimir y estudiar el conflicto de fondo y sobre otras alegaciones que se ventilan en estos dos casos acumulados, no lo haya hecho.

Así, creemos que valía la pena el análisis sobre la vigencia de la ley en materia tributaria contrastándola con lo que expresa el Código Civil, como alega el recurrente, lo que se dilucida aplicando el actual artículo 223 del Código Tributario.

También sobre el hecho de la aplicación de la ley tributaria promulgada según las reglas de vigencia que establece el segundo inciso del artículo 11 del Código de la materia, pero que, en relación a ello, incuestionablemente la ley que derogaba el ICC, en su Disposición Final (constante en el artículo 216 del conjunto de reformas legales llamada ‘Ley para la Promoción de la Inversión y Participación Ciudadana, (R.O. No. 144 del 18/08/2000) señala que “quedan derogadas o reformadas todas las disposiciones que se opongan a la presente Ley que entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial”.

Ello dejaría sin piso la argumentación de la administración, la resolución del Tribunal y la misma disposición del Código. La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha solventado la cuestión diciendo:

“De todo lo expuesto se concluye que ICC fue estatuido como un impuesto de ejercicio, cuya derogatoria debía aplicarse en el ejercicio siguiente, vale decir, en el 2001, en conformidad al inciso segundo del artículo 10 del Código tributario, para sustituir al impuesto a la renta. Así se infiere del Título I de la Ley 98-17 que lo puso en vigencia y de su disposición final.”<sup>70</sup>

También podría haberse profundizado en el hecho que la administración considere a sus circulares como actos normativos -lo cual debe ser motivo de otro trabajo-; o en la contradicción que existiría entre el segundo inciso del artículo 10 (ahora 11) del Código Tributario que dice: “Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores”, con el artículo 257 de la Constitución que manda: “No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”. En otras palabras, el Tribunal nos queda debiendo nuevamente.

### **3.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD.**

La concepción y el alcance jurídico del principio de igualdad no es más el tradicional. La igualdad de todos los ciudadanos ante la ley ha recibido un severo replanteo.

Particularmente en lo tributario este principio se presenta como una garantía de tratamiento igualitario dirigida a todos quienes se encuentran en una situación análoga o en una igual circunstancia jurídica; y, de tratamiento desigual, de quienes se encuentran en una situación, asimismo, desigual, conllevando a una visión y un alcance diametralmente distintos a la concepción tradicional.

Este nuevo sentido jurídico tiene como objetivo propender a la desaparición de las

desigualdades arbitrarias que provoca la supuesta “igualdad tributaria” de todos los contribuyentes, que terminan beneficiando o perjudicando a ciertos contribuyentes sin cumplir los auténticos valores del ordenamiento jurídico.

Moreno Padilla hace un análisis crítico del concepto tradicional de igualdad: su momento, su agotamiento y su evolución, diciendo:

“...existe una dicotomía entre la igualdad legal y la realidad; esta última es una lacerante desigualdad; entonces se pueden preguntar los legos en el derecho: ¿qué se consiguió con el principio de la aplicación igual ante la ley?. Realmente este principio fue plenamente justificado en su origen, toda vez que la demanda popular exigía terminar irremisiblemente con los privilegios.”<sup>71</sup>

Empero, prosigue Moreno Padilla, debe replantearse el concepto y, luego de su evolución, preguntarse ¿Cuál es el contenido jurídico del principio de igualdad? Y dice:

“Las respuestas se presentaron de acuerdo con la idiosincrasia de la política estatal; en el período posterior a la postguerra, las democracias se han fortalecido, inclusive últimamente los países comunistas, se buscan caminos de apertura. En esta forma con ánimo sereno se ha buscado que el derecho postule normas que dignifiquen a la persona humana, pero en este caso el principio aislado de la igualdad ante la ley no puede ser una respuesta por sí solo; ya que no procura disminuir la brecha de la desigualdad; inclusive en algún momento la puede hacer más profunda, así la aplicación igual de la ley entre desiguales, constituye un agravamiento de esta desigualdad. Fue así como se tuvo que modificar el principio clásico de la igualdad, para que contemplara aspectos de aplicación desigual entre desiguales, precisamente para buscar mantener la igualdad.

Los constituyentes italiano y español lo encontraron a través de la conceptualización de la necesidad de remover las barreras que impiden la dignificación de la persona humana. Por esta razón Lejeune insiste en la redimensión del principio de igualdad, con el propósito de que pueda abarcar a la igualdad como situación.

(...) De acuerdo con la idiosincrasia de algunos países de marcadas desigualdades, como es el caso de México; establecer en forma genérica el contenido de principio de la igualdad, es solo la parte inicial; toda vez que en estos casos se requiera una protección mucho mayor que evite en forma severa que esas desigualdades se ahonden y agraven. Se necesita un derecho que en forma clara, precisa y definitiva establezca las pautas de tratamiento para los iguales y para los desiguales”.<sup>72</sup>

Por otro lado De Luca recuerda que la igualdad de todos ante la ley no se acerca a la realidad fáctica y que es evidente que somos diversos, distintos, desiguales:

“La igualdad no puede ser sino un constructo, un artificio. La naturaleza, pese al empeño de Rousseau, no nos ha hecho iguales. Como señala Ferrajoli (1993, 55), el gran error de la tradición clásica que va de Aristóteles a Hobbes, de Locke a Rousseau y buena parte de los ilustrados, es argumentar la defensa de la igualdad en términos de argumentos fácticos de orden cognitivo (somos iguales porque todos morimos o porque todos nos

---

<sup>70</sup> Proceso 062-2002, Sentencia de 15 de Marzo de 2006, publicada en RO 404 del 24-Nov-2006). Acción de impugnación propuesta por Embotelladora Azuaya S.A. vs. SRI. Ver en “JURISPRUDENCIA ESPECIALIZADA TRIBUTARIA”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Pág. 380.

<sup>71</sup> MORENO PADILLA, Javier, “El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario”, publicado en GONZALES GARCIA, Eusebio, “Principios Constitucionales Tributarios”, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Pág. 287.

<sup>72</sup> *Ibidem*. Pág. 288.

podemos dañar o porque tenemos las mismas facultades e inclinaciones). Pero sucede que la situación de hecho no es la igualdad: la naturaleza nos ha hecho desiguales (...). La igualdad parte de la diversidad, es decir, de una situación de hecho en la que hay en parte igualdad y en parte diferencias. La diversidad -la diferencia- se contraponen a la homogeneidad, a la identidad, no a la igualdad. Las primeras se sitúan en el plano descriptivo; la segunda, no.”<sup>73</sup>

Dentro del principio de igualdad se debe o se tiene que estudiar algunos principios derivados como los de proporcionalidad, capacidad contributiva y generalidad, los cuales son estudiados con autonomía individual en unas veces y, en otras, se lo analiza como continentes unos de otros<sup>74</sup>.

Nosotros los consideramos que son varias categorías de un mismo concepto general. Aquí los estudiamos manteniéndolos dentro del principio de igualdad que creemos es el continente. Aunque, a diferencia de lo dicho existen autores como Montaña Galarza que defienden que el principio de capacidad contributiva es la base del de igualdad tributaria, cuando rememora por ejemplo que “Troja Jaramillo identifica un doble alcance de este principio (el de capacidad contributiva), que solo las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de la obligación tributaria, y al propio tiempo, que los particulares han de contribuir de acuerdo con su ‘capacidad económica’; añade que la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva”.<sup>75</sup> Incluso Montaña Galarza otorga total autonomía al principio de capacidad contributiva frente al de igualdad.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> DE LUCA, Javier, *“La Igualdad ante la Ley”*, publicado en *“El derecho y la justicia”*, Edición de Ernesto Garzón Valdéz y Francisco Laporta. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Editorial Trotta, Consejo Superior de Investigación Científica, Segunda Edición, Madrid, 2000. Pág. 493.

<sup>74</sup> PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZÁLES Eusebio, *“Derecho Tributario I”*, Pág. 154. Estos autores dicen que “El artículo 31.1 de la Constitución y el 3º de la Ley General Tributaria establecen tres principios muy vinculados entre sí. Glosándolos en el mismo orden en que aparecen enumerados, se presentan: a) el principio de capacidad económica, b) El principio de generalidad. c) El principio de equitativa distribución de la carga tributaria. El primero de los tres es básico, ya que resulta un presupuesto para la adecuada aplicación de los otros dos principios ya enunciados: el de generalidad y el de equitativa distribución de la carga tributaria”.

<sup>75</sup> MONTAÑO GALARZA, César, *“La obligación de contribuir y los principios de la tributación en la constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”*, publicado en FIGUEROA NERI, Aimée, *“Tópicos Fiscales Contemporáneos”*, Coordinadora de Publicación, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas - Universidad de Guadalajara, Guadalajara -México, 2004, entre las páginas 207 y 258, Pág.17 de la versión digital.

<sup>76</sup> *Ibíd.*, Pág. 19 de la versión digital. Dice César Montaña Galarza: “Arribar a un concepto de capacidad contributiva implica la interpretación de la norma constitucional utilizando varios instrumentos hermenéuticos, y que se la relacione con los diversos valores supremos, especialmente con los de justicia y libertad. La interacción de estos elementos conduce a contemplar varias cosas, entre ellas: que la norma constitucional que se ocupa del principio de capacidad contributiva intenta aclarar un criterio de justicia en materia impositiva; que constituye un criterio diferente al principio de igualdad; que ese criterio supone como una de las condiciones para gravar, la capacidad económica del contribuyente que debe ser mayor que un cierto mínimo, e idónea para concurrir a los gastos públicos; y, frente a iguales importes pueden subsistir varias capacidades contributivas, alrededor de la calificación constitucional de la capacidad económica. Otra lectura sobre la significación de la capacidad contributiva la concibe como medio de garantizar que cada gravamen cuente con su causa justificadora anclada en concretos datos reveladores de riqueza, de los cuales se pueda deducir que el sujeto es apto para afrontar la obligación impositiva. La capacidad contributiva entendida en su manifestación económica es entonces presupuesto, sostén, límite máximo, y causa que justifica la exacción tributaria.”

El principio de proporcionalidad establece que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución, lo cual ha producido que sea denominado también como de ‘capacidad contributiva. “La proporcionalidad consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano o reducidos recursos lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad total es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo”.<sup>77</sup>

Como hemos visto la capacidad contributiva se la analiza desde la perspectiva de la proporcionalidad, al respecto Valdés Villarreal enseña que este “...principio refleja la racionalidad del derecho. Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos”.<sup>78</sup> (...) “Particular dificultad práctica se produce para hacer respetar este principio constitucional de capacidad contributiva, en razón de las posibilidades o alcances de los medios de defensa de los contribuyentes, cuando el sistema se compone de varios tributos en secuela de suceso económico como la propiedad, la transferencia y la ganancia como causales de distintas cargas fiscales sobre un mismo bien.”<sup>79</sup>

La acepción de *generalidad* implica la referencia a todos los que componen una clase o a un todo sin determinación a una persona o una cosa en particular. Es decir que, las leyes tributarias

---

<sup>77</sup> MORENO PADILLA, Javier, “El principio de Igualdad en el Derecho Tributario”, publicado en GONZALES GARCIA, Eusebio, “Principios Constitucionales Tributarios”, trabajos presentados en el curso intensivo sobre principio constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, España, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq, México, 1984, Amparo en revisión 441/83, Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1984, Pág. 274.

<sup>78</sup> VALDÉS VILLARREAL Miguel, “La Justicia en las Contribuciones”, En GONZALES GARCIA Eusebio, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre “Principios Constitucionales Tributarios” celebrado en la Universidad de Salamanca, España, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Pág. 28.

<sup>79</sup> *Ibíd.* Pág. 29

deben hacer referencia de manera abstracta o de manera genérica, sin referirse a grupo o persona en particular, lo que crearía un tratamiento discriminatorio y, por lo tanto, inconstitucional.

“El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio. Desde este punto de vista, dos son los significados que hoy cabe atribuir a dicho principio.

En primer lugar, el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias.

Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable.

En segundo lugar, también el principio de generalidad ha adquirido hoy una nueva dimensión, como consecuencia de la estructura territorial plural que ha acuñado nuestra Constitución. Desde este punto de vista, será contrario al principio de generalidad –y, por consiguiente, al de solidaridad– cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas en que se ha vertebrado el Estado. La contribución a las cargas públicas y al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier vestigio de singularidad no justificada. Ello no sólo en el ámbito individual, sino también en el territorial, como expresan los arts. 138.2 y 139.1 CE”.<sup>80</sup>

Ahora bien, volviendo al principio de igualdad, podemos concluir que éste se constituye en un principio objetivo y no formal, lo que significa que no se les pueda otorgar a todos los contribuyentes un idéntico trato de manera estricta, ignorando los evidentes factores de diversidad socio económica.

La igualdad, tradicionalmente entendida con la expresión jurídica -y a veces coloquial- “todos somos iguales ante la ley”, no puede ser el límite o fin del principio, ya que actualmente dicho principio exige un mismo trato solamente para quienes están cobijados bajo una misma realidad. Una aplicación ciega, lineal y/o formal ocasiona la inobservancia de los derechos fundamentales. “Es claro que esta nueva igualdad de que hablan los textos constitucionales no es ya la igualdad formal que proclamaba la Revolución Francesa, sino que se proyecta más allá, pues no solo procura la igualdad ante la ley, sino la igualdad entre los hombres, esto es, la igualdad de hecho”.<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Pág. 131.

<sup>81</sup> MONTAÑO GALARZA, César, *“La obligación de contribuir y los principios de la tributación en la constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”*, publicado en FIGUEROA NERI, Aimée, *“Tópicos Fiscales Contemporáneos”*, Coordinadora de Publicación, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas - Universidad de Guadalajara, Guadalajara -México, 2004, entre las páginas 207 y 258, Pág.14 de la versión digital.

Criterios avanzados, cultivados contemporáneamente, instruyen respecto a entender el principio de manera distinta, tomando en cuenta razones económicas, políticas, sociológicas, culturales, de género, etc., tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo cual parecería más justo, más legítimo, más democrático. Todo esto nos sirve de sección introductoria para entender de mejor forma el análisis jurisprudencial subsiguiente que gira en torno de los principios mencionados o, en general, del principio de igualdad.

## I.

Así, en el caso No. 012-2003-TC, en la demanda de inconstitucionalidad del artículo 41 de la Ley de Reforma Tributaria, el Tribunal ha fallado respecto del principio de igualdad manifestando lo siguiente:

“...Que el Art. 21 del Código Tributario, reformado por el Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria, se refiere a los créditos a favor del sujeto activo, en este caso de particulares, por el pago de tributos en exceso o pago indebido, diferencia consustancial en virtud de que el Estado no es el generador del pago o tributo, sino que proviene de un erróneo cálculo del particular para satisfacer el tributo ordenado por ley. Siendo así, cómo el Estado puede asumir el error de los particulares y éstos pretender además el reintegro con los intereses que genere dicho error;

Que por tanto la ley resguarda y protege al Estado al señalar que dicho interés, en caso de ser atendido favorablemente, se lo reconocerá a partir de la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución de pago en exceso o del reclamo por pago indebido, de tal manera que su accionar resguarda el principio de igualdad ante la ley consagrado en la Constitución Política de la República y protegido por la acción de tutela, el mismo que impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación, para efecto de determinar los factores de igualdad y desigualdad que determinen el cumplimiento de este principio general de derecho;

Que del análisis efectuado este Tribunal no encuentra inconstitucionalidad alguna en el artículo impugnado...”;

Es importante lo mencionado por el tribunal en su fallo. Entiende que el concepto moderno acerca del principio de igualdad “impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación...” lo que es acertado y va de la mano con el cumplimiento y aplicación de los derechos fundamentales y de la evolución en el entendimiento de la igualdad formal hacia una igualdad real, “...se pasa, así pues, de un Derecho de la uniformidad, típico del estado liberal, a un Derecho de la diversidad, de una diversidad muy dispar, que repara en distintos

sujetos del derecho, pero también se detiene en la regulación de determinadas actividades, a las que contempla como un conjunto problematizado, para darle soluciones unitarias. (...) Frente a esta explosión de la diversidad se multiplican los regímenes jurídicos, y al Derecho le estallan la costuras.”<sup>82</sup>

## II.

En el caso No. 094-2000-TC, también se analiza el principio de igualdad en la demanda de inconstitucionalidad del estatus de ‘Contribuyente Especial’ que la administración tributaria central, basada en parámetros económicos específicos como volumen de activos, pasivos, compras, ventas, ingresos, entre otros, y mediante resolución, da a ciertos contribuyentes lo que, según palabras de los demandantes, es una diferenciación negativa que atenta contra el principio de igualdad tributaria.

El Tribunal enseña que:

“...el principio de igualdad fiscal tiene su aplicación en consideraciones de orden equitativo, distributivo y de proporcionalidad, que dicen relación con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de la misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación, el mismo que, igualmente, es general para todos quienes conforman ese universo...”;

Comparte el Tribunal la teoría que dicta que el principio de igualdad va de la mano con el de capacidad contributiva, y que entiende que, luego de aceptar las evidentes y grandes diferencias económicas que existen entre los contribuyentes, es posible -y a veces necesario- establecer mecanismos que, sin atentar contra los derechos fundamentales, propendan a cumplir con los objetivos recaudatorios de las administraciones tributarias.

Es más, el Tribunal razona en este caso que este tipo de diferenciaciones se las debe considerar como: “...la reglamentación para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes especiales, materia de las presentes acciones...”, y que son: “...una consecuencia de la aplicación del principio de igualdad fiscal, contenido en el artículo 25 de la Constitución Política de la República,

---

<sup>82</sup> VALPUESTA FERNÁNDEZ, María Rosario, *“Reflexiones de una jurista en crisis”*, en FORO No. 4, Revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Quito, UASB- Q y Corporación Editora Nacional, Quito, 2005, Pág. 104.

por lo mismo, mal puede considerarse que esta aplicación evidencie un discrimen.”

Ahora bien, el mismo caso que revisamos versaba además sobre la manera de declarar y pagar los tributos por parte de estos contribuyentes especiales, regulada por el ‘Reglamento para la Declaración y Pago de las Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Especiales’, en el que establece distintos modos de pago de las obligaciones. Esto constituiría, a criterio del demandante, una discriminación más, por lo que el Tribunal ha decidido que:

“...la reglamentación para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes especiales, es una de las formas de pago que se menciona en el artículo 42 del Código Tributario, (...) los mismos que tratan en su parte pertinente del formulario de autorización de débito automático de cuenta corriente para cualquiera de los bancos, que deberá entregar el contribuyente especial para cancelar los impuestos correspondientes más los recargos de ley...”;

Cabe aclarar entonces que si la condición de contribuyente especial no es inconstitucional porque se está tratando de manera igual a todos quienes se encuentran en un mismo segmento de gran actividad económica, es decir, están en una misma situación, tampoco lo son las obligaciones derivadas de dicha situación jurídica.

El Tribunal clarifica que el principio constitucional de igualdad de las personas ante la ley no neutraliza los alcances de los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, por lo que resuelve desechar la demanda de inconstitucionalidad propuesta por improcedente.

Creemos que el Tribunal ha obrado acertadamente, ya que la creación de este tipo de diferenciaciones no tienen que ver con la existencia de discriminación alguna sino con el distinto tratamiento tributario que se les debe dar a contribuyentes que están en distinta circunstancia, lo cual tiene relación con la capacidad contributiva que “...colabora para sustentar la imposición, así como para limitar y guiar al legislador en cuanto al uso del poder tributario como instrumento para conseguir la redistribución de la renta, (y que) también coadyuva a la realización de la igualdad material.”<sup>83</sup> La creación de la figura de los ‘contribuyentes especiales’ no es más que una técnica

---

<sup>83</sup> MONTAÑO GALARZA, César, *“La obligación de contribuir y los principios de la tributación en la constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”*, publicado en *“Tópicos Fiscales Contemporáneos”*, FIGUEROA NERI, Aimée, Coordinadora de Publicación, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas - Universidad de Guadalajara, Guadalajara -México, 2004, entre las páginas 207 y 258, Pág.17 de la versión digital.

administrativa de la estratificación de los contribuyentes, que sirve para un mejor control tributario y que cumple con el principio contemporáneo de igualdad.

### III.

En el caso acumulado No. 746-98-TC con el No. 856-99-TC se analiza una circunstancia similar.

Con informe favorable del Defensor del Pueblo, se interponen dos demandas en que se solicita la declaratoria de inconstitucionalidad, por razones de fondo, de la Resolución 12266 del Director General de Rentas, (R.O. No. 843 del 15/12/1995), que contiene el ‘Reglamento para la Declaración y Pago de las Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Especiales’.

Los fundamentos de la demanda giran, entre otras cosas, en el siguiente sentido: Que el régimen tributario por obligación establecida en la Constitución se regula por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad, es por eso que no se puede llevar una política de discriminación tributaria, atribuyendo a ciertos contribuyentes un régimen de cobro de sus obligaciones tributarias y a otros contribuyentes otro régimen, y menos aún podría suponerse que esos regímenes se sustenten en la posición económica baja o elevada, se debe considerar a todos los contribuyentes iguales, por ricos o pobres que sean.

Además menciona: (...) Que por vía de resoluciones y acuerdos ministeriales el Estado ha establecido que hay diversos tipos de contribuyentes los especiales y los ‘otros contribuyentes’, a los primeros se les aplica ciertas normas y a los ‘otros’ la base de la discriminación es la posición económica de los especiales. (...) Que existe una discriminación arbitraria que viola el principio jurídico de la igualdad (...) lo que implica trato injusto.

El Tribunal resolvió diciendo:

“Que, si por discriminación se entiende la diferenciación o distinción entre cosas o situaciones, la división para efectos de tratamiento en el cobro de tributos, responde a una distinción entre personas naturales y personas jurídicas (empresas privadas), siendo estas últimas las que han merecido un tratamiento especial. Si, desde otro punto de vista, se considera un tratamiento con inferioridad a personas o colectividades por diversas causas

(raciales, religiosas, políticas o sociales), la impugnación a la división aludida no tiene razón de ser, pues, como se desprende de los distintos instrumentos materia de las demandas, han sido creados, precisamente para dar una mejor atención a los contribuyentes especiales;

Que, en materia de tributación, el principio de igualdad fiscal tiene su aplicación en consideraciones de orden equitativo, distributivo y de proporcionalidad, que dicen relación con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de una misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación, el mismo que, igualmente, es general para todos quienes conforman ese universo;

Que, la reglamentación para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes especiales, materia de las presentes acciones, es una consecuencia de la aplicación del principio de igualdad fiscal, contenido en el artículo 256 de la Constitución Política de la República, por lo mismo, mal puede considerarse que esta aplicación evidencie un discrimen en los términos establecidos en el numeral 3 del artículo 23 de la Constitución, pues, la igualdad ante la ley que prevé esta disposición constitucional presupone que la ley, siendo general, "lleva a equiparar a todos los ciudadanos e incluso a todos los habitantes de un país, siempre que concurren identidad de circunstancias", (Cabanellas), situación que, precisamente, reflejan los casos del presente análisis, razón por la cual no existe inconstitucionalidad de fondo en las disposiciones impugnadas (...)"

El Tribunal finaliza desechando las demandas de inconstitucionalidad propuestas, por improcedentes, lo cual consideramos acertado, reiterando en esta parte los argumentos ya expresados en líneas anteriores.

#### IV.

En el caso No. 029-2000-TP se demanda en acción de inconstitucionalidad respecto a dos situaciones: las retenciones de impuesto a la renta a los salarios de los trabajadores, efectuadas cuando es evidente que estos ingresos no ocasionarán impuesto; y, la no devolución del impuesto cuando éste sea menor a las retenciones efectuadas, considerándolo como impuesto a la renta presuntivo. Se argumenta que constituyen gravámenes confiscatorios que violan los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva.

En el fallo el Tribunal resuelve aceptar parcialmente las demandas y declarar la inconstitucionalidad por el fondo y suspender los efectos del inciso segundo del literal a) del artículo 27 que consta en el capítulo 2 de las "Reformas Relativas al Impuesto a la Renta"; de la ley impugnada; y de la segunda parte de la Disposición Quinta, que textualmente dice: "...en el caso de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, si el Impuesto a la Renta es menor que las retenciones efectuadas, no habrá lugar a la devolución, pues se considerará como

Impuesto a la Renta presuntivo de derecho”; (...) ambas disposiciones contenidas en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (R.O. No. 181 del 30-Abril-1999), razonando que las normas cuestionadas violan los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad fundados en la capacidad contributiva, así:

“...Que es evidente que algunas normas de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, en particular aquellas expresamente impugnan los trabajadores, violan lo dispuesto en el Art. 35 de la Constitución y varias resoluciones de instrumentos internacionales, en particular el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, adoptado por la Asamblea General de la ONU, en Resolución 2200 A XXI, de 16 de diciembre de 1966, que entró en vigencia el 3 de marzo de 1976, Pacto del que el Ecuador es signatario y consecuentemente obligado a sus estipulaciones; y los convenios de la Organización Internacional del Trabajo, entre ellos el No. 98 referente al Derecho de Sindicalización y de negociación colectiva voluntaria (...) y que se encuentra en plena vigencia.

Que según la doctrina jurídico tributaria y los principios que conforman el Derecho Social, las indemnizaciones laborales no están ni deben estar sujetas a gravámenes n sometidas a impuesto a la renta, dada su naturaleza y cuyo objetivo en esencia, en resarcir el lucro cesante y compensar el daño emergentes (...) Por otra parte son conceptos distintos los términos “renta” e “indemnización”. Por todo ello, y en vista que según el numeral primero del Art. 35 de la Carta Política “La legislación del trabajo y su aplicación deben sujetarse a los principios de derecho social”; y, en caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales se aplicarán en el sentido más favorable a los trabajadores; tomando en consideración lo dispuesto en el artículo 3 y en otras normas constitucionales; es inconstitucional el literal a) inciso segundo, del artículo 27 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. (Tabla de Impuesto a la renta sobre indemnizaciones laborales)

Que en el caso No. 608-99TC que contiene la demanda del abogado J.N. y otros, en relación a la segunda parte del último inciso de la Disposición Quinta de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas permite la no devolución de los volúmenes de retención de impuesto a la renta pagado en exceso, cuando lo retenido sea superior de lo que correspondería pagar por impuesto a la renta, establece una clara confiscación de parte del patrimonio de los contribuyentes y viola los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad fundados en la capacidad contributiva, lo cual se halla explicitado en el artículo 256 de la Constitución, así como la segunda parte del último inciso del artículo 18 ibídem, por tales razones es procedente la declaratoria de inconstitucionalidad por la forma de la norma...”.

## V.

En el caso signado con el Nro. 0169-2006-RA<sup>84</sup> la Corporación para la Administración Temporal Eléctrica de Guayaquil (CATEG)<sup>85</sup> interpone acción de amparo constitucional en contra del Director Regional del SRI del Litoral Sur, impugnando el acto de autoridad pública contenido en el oficio No. RLS-DREO-2006-004, emitido y comunicado como consecuencia de la petición de la

<sup>84</sup> Ver en el Capítulo 3.4. “Derecho de Petición”, Parágrafo V se analiza este caso también No. 0169-2006-RA en donde se hace referencia a que las repuestas de la administración a peticiones consultivas no pueden ser consideradas -de por sí- Consultas Tributarias.

<sup>85</sup> La CATEG es una persona jurídica de derecho privado creada mediante Decreto Ejecutivo No. 712 del seis de agosto de 2003, publicado en el Registro Oficial No. 149 del 18 de agosto del propio año, con finalidad pública, sin fines de lucro, con patrimonio y fondos propios, domiciliada en la ciudad de Guayaquil, regulada por las disposiciones del Título XXIX del Libro I del Código Civil y su propio Estatuto.

entidad accionante para que se le autorice a incluir en sus facturas de venta la leyenda ‘Contribuyente No Sujeto a Retención’.

Dice que el SRI emitió la comunicación (al parecer el accionante toma todos los oficios como actos administrativos) No. 1090 12005OJUR011951 que señala que “siempre que las facturas, notas de venta, liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios, notas de crédito, cumplan con los requisitos pre impresos previstos en el artículo 17 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, siempre que la Corporación que usted representa tenga en su totalidad ingresos exentos podrá incluir en los mencionados comprobantes de venta la leyenda ‘Contribuyente No Sujeto a Retención’.

Menciona que por ello, la CATEG procedió a poner en sus facturas dicha leyenda, pero que luego el SRI le notificó, mediante oficio también, que la entidad “no se encuentra exenta del pago del impuesto a la renta y, en consecuencia, no está autorizada para incluir en sus comprobantes de venta” dicho enunciado.

El juez de instancia resolvió rechazar la acción y por apelación el Tribunal conoció la causa resolviendo:

(...) “QUINTO.- Al revisar la norma transcrita, la enumeración de las entidades sin fines de lucro, que están exoneradas del pago de Impuesto a la Renta, es claramente una enumeración TAXATIVA, puesto, que se usa la expresión “**de:**”, lo cual quiere decir solo las enumeradas en la norma, porque sino el número 5 del artículo 9, habría usado la expresión “**como:...**” o habría agregado al final de la enumeración “**u otros similares...**”. Por lo cual siendo la norma clara, no ha lugar a la interpretación dada.

La acción formulada se limita a mencionar los derechos que considera se han violado, pero la sola mención de las normas no basta para fundamentar la violación que se aduce se ha producido, lo cual es fundamental, tratándose de un amparo constitucional, destinado a proteger los derechos constitucionales de las personas. Que, aún si hubiese tal fundamentación, sobre el derecho a la igualdad, este Tribunal en múltiples fallos, ha expresado que para que exista tal violación debe tratarse de individuos que están en EL MISMO TERCIO EN COMPARACIÓN, y debe producirse un trato desigual que conduzca a la prohibición de un derecho que se gozaría sin el tratamiento desigual, a lo cual se suma la existencia de un criterio valorativo negativo en el resultado.

En la especie, el número 5 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se refiere a instituciones que desarrollan actividades que no tienen un fin económico, ni conllevan la explotación económica de una actividad.

Por el contrario, existiendo múltiples empresas que se dedican a la misma actividad, lo pertinente es que, la CATEG, aún siendo una persona jurídica privada, sin fines de lucro, sea tratada de modo similar a quienes están en el mismo tercio en comparación, a quienes desarrollan la actividad de generación y distribución de energía eléctrica. Lo cual no ocurriría si se hace una discriminación solo para la persona jurídica accionante, como se pretende con la acción presentada, con lo cual sí se contribuiría a la inseguridad jurídica en el sector.

(...) En cuanto al debido proceso, no es procedente tal invocación, ya que en el presente caso no se trata de que al actor se lo haya sometido a ningún juzgamiento.

SEXTO.- El acto impugnado (fojas 14), se limita a precisar el alcance de la norma del artículo 9 número 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que contiene una enumeración precisa de quiénes están sujetos a la exoneración del impuesto, así como determina el alcance de la respuesta que anteriormente diera el SRI ante una pregunta formulada por la CATEG, pero que no constituye una Consulta Tributaria, en la cual la autoridad expresó que, siempre que la Corporación tuviera en su totalidad ingresos exentos, podría incluir en los comprobantes de venta “contribuyente no sujeto a retención”, pero que ello no puede interpretarse como haber autorizado a la CATEG al no pago de Impuesto a la Renta.

Debe considerarse además que según el número 5 del artículo 9 de la Ley referida, en caso de las instituciones no cumplan con los requisitos para la exoneración, se prevé que únicamente, deberán tributar respecto de las utilidades que obtengan en las actividades empresariales, de carácter económico, que desarrollen en competencia con otras sociedades obligadas a pagar impuesto a la renta...”.

(...) “NOVENO.- Si por todo lo anotado, el acto contenido en el Oficio No. RLS-DREO-2006-004 es legítimo, y si esta magistratura no esté atribuida para ratificar el acto contenido en el Oficio No. 1090 12005OJUR011951, como se solicitó, y no se advierte la violación de los derechos constitucionales invocados, no se dan los fundamentos necesarios para la procedencia del amparo constitucional...”.

Con estos razonamientos decidió<sup>86</sup> confirmar la resolución del Juez de instancia constitucional, y desechar la acción de amparo constitucional. Lo más importante del fallo es la conceptualización profunda y rica que hace del principio de igualdad, que extraído del texto del Considerando Quinto, nos ilustra diciendo:

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

Sin embargo, por lo mismo que la igualdad y la no discriminación se desprenden de la idea de unidad de dignidad y naturaleza de la persona es preciso concluir que, no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana. Por lo anotado no ha lugar a la violación de este derecho”.

---

<sup>86</sup> Voto de mayoría de los doctores Jorge Alvear Macías, Juan Montalvo Malo, Tarquino Orellana Serrano, Enrique Tamariz Baquerizo y Santiago Velázquez Coello. Voto salvado del doctor Jacinto Loaiza Mateus. Abstención del doctor Ricardo Chiriboga Coello. Ausentes doctores José García Falconí y Carlos Soria Zeas.

### **3.3.1. Capacidad Contributiva.**

En líneas anteriores hemos acogido la conformación o conceptualización del principio de igualdad como continente de otras categorías (proporcionalidad, capacidad contributiva, equidad).

Así como existen doctrinarios como Jarach, que "...con una gran dosis de crítica asevera que este principio tal cual se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma, lo que implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que forman el acervo ideológico del gobierno."<sup>87</sup>, existe una fuerte corriente doctrinaria de no pocos autores, que lo consideran como principio tributario autónomo<sup>88</sup>, aunque "...Sobre la potencialidad de la capacidad contributiva se ha discutido mucho, sin que hasta ahora se pueda decir que se haya arribado a posición unívoca de parte de la doctrina, por lo que en su defecto se puede recurrir a las interpretaciones jurisprudenciales..."<sup>89</sup>

En todo caso, puede entenderse como el reflejo "...de la racionalidad del derecho. Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos".<sup>90</sup>

#### **I.**

---

<sup>87</sup> Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Pág. 301, Ver en MONTAÑO GALARZA, César, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en la constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina*, publicado en "Tópicos Fiscales Contemporáneos", FIGUEROA NERI, Aimée, Coordinadora de Publicación, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas - Universidad de Guadalajara, Guadalajara -México, 2004, entre las páginas 207 y 258, Pág.18 de la versión digital.

<sup>88</sup> José Osvaldo Casás refiere que dicho principio ha sido reconocido por la doctrina y refiere a: Roberto Tamango, Dino Jarach, Juan Carlos Luqui, Héctor Villegas, Enrique Bulit Goñi, Aristides Corti, Rodolfo Spisso, entre otros. Enseña que "...de algún modo encuentra sustento en principios afines y derechos receptados en tal plexo -tales como equidad, derecho de propiedad, igualdad y razonabilidad-, ha sido objeto de particular invocación por la Corte Suprema de Justicia en sus fallos, y se exhibe con una presencia cada vez mas vigorosa en el constitucionalismo provincial." Ver en CASÁS, José Osvaldo, "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente", Ad-Hoc. BS. As., Pág.175.

<sup>89</sup> MONTAÑO GALARZA, César, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en la constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina*, publicado en "Tópicos Fiscales Contemporáneos", FIGUEROA NERI, Aimée, Coordinadora de Publicación, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas - Universidad de Guadalajara, Guadalajara -México, 2004, entre las páginas 207 y 258, Pág.18 de la versión digital.

<sup>90</sup> VALDÉZ VILLARREAL, Miguel, "La justicia en las contribuciones" publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *Principios Tributarios Constitucionales*, Compilador, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Pág. 28

En el caso No. 613-06-RA una compañía limitada demanda amparo en contra del Municipio Metropolitano de Quito (Administración tributaria seccional), en particular contra su Dirección Financiera de Rentas, solicitando se revise y rectifique el valor del impuesto de la patente municipal por el año 2004. Impugna puntualmente el acto administrativo contenido en la Resolución No. 00128 del 12 de enero de 2006, que resolvió -negativamente para el accionante- el reclamo administrativo presentado respecto del impuesto pretendido, en donde adicionalmente ratifica la emisión del título de crédito.

Menciona el recurrente tres aspectos: Que existe un exceso del 500% del valor que canceló en el año anterior, por lo que se le está exigiendo un pago indebido y en exceso (sic); Que de acuerdo al balance empresarial la mayor parte de activos se encuentra (sic) en la provincia de Galápagos donde también paga impuestos municipales; y, Que, como lo establece el artículo 11 (actual 12) del Código Tributario, la Ordenanza en que se basa el cobro sólo es de aplicación para el siguiente período calendario y no respecto del año en que se le pretende cobrar.

No constan en el fallo las alegaciones de la entidad demandante, a pesar de su asistencia a la audiencia correspondiente.

El tribunal resuelve, en la parte medular, lo siguiente:

“...SÉPTIMA.- Uno de los aspectos principales del caso presente, y que el Tribunal Constitucional ha considerado en casos similares, es aquel que consta en el Art. 134 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, en el que se dice “**Excepto en lo contencioso tributario**, toda persona natural o jurídica que se creyere perjudicada por una ordenanza, acuerdo o resolución de la municipalidad, podrá elevar su reclamo al correspondiente concejo, el cual obligatoriamente lo resolverá en el plazo máximo de quince días...”.(Lo resaltado nos pertenece) Agrega la norma que cuando la apelación se origine en la violación de preceptos constitucionales, se podrá acudir ante el Tribunal Constitucional. Pero resulta evidente que lo que se pretende por medio de esta acción es que, vía amparo constitucional, se declare la suspensión del tributo aplicado por la municipalidad, por cuanto éste es desproporcionado, razón por la cual el demandante alega “pago indebido y pago en exceso”, y otros argumentos, como aquél de la irretroactividad de la ley tributaria, lo que nos obliga a remitirnos al Código Tributario que en su Art. 65 habla de la administración tributaria seccional, abarcando en esto al ámbito provincial y municipal.”

“OCTAVA.- En este orden de cosas, la pretensión del accionante queda sin sustento, por cuanto el juez constitucional no está facultado para determinar pagos indebidos o en exceso, o cualquier otro tema que se dé en materia tributaria, pues la competencia radica exclusivamente en la jurisdicción contenciosa – tributaria, en la forma como lo señala el Art. 220 del Código Tributario que expresamente se pronuncia en el sentido de que el tribunal Distrital del Fiscal es competente para conocer y resolver las acciones de impugnación propuestas por los contribuyentes...”.

En base de lo citado el tribunal rechaza la demanda de amparo, por lo cual vale mencionar que el fallo ‘hace gala’ de desconocimiento jurídico tributario y, más grave aún, de manejo constitucional.

Es evidente que el recurrente -aunque con rudeza- se refería a una desproporción en el valor del tributo que se le pretendía cobrar, cuando alegaba “pago indebido y pago en exceso”. Esto debía obligar al Tribunal a remitirse no sólo al Código Tributario, como lo hizo con evidente visión legalista, indebida en sede constitucional, sino a los principios y derechos constitucionales y a la doctrina que inspira y regula la tributación; partiendo particularmente de la revisión de la Ordenanza Municipal de marras en relación con la Resolución impugnada y la demanda.

En dicha ordenanza se establece en su Art. II.40 lo siguiente “Tarifa.- El impuesto de patente se calculará aplicando a la base imponible, esto es, **al monto del capital con que operen los sujetos pasivos**, la siguiente tabla...” (El énfasis es del autor). Dicha tabla tiene distintos niveles. De la siguiente forma:

<b>Desde</b>	<b>hasta</b>	<b>Sobre fracción básica</b>	<b>Sobre fracción excedente</b>
0	\$10.000		1%
\$10.000	\$20.000	\$100	1.2%
\$20.000	\$30.000	\$220	1.4%
\$30.000	\$40.000	\$360	1.6%
\$40.000	\$50.000	\$520	1.8%
\$50.000	En adelante	\$700	2%

Finalmente dice la norma que el impuesto no será inferior a \$10 dólares ni superior a \$5.000 dólares.

¿Qué debió hacer el TC? Creemos que aplicar el principio de capacidad contributiva, empezando por analizar el texto de la ordenanza y su tabla, aparecen tres elementos a discutir.

Primero, que la base imponible es el capital de operación de los sujetos pasivos y que extrañamente la resolución impugnada en su numeral 3) menciona que “...de la documentación se desprende (...) que en el ejercicio económico 2004 donde se refleja que el patrimonio de USD\$ 271.261,58 mismo que sirve de base para la emisión del impuesto a la patente municipal (...) resultante de la diferencia entre el total del activo menos el total del pasivo.” Así pues, conceptos

como capital de operación y patrimonio son contable y financieramente distintos. Y si solamente se toma en cuenta ese indicador -el capital de operación- no alcanza para establecer la capacidad de pago del contribuyente, como lo menciona Alma Beatriz Quiñónez cuando dice: “la capacidad de pago presupone necesariamente una capacidad económica global de la persona obligada, impone gravar todos los hechos indicativos de riqueza, la renta global, no un ingreso aislado, el patrimonio neto y los incrementos de capital y patrimonio y el gasto global, de tal manera que es ésta la capacidad la medida de cada uno para cumplir con las obligaciones tributarias”.<sup>91</sup>

Segundo, Que el impuesto no puede superar los \$5.000 dólares y que de acuerdo a la resolución impugnada se le estaba pretendiendo cobrar \$5.100,20; y, Tercero, que la ordenanza fue sancionada el 17 de diciembre del año 2004, con lo cual regía a partir del primero de enero del año subsiguiente 2005, es decir, para que se recaudar el monto del impuesto desde ese año, debiendo hacerlos desde el año 2006, en base la ordenanza aprobada y, mientras tanto, debía seguir siendo aplicada la normativa anterior.

Todo ello nos da para cuestionar la superficialidad del fallo y su escapatoria a la resolución del problema constitucional planteado, desde la ley y el espíritu de las acciones constitucionales: precautelar los derechos fundamentales de las personas, entre ellos los de los contribuyentes, ya que es, pues, una realidad que el incremento de un año respecto del siguiente en lo que tiene que ver al impuesto mencionado, en el orden del 500 por ciento, afecta el principio de igualdad y la capacidad contributiva del recurrente.

### **3.4. PRINCIPIO DE SUPREMACÍA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA COMUNITARIA SOBRE LA INTERNA.**

#### **I.**

---

<sup>91</sup> QUIÑÓNEZ, Alma Beatriz, *“Los Principios Tributarios en la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad”* Ver, en “Justicia, libertad y derechos humanos”, Tomo II, Ensayos en homenaje a Rodolfo E. Piza Escalante, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Costa Rica, Pág. 806.

Lo establecido en la resolución del Tribunal Constitucional No. 016-2002-TC constituye la ratificación del proceso de integración normativa comunitaria y de la posición doctrinaria respecto de su supremacía frente a la normativa interna de los países miembros.

En este proceso se aceptó la demanda de inconstitucionalidad propuesta en contra de los Decretos Ejecutivos No. 1212 (RO. 264 del 12-02-2001); y, No. 1400-A (RO. 309 del 19-04-2001), cuya vigencia se prorrogó por Decreto Ejecutivo No. 2791 (RO. 614 de 09-07-2002), el cual amplió hasta el 31 de diciembre de 2002 el efecto de los dos primeros, es decir, extendió el plazo para la importación, con derechos arancelarios con tarifa 0%, de chasis descabinados nuevos, buses y busetas nuevos para el transporte escolar, taxis nuevos, vehículos de transporte pesado y carga liviana nuevos, que realicen las asociaciones o federaciones nacionales de transporte terrestre debidamente registradas.

El demandante alegó que dichos decretos ejecutivos contravenían el artículo 5 del Convenio de Complementación en el Sector Automotor (RO. 363 de 18/01/2000) suscrito por Ecuador con Colombia y Venezuela, que fijó un arancel común del 35% para determinadas categorías de vehículos; y, por otro lado, inobserva “lo establecido en el artículo 98 del Acuerdo de Cartagena, que establece que los países miembros se comprometen a no alterar unilateralmente los gravámenes que se establezcan en las diversas etapas del arancel externo” (sic).

El Tribunal abunda en un patrón constitucionalmente establecido y respecto del que no existe mayor discusión: la normativa comunitaria es supralegal, claramente. Se pronuncia además en lo referente a la potestad impositiva del Presidente de la República quien, en uso de sus atribuciones establecidas en el Art. 257 de la Constitución Política de la República y en el Art. 15 de la Ley Orgánica de Aduanas, fija mediante decreto ejecutivo un arancel externo para el sector automotriz, en contraposición al establecido en un convenio comunitario andino, y dice:

“...se concluye que la atribución presidencial para establecer, reformar o suprimir aranceles tiene como condición la de sujetarse a los convenios internacionales, para el caso, al Convenio Complementario en el Sector Automotor que, publicado en el Registro Oficial, forma parte de la Legislación a la que debe supeditarse toda normativa interna y en el que el Ecuador se comprometió a establecer los aranceles allí fijados (...) la reforma arancelaria, al adoptar una disminución unilateral, conlleva una situación inequitativa y, en última instancia, una

violación a la normativa del Acuerdo de Cartagena, en primer lugar y al Convenio Complementario en el Sector Automotor”.<sup>92</sup>

El Tribunal dice que la inobservancia a las normas de los instrumentos internacionales, entre ellos los comunitarios, contraría la disposición constitucional que establece la jerarquía jurídica de los convenios y tratados internacionales contenida en el artículo 163 de la CPE : “Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la república y prevalecerán sobre las leyes y otras normas de menor jerarquía.”

La doctrina plasmada en nuestra Constitución refiere sencillamente que una vez aprobados los tratados y convenios internacionales prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía, aunque no habla de preeminencia por sobre la Constitución.

Por ello, creemos acertado la decisión del Tribunal cuando declara la inconstitucionalidad de los antes mencionados decretos ejecutivos y muy extraños los actos de la Presidencia de la República que contrarían una expresa norma constitucional como la del mentado Art. 163 de la CPE. Evidentemente la justicia constitucional al analizar principios tributarios ha limitado y restringido la potestad impositiva del ejecutivo nacional, lo que denota un adecuado manejo de la norma, al hacer funcionar el sistema de contrapesos y fundamentarse en la doctrina.

Como lo dice Montaña Galarza, el principio de primacía del Derecho Internacional sobre la ley interna “...Abre el camino para afirmar doctrinariamente dentro de una construcción unitaria del orden jurídico la primacía del derecho internacional como solución única capaz de ofrecer, como

---

<sup>92</sup> El Acuerdo de Integración Subregional Andino ó "Acuerdo de Cartagena" expresa en su artículo 1 "El presente Acuerdo tiene por objetivos promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano. Luego, en su artículo 3 literal b) se establece que "Para alcanzar los objetivos del presente Acuerdo se emplearán, entre otros, los mecanismos y medidas siguientes: (...) b) La armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes.". Tomando en cuenta las características especiales de dos de sus países miembros como Ecuador y Bolivia, el Acuerdo ha previsto tratamientos arancelarios preferenciales en beneficio de esos dos países; empero, deben ser asumidos de acuerdo al procedimiento que el mismo convenio establece y no de manera unilateral. Así, el Art. 117 dispone "Bolivia y el Ecuador podrán establecer las excepciones que les sean autorizadas por la Comisión, a propuesta de la Secretaría General, al proceso de aproximación de sus aranceles nacionales al Arancel Externo Común que les permitan aplicar sus leyes vigentes de fomento industrial, principalmente en lo relacionado con la importación de bienes de capital, productos intermedios y materias primas necesarias para su desarrollo. Dichas excepciones no podrán aplicarse en ningún caso más allá de dos años antes de la plena aplicación del Arancel Externo Común".

categoría lógica, un conjunto de respuestas incontrovertibles a los numerosos problemas que plantea la convivencia internacional. De las teorías que sobre este particular se han construido, prevalece en la práctica la tesis monista pero en un sentido moderado, que concibe al derecho internacional y al nacional como partes de un ordenamiento jurídico unitario; dentro de esta unidad el último nivel constitucional define el lugar que ocupará primero”.<sup>93</sup>

Por otra parte, Araceli Mangas y Diego Liñán, cuando se refieren a la primacía del derecho comunitario por sobre la legislación de los estados miembros dicen:

“No cabe hablar de superioridad del Derecho Comunitario sobre la Constitución ni cabe seriamente hablar de un conflicto entre Constitución y normas comunitarias: la Constitución se aplica plenamente en los ámbitos que siguen siendo competencia soberana del Estado miembro, pero en los ámbitos atribuidos a la Unión y regulados por normas comunitarias se aplica el Derecho Comunitario en toda su plenitud y el Estado no puede invocar la Constitución para impedir los efectos de la norma comunitaria válida. Luego, todo Estado miembro debe adecuar su Constitución *antes* de su ingreso en la Unión Europea a fin de permitir al Derecho Comunitario desplegar todos sus efectos con plenitud”.<sup>94</sup>

### **3.5. DERECHO DE PETICIÓN.**

Los derechos constitucionales en materia tributaria también han sido objeto de análisis del Tribunal Constitucional, por lo que iniciamos este estudio con el derecho constitucional de petición, dentro del que se encuentra o del cual se deriva la institución de la consulta tributaria. Efectuamos dicho análisis tributario ‘a la luz’ del Derecho Constitucional, el cual requiere un gran e incluso mayor esfuerzo personal e institucional, particularmente en el caso de la consulta tributaria por sus efectos derivados. Por ello Egas Reyes menciona que:

“De lo dicho se desprende que la interpretación tributaria es indispensable al momento de absolver una consulta. La administración en el pronunciamiento que realiza debe interponer los métodos de interpretación de las normas impositivas, porque de esta manera logrará que el resultado del proceso interpretativo sea el justo y legal.

Esto último es lo deseable, sin embargo, en no pocas ocasiones ocurre el fenómeno contrario, ya que suelen resolverse consultas sobre casos idénticos, en los cuales se pide la absolución de un mismo punto de derecho y

---

<sup>93</sup> MONTAÑO GALARZA César, *“Manual de Derecho Tributario Internacional”*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Serie ‘Estudios Jurídicos’ No. 25, Quito, Ecuador, 2006. Pág. 36.

<sup>94</sup> MANGAS Araceli y LIÑÁN Diego, *“Instituciones y Derecho de la Unión Europea”*, Tercera Edición, Editorial TECNOS, Madrid - España, 2002. Pág. 420.

la respuesta es diametralmente distinta. Un ejemplo es el caso de las consultas emitidas a la Asociación de Agentes Navieros del Ecuador (ASONAVE), por parte de la ex directora general del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, al consultársele sobre el tema del domicilio tributario de las líneas navieras extranjeras (empresas constituidas al amparo de leyes extranjeras). En la primera de las consultas contestó indicando que dichas sociedades se encontraban domiciliadas en el país, como establecimiento permanente, y luego más tarde, al absolver otra consulta de igual naturaleza, respondió indicando que dichas entidades no tenían domicilio ni establecimiento permanente en el Ecuador, como en efecto ocurría.

Situaciones como las descritas, que reitero no son pocas, atacan al principio de seguridad jurídica<sup>95</sup>.

“(…) También es un principio aceptado que la consulta absuelta no es susceptible de recurso posterior alguno ante ninguna autoridad, de ahí la importancia del contenido de su pronunciamiento. Si el pronunciamiento es equivocado a todas luces, aunque conceptualmente dicha consulta no obliga al administrado, sin embargo, por razones prácticas el ciudadano, en cuestión de impuestos siempre quiere tener la certeza de su funcionamiento legal, pudiendo causar los perjuicios del caso”<sup>95</sup>.

## I.

En el caso 012-2003-TC se demanda la inconstitucionalidad de los artículos 45 y 41 de la Ley de Reforma Tributaria que reforman el artículo 131 (actual 138) del Código Tributario, referido a la posibilidad de que la administración niegue la consulta tributaria por carecer de los elementos necesarios para la formación de un criterio, lo cual según los demandantes viola el derecho de petición y sosteniendo que las leyes no pueden restringir dichos derechos y garantías constitucionales.

Al respecto el Tribunal Constitucional manifiesta que la no presentación de documentación para emitir la absolución negativa de la consulta no es un problema de fondo ni viola garantías constitucionales:

“Que respecto a la impugnación que se hace al Art. 45 de la Ley de Reforma Tributaria que reforman el Art. 131 del Código Tributario, hay que precisar que tal impugnación se refiere al primer inciso de ese artículo que dice: "De considerar la Administración Tributaria, que no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absolutorio completo, se tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación". No obstante, de la revisión del texto de la Ley de Reforma Tributaria se concluye que la aplicación del precepto jurídico, materia de inconstitucionalidad, guarda la debida correspondencia y armonía con las normas que le anteceden contenidas en el Art. 43 y en el Art. 44 del mismo ordenamiento de ley, pues a través de ellas se concede al sujeto pasivo la facultad de consultar a la administración tributaria previa la presentación de los documentos que fueren necesarios para la formación de un criterio, sin perjuicio de que la misma administración lo requiera del administrado. En el caso, esta norma tiende a obligar al administrado a fundamentar de manera completa y sostenible una petición en materia tributaria, facultad que de modo alguno contraviene norma constitucional (...);”

## II.

---

<sup>95</sup> EGAS REYES Pablo, *"La Interpretación en Materia Tributaria"*, FORO: Revista de Derecho No. 3, Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004", Págs. 166.

En el caso No. 024-2002-TC se rechazó la demanda de inconstitucionalidad de los dos incisos agregados al artículo 131 (actual 138) del Código Tributario mediante el artículo 45 de la Ley de Reforma Tributaria (R.O. Suplemento No. 325 de 14-05-2001) por no ser inconstitucionales ni por el fondo ni la forma, en base al siguiente argumento relacionado asimismo con la consulta:

"Que, para que el órgano competente emita su criterio sobre la consulta, necesario es que cuente con los elementos indispensables que le conduzcan a la eficacia, verdad y certeza, más si no se encuentran suficientemente establecidos esos medios, la administración tributaria se encuentra en el deber de considerar que la consulta no se ha presentado, sin que este comportamiento pueda significar de manera alguna se viole el derecho al debido proceso establecido en el número 27 del artículo 23 de la Constitución Política de la República, o que viole el derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, consagrado en el número 17 del artículo 24 de la Carta Suprema del Estado; y, antes bien, encausa a la seguridad jurídica, al debido proceso y a la tutela efectiva de los órganos judiciales;

Que, los elementos que caracterizan a la absolución de la consulta impiden que de ésta pueda recurrirse al reclamo o a alguna acción judicial a menos que sea el resultante de documentos erróneos, de notoria falsedad; pero si se puede recurrir del acto o actos que se deriven o sean consecuencia de la absolución de consulta y que constituyan determinación o liquidación de obligaciones tributarias que se dicten de acuerdo con los criterios manifestados en la absolución de la consulta. Es, en consecuencia, inapropiado sostener que se violan los derechos consagrados en el número 27 del artículo 23 o el número 17 del artículo 24 de la Constitución Política de la República;"

Consideramos que el Tribunal pudo haberse extendido recordando a la administración la obligatoriedad que tiene de motivar todos sus actos y, en el caso particular, para que proceda la devolución de la consulta, adquiriendo suma importancia el hecho que la administración esté obligada a referir cuáles son los elementos, la información o los documentos que le harían falta para provocar una respuesta a la consulta.

Quizá eso se deba a lo implícito de esta situación constitucional o a que evitó redundar, aunque para efectos de salvaguardar los derechos de los contribuyentes y para didáctica de los funcionarios de la administración, hubiese sido apreciable su constancia expresa.

La doctrina sostiene un criterio coincidente con el manifestado por el Tribunal, en virtud de una evidente e íntima relación que tiene la consulta tributaria con el derecho de petición, ya que en ella "se procura conocer anticipadamente cuál será el tratamiento tributario a que deberá someterse el

consultante”<sup>96</sup> (...), lamentablemente “más, se ha venido desnaturalizando esta institución utilizándola como medio de defensa y no como opinión sobre la inteligencia y aplicación de las normas tributarias”. Si bien comporta un acto administrativo, lo que tiene el consultante es una expectativa y por tanto no es recurrible.<sup>97</sup>

### III.

Lo sostenido se confirma en el proceso No. 019-2001-AA cuando se demanda acción de inconstitucionalidad contra la consulta tributaria.

Se demanda acción de inconstitucionalidad contra la consulta tributaria absuelta mediante el oficio de la Directora General de Servicio de Rentas Internas del 30 de abril de 2001 signado con el No. 000303. Así pues, se le consultó a la administración el tratamiento que debía darse a un caso relativo al impuesto a los vehículos motorizados, consulta negativa a sus intereses, despachada luego de sesenta días, que se habría basado en normativa que a ese tiempo se encontraba derogada.

Es un caso muy interesante y susceptible de estudiar largamente pero a nuestro criterio el Tribunal se desvía del análisis, resolviendo sobre un aspecto que, si bien es importante, no es el principal.

La Sala empieza preguntándose acertadamente si la consulta es o no un acto administrativo y la relaciona en el sentido de que tales actos son los que están firmes y ejecutoriados, de acuerdo a lo que presupone el artículo 110 C.T.:

“El artículo 110 del Código Tributario establece que, únicamente los actos determinativos de obligación tributaria, las verificaciones de declaraciones, estimaciones de oficio o liquidaciones pueden ser objeto de reclamo en el plazo de veinte días hábiles; por lo tanto, el oficio No. 00303 expedido por la Directora del Servicio de Rentas Internas, no es susceptible de reclamo, por no hallarse previsto dentro de dicha disposición legal y como tal, no se encuentra en firme ni está ejecutoriado (...)”

---

<sup>96</sup> TROYA, José Vicente, “*La Consulta Tributaria*”, Documento de clase para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar, UASB, Sede Quito, Diciembre de 2002. Pág. 3.

<sup>97</sup> *Ibíd.*, Pág. 6.

Criterio errado creemos, ya que el Tribunal analiza el acto administrativo de la absolución de la consulta como un '*oficio*'.<sup>98</sup> En el proceso se estableció que el demandante efectuó una consulta tributaria y que la Administración tributaria -aunque fuera de plazo- la absolvió; y, más allá de su resultado, la contestación debe tener los elementos propios del acto administrativo: objetivos, subjetivos y formales, que sirven o se verifican en la exteriorización del acto, de manera escrita. Se podría considerar la notificación como el último elemento del acto administrativo.

Si analizamos los elementos enunciados y los contrastamos con la naturaleza de la consulta, podríamos decir que entonces sí es un acto administrativo; y, por tanto, podría y debería ser impugnado. Sin embargo, la generalidad no exime de la existencia de excepciones y, por ello, la consulta tributaria por expreso mandato legal del artículo 135 y siguientes del Código Tributario, no es recurrible ni en vía administrativa ni judicial.

Pero surge una inquietud adicional ¿Se puede recurrir de la consulta en la vía de la justicia constitucional? En base a la jurisprudencia de marras estaría negada esta posibilidad, fundamentalmente porque el Tribunal, equivocadamente, no la considera ni como resolución ni como acto administrativo. Textualmente citamos otro apartado del fallo:

“...el oficio que absuelve una consulta en modo alguno constituye una Resolución como respuesta de un reclamo (...) En tal virtud, no puede calificarse de 'actos administrativos' a los oficios que absuelven consultas tributarias, para los cuales según disposición expresa de la Ley, les está negado reclamo alguno, la razón consistiría en que la consulta es un criterio vertido por la administración en relación a la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreto, este criterio, vincula únicamente a la propia administración que lo expide y en modo alguno al consultante...”.

El criterio resulta doctrinaria y técnicamente confuso, ya que respecto a la consulta -mejor dicho, su absolución- podría entenderse como que no califica como un acto de autoridad pública y, luego, más específicamente, como acto administrativo.

---

<sup>98</sup> La definición me parece antitécnica pero vale recordar que incluso existen pronunciamientos jurisprudenciales que reconocen a los *oficios* la categoría de decisiones o resoluciones administrativas. Así, en el Boletín No.13-14 del extinto Tribunal Fiscal, No. 2279, Págs. 57 a 68, aparece la resolución emitida en el juicio propuesto por Productora Agrícola Tropical Ecuatoriana (PATE) vs. Ministerio de Finanzas, en donde se dijo: "... c) Si bien doctrinariamente las decisiones por resoluciones de la Administración deben ser fundadas, manifestada formal y esencialmente los motivos o razones en que se apoya, la falta de esa fundamentación o razonamiento de tales actos no le quita su carácter de decisiones o resoluciones administrativas.

Por otra parte, tampoco se lo puede calificar como '*oficio*', ya que esta categoría no se encuentra determinada en la ley y en la doctrina tributaria, adquiere connotaciones diversas.

La consulta es la institución jurídica, el oficio es el medio de su manifestación y notificación, por lo que, evidentemente, ésta no es un acto de mero trámite y debe tener los elementos del acto o resolución administrativa. Podríamos decir que es una institución *sui generis* que -según el maestro Troya Jaramillo- se vierte en un acto administrativo que según la doctrina y el Código Tributario debe ser escrito, motivado y notificado al proponente, a fin de que surta efectos, que no es recurrible y que tiene fuerza vinculante para la propia administración.<sup>99</sup>

Finalizamos el acápite diciendo que el análisis del Tribunal se queda corto porque no analiza la parte medular de la demanda. En este caso evidenciaría que los tributos no son siempre instituciones de carácter personal sino que, en el caso del impuesto a los vehículos motorizados, se estaría gravando al automotor, lo cual se trata en el párrafo subsiguiente y que deberá ser materia de un estudio más amplio.

#### IV.

El caso No. 190-2002-RA es un caso similar al anterior pero impugnado en la vía del amparo en contra de la absolución de una consulta tributaria y en donde la administración apela de la sentencia dictada en su contra.

En la acción se impugna la pretensión de cobrarle por parte de la administración tributaria del impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre de un vehículo particular, por todo el año 2000 y el 2001, a pesar de haber comprado el automotor a la concesionaria el 20 de noviembre de 2000, considerando que debe pagar la parte proporcional del impuesto anual del año 2000 por el tiempo o desde el tiempo en que lo adquirió y no por la totalidad del año 2000 que no fue pagado por el anterior propietario.

---

<sup>99</sup> TROYA, José Vicente, "*La Consulta Tributaria*". Documento de clase para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar, UASB, Sede Quito, Diciembre de 2002, Págs. 10 y 11.

Indica que interpone amparo con ese propósito y que el cobro se realice en la forma prescrita en el Art. 256 de la Constitución, esto es, en forma proporcional, en relación a la fecha de adquisición del automotor y sin intereses de mora. Expresa que la impugnación está dirigida al oficio mediante el cual se absolvió la consulta planteada, en la que se decía que es criterio del SRI que el recurrente debe pagar la totalidad del impuesto a los vehículos motorizados, correspondiente al año 2002, por el vehículo que adquirió el 20 de noviembre del 2000. Es importante destacar que el SRI no asistió a la audiencia oral, cuyos efectos analizamos en otros apartados de este mismo trabajo.

Aunque el Juez de instancia concedió la acción de amparo, el Tribunal revocó la sentencia diciendo:

“CUARTO.- De acuerdo con el Art. 7, numeral 4 de la Ley de Creación de Servicio de Rentas Internas, publicada en el R. O. No. 206 de 2 de diciembre de 1997, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas es competente para absolver la consulta formulada por el Ab. Rafael Ayala Guillen, contenida en el Oficio No. 000303 de 30 de abril del 2001, dentro del trámite No. 2090103006110. En lo principal, el pago del impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre se ampara en la siguiente normativa tributaria: El Art. 1 de la Ley del Impuesto a los Vehículos Motorizados de Transporte Terrestre estipula un impuesto anual sobre los vehículos al transporte de personas o carga de uso particular y de servicio público. El Art. 8 de este mismo ordenamiento jurídico dispone que el referido tributo debe ser pagado hasta el 31 de julio de cada año y que en el caso de vehículos nuevos el pago del tributo se debe efectuar dentro de los 30 días posteriores a la fecha de adquisición. El Art. 14 del Reglamento General a la Ley del Impuesto a los Vehículos Motorizados de Transporte Terrestre establecía que el período ordinario para el cobro del impuesto a los vehículos comprendía del 1 de febrero al 31 de julio de cada año. Mediante Decreto Ejecutivo No. 664-E de 7 de abril de 1993, publicado en el R. O. No. 180 de 30 de abril de ese mismo año, se reformó el Art. 14 del citado Reglamento y se agregó un inciso que señalaba "Los propietarios de vehículos nuevos lo harán dentro del plazo de treinta días contados a partir de la fecha de adquisición, conforme lo estipulado en el Art. 8 de la Ley y al artículo 52 de la Constitución Política, esto es, pagando la parte proporcional anual, determinada desde la fecha de adquisición del vehículo nuevo, hasta el 31 de diciembre de ese año". Con Decreto Ejecutivo No. 560 de 8 de febrero de 1999, publicado en el R. O. No. 129 de 12 de los mismos mes y año, se reformó el Reglamento a la Ley del Impuesto a los Vehículos Motorizados y se sustituyó el inciso segundo del Art. 14 de ese Reglamento eliminando la denominada "proporcionalidad" de pago del tributo para los vehículos nuevos. La reforma entró en vigencia a partir del 1 de enero del año 2000, en virtud de que el Impuesto a los Vehículos Motorizados es anual y su aplicación debe observar el Art. 10, inciso segundo del Código Tributario que dice: "Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores." El 30 de octubre del año 2000, el S. R. I. dictó la Resolución No. 813 que en su artículo único dispone: "Los propietarios de vehículos nuevos adquiridos en el año de 1999, pagarán la parte proporcional del impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre de ese año, que será calculado únicamente en proporción al número de meses comprendidos desde la fecha de adquisición hasta la finalización del año. A partir del ejercicio económico del año 2000, el referido impuesto anual será satisfecho en su totalidad, sin importar la fecha de adquisición del nuevo automotor".

QUINTO.- Los efectos jurídicos de tales normas tributarias son generales y cumplen con la función de regular la aplicación de disposiciones legales y reglamentarias de la administración tributaria inherentes al régimen de impuesto a los vehículos de transporte terrestre, expedidas por los órganos administrativos competentes. De lo anotado se evidencia que el actor mediante amparo impugna la aplicación, calificada por él como improcedente e ilegal, de actos normativos cuya vía en el ejercicio de una garantía constitucional para impedir su vigencia, no es la apropiada. También plantea la inconstitucionalidad de una norma legal sin que exista pronunciamiento en

este sentido del Tribunal Constitucional, atento la potestad conferida por el Art. 276 de la Constitución Política de la República, pues para ello se prevén las correspondientes acciones de inconstitucionalidad. En cuanto a los actos normativos, el Art. 80 del Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva los define de la siguiente manera: "Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. De conformidad con la Constitución corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria.". El Art. 83 de este mismo cuerpo legal norma la impugnación de los actos administrativos: "Las personas que consideren afectadas por las disposiciones de actos normativos o por los actos de ejecución de los mismos podrán pedir su derogatoria o reforma en sede administrativa, sin perjuicio del derecho que les asiste de impugnarlos judicialmente.". Este artículo se encuentra en concordancia con el Art. 100, del Procedimiento Impugnatorio en Sede Administrativa, inciso tercero del mismo Estatuto de Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva que textualmente dice: "Sin embargo, la impugnación en sede administrativa por parte de los administrados contra cualquier acto administrativo no será una condición previa para que puedan ejercer su derecho de recurrir directamente al Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo o Tributario competentes según el caso. El iniciar y continuar dicha impugnación en sede administrativa será facultativo, ya sea en materia contencioso administrativa o contencioso tributaria.". Para concluir y al tenor de lo prescrito por el Art. 95 de la Constitución Política de la República que regula la acción de amparo, el Tribunal Constitucional no es competente para ordenar el cobro de impuestos, la aplicación o no de intereses de mora, así como tampoco para disponer la concesión de beneficios crediticios y salvo conductos de circulación vehicular, pretensiones planteadas por el actor en el acápite II, Fundamentos de Derecho, numerales 1, 2 y 3 de su demanda..."

Aunque puede considerarse muchas de las peticiones de la demanda improcedentes y la acción inadecuada o ilegal, creemos que el Tribunal se queda -nuevamente- en el campo de las formalidades las que, si bien es cierto son importantes, no obstan para que emita un pronunciamiento respecto del fondo del asunto planteado, dando su enriquecedora opinión.

Así, el *quid* del asunto es la expedición y la aplicación de normativa tributaria obviando los principios generales del derecho tributario y especialmente el principio de igualdad, relacionado con la proporcionalidad de los tributos. Recordemos lo que plantea el actor cuando dice que debería pagar el proporcional del impuesto anual del año 2000 por el tiempo en que adquirió el dominio del vehículo y no por la totalidad del año, en que no lo tuvo, diciendo que eso les corresponde a los anteriores propietarios.

Son penosas las afirmaciones del tribunal en el considerando Quinto y denotan una falta de prolijidad al momento de la revisión de los autos, porque de la lectura de los antecedentes del fallo, el accionante no impugna mediante amparo los cuerpos normativos que regulan el impuesto, sino que impugna la consulta tributaria que efectuó al respecto, cuando dice "...Que la absolución de la consulta viola lo dispuesto en los Arts. 23; 30 y siguientes; 35 y siguientes; 256, 272 y 273 de la Constitución Política de la República. Con tales antecedentes y amparado en lo dispuesto por el Art.

95 de la Carta Magna y por el Art. 46 y siguientes de la Ley del Control Constitucional, plantea acción de amparo constitucional...”.

Por otra parte, el juzgador se limita solamente a sostener de manera superficial que: “...Los efectos jurídicos de tales normas tributarias son generales y cumplen con la función de regular la aplicación de disposiciones legales y reglamentarias de la administración tributaria inherentes al régimen de impuesto a los vehículos de transporte terrestre...”. Ahora bien, si asumimos esta reciente afirmación como sostenible, debemos reconocer entonces que las reglamentaciones, por ser tales y por permitir la aplicación de los tributos, son válidas, pese a que violen o puedan violar derechos fundamentales o principios tributarios.

En el caso, (más precisamente en los dos casos relatados contenidos en este párrafo IV y en el párrafo III) el recurrente demandó un aspecto importante, como es el hecho que considera que debe pagar la parte proporcional del impuesto que dice le correspondería, contado desde la fecha en que adquirió al dominio del automotor.

Respecto a eso, olvida analizar el actor -y también el Tribunal- la naturaleza del impuesto a los vehículos motorizados, que es lo substancial que se impugna. Así, de la lectura de las regulaciones del impuesto<sup>100</sup>, en el Art. 1 de la Ley de Reforma Tributaria que lo creó, se establece en el ‘Objeto del Impuesto’ lo siguiente: “Establécese el impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos motorizados, destinados al transporte terrestre de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público”, es decir, que su característica es la anualidad, por lo que su determinación o liquidación debe realizarse por períodos anuales.

En el Art. 3 se establece el ‘Sujeto pasivo’ del impuesto diciendo “Son sujetos pasivos de este impuesto los propietarios de los vehículos a los que se refiere el artículo 1 de esta Ley”.

---

<sup>100</sup> Ver la siguiente normativa: Ley No. 004, RO. No. 83 de 09 de Diciembre de 1988; el Reglamento a la Ley 004, publicado en RO. 04 del 27 de enero de 2000; la Ley de Reforma Tributaria publicada en RO. Suplemento No. 325 del 14 de mayo de 2001; y, su Reglamento de Aplicación publicado en RO. No. 460 de 23 de noviembre de 2001.

Con ello, el hecho generador no es la disposición legal de automotor sino su propiedad actual respecto del periodo que se paga o que se pretende pagar.

Claro que esto ocasiona que quien adquiere un vehículo a la mitad del año fiscal o en un subsiguiente año, deba cancelar las obligaciones pendientes de pago del anterior propietario, lo cual está en relación con el Código Tributario, que en sus artículos del 26 al 30 establece la figura de los Responsables de tributos, diferenciándolos de los contribuyentes, cuando dice, por ejemplo el Art. 26 que “Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

## V.

En el caso Nro. 0169-2006-RA, ya analizado antes, en el párrafo destinado al principio de igualdad, en uno de los considerandos, el fallo se refiere a la consulta tributaria. Así:

“...SEXTO.- El acto impugnado (fojas 14), se limita a precisar el alcance de la norma del artículo 9 número 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que contiene una enumeración precisa de quiénes están sujetos a la exoneración del impuesto, así como determina el alcance de la respuesta que anteriormente diera el SRI ante una pregunta formulada por la CATEG, pero que no constituye una Consulta Tributaria, en la cual la autoridad expresó que, siempre que la Corporación tuviera en su totalidad ingresos exentos, podría incluir en los comprobantes de venta “contribuyente no sujeto a retención”, pero que ello no puede interpretarse como haber autorizado a la CATEG al no pago de Impuesto a la Renta...”.

Enseña el Tribunal que las respuestas que hace la administración tributaria a las peticiones de los contribuyentes no pueden ser consideradas -de por sí- consultas tributarias, entendidas como institución del derecho tributario que obligan a la administración. Abunda además diciendo, que ese tipo de comunicaciones no pueden considerarse como autorizaciones -entendemos ni tácitas ni expresas- a los contribuyentes para incumplir deberes formales o legales, tomando en cuenta que tanto el procedimiento referido por el actor, como la contestación efectuada por la administración, no fueron canalizadas conforme al procedimiento que el Código Tributario establece para el caso, en sus artículos 135 al 138.

### 3.6. DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.<sup>101</sup>

Cuando Asorey se refiere a la seguridad jurídica nos dice que en el campo del derecho tributario este principio se realza o, mejor dicho, asume su mayor intensidad:

“Si el derecho tributario es un derecho de exacción jurídica constitucionalmente expresado, deviene que el principio de seguridad jurídica, por su carácter fundamental, resulte preeminente en el ámbito tributario. También cabe recordar que las normas tributarias son la antesala de la aplicación de rigurosas normas penales que garantizan la vigencia del propio sistema fiscal, llegándose incluso en muchos ordenamientos a que la interpretación de la configuración del hecho imponible a los efectos de la calificación del ilícito se encuentre a cargo de tribunales penales.

La influencia de la seguridad en el ámbito tributario no es una apreciación axiológica sino que deviene de una comprobación lógica tanto de la naturaleza del propio principio como del terreno jurídico sobre el cual indagamos.

Resultaría injustificado y reiterativo recordar que el principio de legalidad es esencial a la idea del derecho tributario. Más allá de la forma de gobierno en que se encarna el fenómeno tributario la vigencia del principio de legalidad resulta una conclusión insoslayable de cualquier forma de tributación. En el Estado moderno constituye una realización indispensable del Estado de Derecho.

Si ese principio de legalidad sin la cual no se concibe contemporáneamente la idea de tributo tiene como contenido la seguridad, resulta fácil deducir que todo el derecho tributario se encuentra influenciado por el principio de seguridad y certeza.

Por ello nos parece acertada la conclusión de Xavier en cuanto a que la seguridad jurídica asume su mayor intensidad posible en la rama del derecho tributario.<sup>102</sup>

¿Por qué la seguridad jurídica asume su mayor intensidad cuando hablamos de impuestos?

Porque “...el Estado moderno surge como consecuencia de la demanda de seguridad formulada por una sociedad estratificada en clases sociales. De hecho, si hubiera que elegir una sola palabra para definir a la modernidad, creo que sería la palabra ‘seguridad’. Esta se entiende en tres niveles: a) Como seguridad ciudadana o policial; b) Como seguridad en las tierras y los mares; y, “c) Como seguridad jurídica, pues el comercio y la industria a gran escala sólo pueden desarrollarse si los

---

<sup>101</sup> En el caso No. 602-2002-RA, el Tribunal Constitucional se ha referido al derecho a la seguridad jurídica en los siguientes términos: “...SÉPTIMO.- El derecho garantizado en el Art. 23, numeral 26 de la Constitución Política de la República busca eliminar la inseguridad jurídica cuyo rasgo típico es: “la quiebra de la previsibilidad con lo concerniente al ejercicio del poder público” (Jorge Reinaldo Vanossi, *El Estado de Derecho en el Constitucionalismo Social*, Editorial Eudeba, Buenos Aires, 2000, Pág. 804). La condición fundamental sobre la que se sustenta la seguridad jurídica es la certeza de la ley aplicable de forma que, dentro del Estado de Derecho, cualquier persona al ejecutar un acto puede prever con absoluta certeza el tratamiento que la ley, previamente promulgada, le va a dar a dicho acto; sin que pueda el Estado, ya sea violando la ley o modificándola *ex professo*, modificar las consecuencias jurídicas de dicho acto para, con efecto retroactivo hacer que el acto tenga consecuencias jurídicas diferentes a las que tenía en el momento de su realización...”.

<sup>102</sup> ASOREY Rubén, *“El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario”*, publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *“Principios Tributarios Constitucionales”*, Compilador, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992, Pág. 331.

actores saben a qué atenerse y pueden prever qué pasará si se violan los términos de alguna negociación. Aparecen así las leyes y los tribunales modernos.<sup>103</sup>

Es importante, entonces, la seguridad jurídica, además que sirve para disminuir la carga sociológica negativa que tienen o pueden seguir teniendo los impuestos, ya que al fin de cuentas no dejan de ser exacciones, que incluso han causado guerras y/ o rebeliones: “... la historia de casi todos los países en los que hoy sus habitantes tienen una muy escasa propensión a la evasión impositiva nos ofrece ejemplos de fortísimas convulsiones derivadas precisamente de negativas a pagar impuestos. Desde la Alemania de Lutero a la Suecia de Gustavo Vasa, el protestantismo encuentra un terreno fertilizado ya desde los tiempos de Wyclif y Zwinglio con el abono de la negativa a pagar indulgencias, diezmos, anatas y otras contribuciones a la Iglesia. Por su parte, desde 1213 con la Carta Magna y hasta la Gloriosa Revolución de 1688, Gran Bretaña se vio constantemente sacudida por guerras y rebeliones que encontraban en la cuestión tributaria una de sus causas principales. La Independencia de Estados Unidos se origina en la negativa a pagar el impuesto al té. El Rey de Francia tuvo que convocar a los Estados Generales que derivaron en la Revolución de 1789 a consecuencia de problemas fiscales”<sup>104</sup>.

Así, el cumplimiento de los principios tributarios y los derechos fundamentales en materia impositiva, es mayormente importante, y sirve para desterrar la arbitrariedad y la discrecionalidad, causales de la inseguridad jurídica.

### **3.6.1. Acciones constitucionales por aspectos varios: negativas, procedimientos irregulares o notificaciones preventivas de la Administración tributaria.**

---

<sup>103</sup> Ver en [http://www.urbeetius.org/upload/alegatos\\_delpercio.pdf](http://www.urbeetius.org/upload/alegatos_delpercio.pdf), DEL PERCIO Enrique, “Sociedad, Estado y Tributación”, Urbe Et Ius, Revista de Opinión Jurídica, Pág. 7 de la versión digital.

<sup>104</sup> Ibid. Pág. 2 de la versión digital.

Hemos agrupado de esta forma algunos comportamientos personales e institucionales de la Administración tributaria en relación con el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Consideramos que a veces los caminos legales tributarios, administrativos o judiciales, resultan insuficientes para ciertas actitudes o ciertas acciones discrecionales generadas en la administración, por lo que las acciones constitucionales resultan vías expeditas hasta para denunciar las evidentes afectaciones de derechos. Por ello citábamos a Asorey cuando decía que todo el derecho tributario se encuentra influenciado por el principio de seguridad y certeza.

## I.

En el caso signado con el No. 0729-2003-RA el representante legal de la Compañía de Economía Mixta AUSTROGAS interpone acción de amparo constitucional en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, por un proceder a todas luces irregular y extraño. Ante el juez de civil de instancia constitucional expresa que la Administración tributaria le informó que al estar aquélla realizando una revisión, previo a la conclusión del trabajo de determinación y emisión del acta respectiva, ‘disponía’ (sic) que conforme el artículo 207 del Reglamento a la LRTI, convoca a la revisión y lectura de las actas borrador, del procedimiento, metodología y conclusiones de la determinación, requiriendo su presencia y la del contador de la empresa, en sus dependencias.

Menciona el accionante que el día y hora fijados para la diligencia administrativa no se exhibió ni se comunicó el acta borrador, sino que se hizo una proyección (en formato *power point* suponemos) y que ante la petición de que se le entregue el documento para conocer su texto, se le manifestó que únicamente existía en medio magnético, por lo que solicitó que se suspenda la diligencia hasta que se cuente con el documento por escrito, con las firmas de responsabilidad y con los requisitos reglamentarios y legales, lo cual no fue aceptado. Que lo detallado constituye un acto ilegítimo que violenta sus derechos constitucionales y que presenta acción de amparo constitucional

encaminada a exigir la inmediata suspensión del acto ilegítimo de diligencia de ‘revisión y lectura’ de las actas borrador, hasta que se arbitren las medidas del caso conducente a garantizar efectivamente los derechos que le asisten.

Increíblemente, el Director Regional del SRI del Austro, a través del Procurador de la institución, manifestó -entre otras alegaciones de forma y procedimiento- “...que en ninguna parte de la Disposición Reglamentaria se ordena la entrega o notificación de las actas borrador al contribuyente, lo que manda es la revisión conjunta de su contenido; que las actas borrador son susceptibles de modificación por parte de la Administración Tributaria ante la eventual presentación de observaciones por parte del contribuyente auditado; y, que las actas borrador existen y el propio recurrente lo reconoce al presentar un recurso de hábeas data para que las mismas le sean presentadas...”. Lo cual

El Juez resolvió aceptar el amparo propuesto, en consideración a que se habían quebrantado las disposiciones contenidas en los artículos 81 (actual 81) del Código Tributario y 207 del Reglamento de la LRTI, lo que violenta los derechos consagrados en los numerales 26 y 27 del Art. 23 (seguridad jurídica y debido proceso); y Art. 24 numeral 10 (derecho a la defensa) de la Constitución Política del Estado.

El Tribunal Constitucional en el considerando Séptimo del fallo recuerda el taxativo procedimiento que establece el artículo 207 del Reglamento de Aplicación de la LRTI y que la Administración tributaria está obligada a cumplir cabalmente<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> El Artículo 207 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa: “Concluido el proceso de revisión y cruce de información, así como el análisis de las declaraciones, informes y demás documentos utilizados en el proceso de auditoría, **se levantará la correspondiente acta borrador** de determinación tributaria, en la cual en forma motivada se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco o del contribuyente por concepto de impuestos, multas e intereses, cuando aplique”. Las actas de determinación deben contener lo siguiente: denominación de la administración tributaria; número del acta de determinación; nombres y apellidos, razón social o denominación, número del Registro Único de Contribuyentes y la dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo; nombres y apellidos completos y cédula de identidad del representante legal, de ser el caso; nombres y apellidos completos y cédula de identidad del contador; lugar y fecha de emisión del acta de determinación; obligaciones tributarias a las que se refiere la auditoría tributaria; fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas u observaciones, si las hubiere; valor del impuesto o impuestos a pagar; valor de las multas que correspondan; tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos; y, firma del funcionario

Luego, continúa el Tribunal y sostiene:

“...OCTAVO.- Que, el accionante afirma que sus abogados exigieron la exhibición del acta borrador ya que el acto al que se había convocado tenía por objeto proceder a su lectura y revisión, señalándose por parte de los funcionarios del SRI que ésta sólo existía en un medio magnético. Al respecto, el accionado señala lo siguiente: "Queda demostrado entonces, que lo ordenado es una revisión conjunta del acta-borrador, que mejor si podemos para esta revisión conjunta, hacer uso de las herramientas que la tecnología ha puesto a nuestra disposición y en lugar de presentar otra impresión para realizar una lectura incómoda que no facilitaría la comprensión al pretender revisarla 10 personas a la vez, proyectar la imagen del acta-borrador (que existe y es real, que consta por escrito y debidamente motivada) para de esta forma pretender que la revisión se desarrolle de manera encausada, coherente, interactiva y que facilite al contribuyente conocer su contenido y, en caso de creerlo conveniente, presentar las observaciones a la misma dentro del término establecido" (fojas 30), mas, luego, indica que estas actas no fueron entregadas al accionante, "porque tal situación no está dispuesta en ninguna norma legal o reglamentaria" (fojas 31);

NOVENO.- Que, si un acta borrador de determinación tributaria debe contener una serie de elementos (considerando séptimo), incluyendo la firma de responsabilidad del funcionario de la unidad de auditoría, es obvio que ésta debe existir por escrito y no sólo en medio magnético, y es natural que ésta deba ser entregada al administrado, para que fundamente sus discrepancias dentro del plazo de veinte días. ¿Cómo puede el sujeto pasivo establecer que el acta borrador existe físicamente con todos esos requisitos, incluyendo la firma, si no le es entregada? El accionado afirma que existe el acta borrador, pero no señala que ésta reúne todos esos requisitos. El acta borrador condiciona la existencia de actos posteriores en la determinación tributaria, por lo que la omisión impugnada es ilegítima en cuanto al procedimiento...”;

“...DÉCIMO PRIMERO.- Que, la omisión ilegítima vulnera el derecho de defensa del peticionario, toda vez que, sin la entrega física del acta borrador no podrá ejercer sus facultades de oposición haciendo presentes sus discrepancias, lo que además vulnera el principio de seguridad jurídica, toda vez que la entrega del acta borrador no es una concesión graciosa de la administración sino una obligación dentro del procedimiento de determinación tributaria, derechos que se consagran en los artículos 23, número 26, y 24, número 10, de la Constitución. Se hace presente que las garantías al debido proceso no se aplican únicamente en el procedimiento penal, sino en cualquier proceso que tenga por objeto determinar la responsabilidad del administrado, incluyéndose la tributaria, tal como se consagra en el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La omisión ilegítima en la que ha incurrido la administración tributaria, amenaza de modo grave e inminente los derechos del accionado, por lo que se reúnen los requisitos de procedencia de esta acción constitucional;

DÉCIMO SEGUNDO.- Que la acción de amparo (...) o protege al gobernado de las consecuencias de una omisión, así mismo ilegítima, provenientes de autoridad pública, que por violar dichos derechos, causen un daño grave e inminente. (...) Por todo ello, a la acción de amparo no le cumple resolver el fondo del asunto controvertido ni suplir los procedimientos que el ordenamiento jurídico ha establecido para la solución de una controversia...”;

Este es un caso paradigmático de inseguridad jurídica y de violación de los derechos a la defensa y al debido proceso cometidos por parte de la Administración tributaria. Por ello, obviamente, el Tribunal resuelve ratificar la decisión del juez a quo y conceder el amparo propuesto.

---

responsable de la Unidad de Auditoría. Este artículo, además, dispone lo siguiente: "Esta acta borrador será revisada conjuntamente con el sujeto pasivo. En el caso de surgir discrepancias éste tendrá el plazo de 20 días para fundamentar sus reparos. De no haber observaciones o luego de recibidas, la Unidad de Auditoría procederá al análisis pertinente luego de lo cual se elaborará el acta de determinación definitiva, que suscrita por el Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación".

Si recordamos la norma del Art. 207 del Reglamento de Aplicación de la LRTI ésta establece que se 'levantará' la correspondiente acta borrador mencionando catorce (14) datos de identificación, además de los fundamentos de hecho y derecho de las afirmaciones que en ella consten.

Luego, existe un plazo de 20 días para que el contribuyente presente sus reparos al documento y posteriormente, acogiendo o no las observaciones, debe la administración proceder a emitir el acta definitiva, la cual también debe ser entregada y notificada.

Así pues, no se menciona que expresamente que el acta borrador deba ser notificada al contribuyente, tampoco que deba ser entregada, pero es increíble que deba llegarse al extremo de reglamentar tanto la normativa, que se tenga que plasmar en una resolución o instructivo el hecho que las actas borrador deben ser entregadas físicamente al contribuyente, lo cual fácilmente se entiende si la norma le faculta a éste 20 días para las revise y las objete.

## **II.**

En el caso No. 0434-2004-RA el Rector de la Universidad S.G.P., comparece ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de Manabí y Esmeraldas, e interpone acción de amparo constitucional en contra de la Administración tributaria manifestando que su representada presentó las cartas-formato de las personas naturales y jurídicas que voluntariamente donaron hasta el 25% de su Impuesto a la Renta causado de los años 2001 y 2002 en su favor.

Se menciona que la Universidad ha venido manteniendo correspondencia con la Administración tributaria en donde se le informaba de la agregación y desagregación de donantes y cantidades por diversas causas, más, el pago o transferencia de los valores donados, no se concretó. En vista de ello, solicita que se ordene al SRI y al Ministerio de Economía, que se pague de manera inmediata los valores de impuesto a la renta donados a favor de la Universidad.

El Tribunal Distrital Contencioso Administrativo, con voto de mayoría, resuelve conceder la acción propuesta, la misma que es apelada por las entidades accionadas ante el Tribunal Constitucional.

El máximo Tribunal razona respecto al caso de la siguiente manera:

“...QUINTA.- La Constitución Política de la República, establece en los Arts. 72, que las personas naturales y jurídicas, pueden realizar aportes económicos para la dotación de infraestructura, mobiliario y material didáctico del sector educativo, que serán deducibles del pago de obligaciones tributarias, en el término que señala la ley; en el 78, que el Estado garantiza el financiamiento y el incremento del patrimonio de las instituciones estatales de educación superior, para asegurar el cumplimiento de sus fines y funciones, y por su parte las universidades y escuelas politécnicas, deben crear fuentes complementarias de ingresos y sistemas de contribución.

SEXTA.- Consecuente con la norma establecida en el Art. 72 de la Carta Magna, se encuentra el mandato contenido en el Art. 78 de la Ley de Educación Superior, según la cual las donaciones o legados que realicen personas naturales o jurídicas a las universidades, escuelas politécnicas, institutos superiores técnicos y tecnológicos o al CONESUP, no deben exceder del 25% del impuesto a la renta causado en el año fiscal respectivo. Por su parte, el Art. 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al referirse al destino del impuesto a la renta, consigna como uno de los beneficiarios del porcentaje de recaudación a las universidades particulares, con el 1% por ciento de la recaudación total, y establece como límite de las donaciones a los beneficiarios voluntarios, los porcentajes y plazos que establecen las leyes de creación de los beneficiarios, y que en su conjunto no podrá superar el 25% del impuesto causado.

SÉPTIMA.- El numeral 5 del Art. 113 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, determina que luego de concluidos los periodos de pago de cada una de las cuotas, por el anticipo del impuesto a la renta, de la recepción de los dispositivos magnéticos, que contengan la información de las retenciones en la fuente, por rentas en relación de dependencia y de declaraciones del mismo impuesto, el SRI procesará la información y notificará con los resultados al Ministerio de Finanzas, para que esta proceda a la entrega a los beneficiarios de los correspondientes valores, notificación que también se la hará a los beneficiarios. Se aclara que el mencionado artículo contiene el proceso de las donaciones del impuesto a la renta, establecido en los literales a), b), c), d) y e), del numeral 5, los periodos en los que el Servicio de Rentas Internas, debe enviar los reportes al Ministerio de Economía y Finanzas.

OCTAVA.- De las constancias procesales, aflora que el Servicio de Rentas Internas y el Ministerio de Economía y Finanzas, no obstante el tiempo transcurrido desde los periodos que debió enviarse los reportes correspondientes a los ejercicios de los años 2001 y 2002, han retardado el pago del "porcentaje de las donaciones que le corresponden a la Universidad Particular San Gregorio de Portoviejo, que se hallan establecidas en la Constitución Política de la República, Ley de Educación Superior, Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, con cuya conducta se ha violado el derecho a la seguridad jurídica establecida en el numeral 26 del Art. 23 de la Constitución Política de la República, y además se afectaron gravemente los intereses de la accionante y del estudiantado que se educa en la misma...”.

Finaliza el fallo confirmando la resolución del Tribunal ad-quem y disponiendo que el SRI y el Ministerio de Economía y Finanzas procedan a cumplir sus obligaciones, transfiriendo a la Universidad de San Gregorio de Portoviejo los valores correspondientes a todas las donaciones reclamadas, previa la respectiva cuantificación.

Reconoce el tribunal que el SRI ha retardado el pago de los valores que le corresponden a la Universidad por donaciones de impuesto a la renta.

Esto se patentiza de los autos, ya que consta que el 30 de mayo de 2002 el SRI le comunicó a la Universidad la liquidación de lo que le corresponde por donación de impuestos del año 2001;

luego un poco más de cuatro meses después, el 07 de octubre de 2002, le comunica de una nueva liquidación con donantes que no habrían estado contemplados en la primera liquidación; y, luego, más de dos meses después, el 18 de diciembre de 2002, nuevamente el SRI le informa a la Universidad de una reliquidación de las donaciones voluntarias realizadas.

El siguiente año, el 14 de julio de 2003, el SRI comunicó a la Universidad la liquidación obtenida de las donaciones voluntarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, remitiendo un reporte de donantes que soportan el valor liquidado y transferido, y otro reporte de donantes y donaciones no liquidadas por errores en las declaraciones, omitiendo los listados de las donaciones liquidadas y no liquidadas, realizadas por donantes causantes del impuesto del ejercicio fiscal 2001.

Con fecha 22 de abril de 2004, se llevó a cabo la audiencia pública y el 11 de mayo de 2004 el tribunal de instancia resolvió favorablemente.

No consta del fallo la devolución de valores que pudo efectuar el SRI durante la sustanciación de la acción de amparo. Es decir que, contado el tiempo transcurrido desde el 30 de mayo de 2002 hasta el 11 de mayo de 2004, se evidencia que durante dos años la administración tributaria no efectivizó el pago de los valores que le correspondían a la entidad donataria. Incluso más, si tomamos en cuenta que la sentencia ratificatoria del TC es del veinticinco de agosto de dos mil cuatro, habiendo incurrido, evidentemente, en una omisión ilegítima en el ámbito constitucional o si no, en silencio administrativo positivo en el ámbito administrativo-tributario.

### **III.**

En el caso No. 359-98-RA se interpone acción de amparo ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo No. 1, en contra del título de crédito no tributario No. 07-609 de 12 de mayo de 1998 emitido por el Director General de Rentas (actual SRI) por concepto de lucro cesante y daño emergente en el contrato de construcción de la carretera Guamote-Macas, (contratos original y complementario), por no existir razón legal para dicha emisión, al haberse declarado judicialmente

la inexistencia de daños y perjuicio en contra de la entidad contratante. Por tanto, solicita la suspensión de dicho acto administrativo (el título de crédito)

El Tribunal ad quem resuelve conceder el amparo interpuesto y disponer la suspensión definitiva del Título de Crédito impugnado, entre otras consideraciones, porque existe sentencia ejecutoriada de 05 de noviembre de 1997 dictada por la Segunda Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Administrativo, que resolvió la controversia planteada por el Ing. Efraín Guevara Sánchez en contra del M.O.P., dejándose sin efecto la declaratoria de terminación unilateral del contrato suscrito entre las partes para la construcción de un tramo de la carretera Guamate-Macas y se dispuso que el Ministerio por efecto del 'incumplimiento contractual' pague al actor los daños y perjuicios ocasionados; y que, si bien el Título de Crédito emana de autoridad competente, no es menos cierto que su objeto y voluntad son contrarios a la ley.

La resolución, apelada por la entidad accionada, se resuelve ante el Tribunal Constitucional con la confirmación de la aceptación del amparo, de la siguiente manera:

“...TERCERO.- Cualquier persona podrá proponer una acción de amparo para requerir la adopción de medidas urgentes, destinadas a cesar, evitar la comisión o remediar inmediatamente las consecuencias de un acto u omisión ilegítimos de autoridad pública, que viole o pueda violar cualquier derecho consagrado en la constitución que de modo inminente, amenace con causar un daño grave. En la especie y del análisis de los autos, es menester determinar con precisión el acto emanado por autoridad de la Administración Pública motivo del recurso interpuesto y que en efecto pueda causar un daño inminente a más de grave. El Título de Crédito No. 07-609 de 12 de mayo de 1998, emitido por el Director General de Rentas cuyo contribuyente es el señor Efraín Napoleón Guevara Sánchez emitido en base al oficio No. 347-DF-G de 3 de marzo de 1998 del Director Financiero del M.O.P. y el memorando No. 019-DV-Z-4-C del Director de Construcciones, se advierte en éste, la intencionalidad de la administración al intentar "distraer" el contenido de la sentencia de 5 de noviembre de 1997, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Administrativo, mediante la cual se deja sin efecto la declaratoria de terminación unilateral del contrato suscrito entre las partes, y que por efecto del incumplimiento contractual se pague al actor los daños y perjuicios ocasionados lo cual a la postre no se cumplió; al contrario se solicita al Director General de Rentas la emisión del Título de Crédito motivo de este recurso evidenciado de esta manera la ilegitimidad en que ha incurrido el Director General de Rentas al emitir el Título de Crédito bajo esos parámetros ocasionando al recurrente un daño inminente y grave, el cual de conformidad con el antes citado artículo 95 de la Constitución Política del Estado deberá requerirse la adopción de medidas urgentes destinadas a remediar los efectos del acto administrativo singularizado en el Título de Crédito No. 07-609 de 12 de mayo de 1998 cuyo objeto es el daño emergente y el lucro cesante...”

Desde una perspectiva formalista, podría alegarse que la acción de amparo era improcedente porque, pese a estar evidentemente frente a un acto ilegítimo de autoridad pública, éste no habría

reunido los requisitos establecidos en el Art. 95 de la Constitución Política y el Art. 46 de la Ley de Control Constitucional, es decir, que cause un daño grave, inminente e irreparable. Aunque el acto reúne las dos primeras condicionantes, no es irreparable, porque existe el camino de los recursos en sede administrativa y las acciones contenciosas administrativas para impugnar la emisión del título de crédito<sup>106</sup>.

Empero, creemos adecuada la decisión del tribunal porque el derecho constitucional, a más de ser una proyección dimensionada del derecho administrativo -se afirma que no en vano el Derecho Administrativo es Derecho Constitucional concretizado<sup>107</sup>, no parte en esencia de las formalidades y, sin bien las tiene o las puede tener en sus procedimientos, éstas no pueden constituirse en óbices para el cumplimiento de los derechos fundamentales, conforme la *teoría de los máximos*. “Según Alexy, los derechos fundamentales tienen un máximo rango, máxima fuerza normativa, máxima importancia por proteger a la persona y máximo grado de indeterminación...”<sup>108</sup>, por ello, quienes administran justicia constitucional, no pueden detenerse en formalismos ni en formulismos y con ello sacrificar los derechos humanos.

#### IV.

En el caso No. 781-06-RA compañía L.A.N.S.A. deduce amparo constitucional en contra de la Dirección Regional Litoral Sur del SRI en la cual impugnan el acto administrativo contenido en el Requerimiento de Información con Notificación Preventiva de Clausura No. RLSATR-RIPCO50033 de 22 de agosto de 2005.

Se alega que el requerimiento no se dirige a obtener documentación o información relacionada con la obligación de presentar declaración anual del IR, declaración y pago de IVA y sus

---

<sup>106</sup> Es interesante -además de preocupante- constatar que en el caso de la acción de amparo, mientras el Art. 95 de la Constitución no se menciona el requisito de que el daño causado por el acto u omisión impugnables o impugnados, sea o deba ser “irreparable”, en el Art. 46 de la Ley de Control Constitucional sí lo mencione (mejor dicho lo adicione). Así, de la revisión efectuada a los casos sometidos a esta tesis y de la casuística constitucional en general, constatamos que en lugar que el Tribunal y los jueces de instancia constitucional procedan a hacer prevalecer la norma constitucional hayan “sumado” los requisitos, es decir, establezcan como requisitos tanto los que menciona la ley secundaria como los de la Carta Política.

<sup>107</sup> BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, “Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano”, Fondo Editorial - Fundación Andrade y Asociados, Quito, 2007, Pág. 18.

anexos, sino a información contenida en la contabilidad y los documentos de sustento para utilizarlos en la determinación tributaria de los ejercicios económicos referidos (sic). Menciona también que la documentación e información ya fue requerida y presentada en su oportunidad con los soportes contables respectivos, por lo que no están en la obligación de atender requerimientos de información ya entregada, al amparo del artículo 27 de la Ley de Modernización.

El SRI alega que el requerimiento de información con notificación preventiva de clausura no es un acto administrativo sino de simple administración y que los documentos requeridos son necesarios para la determinación y control tributario que realiza. Contradictoriamente alega, por otra parte, que si la empresa cuestiona el “acto” de la administración puede impugnarlo en sede administrativa o judicial.

El Tribunal resuelve confirmar la resolución adversa para el recurrente, subida en grado desde el juzgado de origen, es decir, negar el amparo de la siguiente manera:

“SEPTIMA.- La contabilidad es el medio por el cual se registra la información económica de la empresa, en tal virtud y en base de dicha información se establecen las obligaciones tributarias que el contribuyente deba satisfacer, evidentemente, la información contable tiene como base los documentos que sustentan sus registros; documentos que en muchos casos, para ser aceptados por la Administración, deben cumplir con los requisitos que el SRI, mediante resoluciones e instructivos, introduce a fin de establecer en mejor forma el cumplimiento de los deberes formales que debe satisfacer el contribuyente para con la Administración tributaria, siendo que los documentos de sustento deben cumplir con los requisitos establecidos en las leyes tributarias (Ley de Régimen Tributario Interno principalmente) y los reglamentos del SRI dictados para el efecto. Siendo así, la autoridad tributaria tiene la facultad de verificar la información proporcionada por el contribuyente, pues, la propia Constitución otorga al estado la facultad de regular y controlar la actividad económica para alcanzar el bien común. Ahora bien, dicha facultad está limitada a solicitar la información relacionada únicamente con las obligaciones que el contribuyente debe satisfacer para con la Administración, debiendo tomarse en cuenta que los artículos 53 y 54 del Código de Comercio, limitan las posibilidades de que una autoridad pública pueda pretender un examen general de la contabilidad, salvo los casos contemplados en la Ley. Tales limitaciones se fundan en que los libros de comercio contienen secretos comerciales que deben ser protegidos, incluso prestigiosos juristas como el Dr. Juan Larrea Holguín, en su obra “Derecho Constitucional” estima que el secreto de la correspondencia (numeral 13 del artículo 23 de la Constitución) se extiende a estos documentos privados; en el mismo sentido, el tratadista José Vicente Troya en su obra “Finanzas Públicas y Constitución”, considera que la Administración Tributaria debe respetar el derecho a la privacidad (numeral 13 del artículo 23) de los contribuyentes sometidos a sus regulaciones y control. Por lo cual, eventualmente, la Administración podría verse precisada, en algún caso concreto, a solicitar u obtener información por orden judicial”.

OCTAVA.- “que si bien es extensa, evidentemente, tiene relación con las obligaciones que el contribuyente debe satisfacer, sin que el contribuyente haya podido demostrar que la información solicitada (...) en todo o en parte vulnera el secreto o la privacidad (...)”.

---

<sup>108</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo, *“El derecho dúctil”*, Madrid, Editorial Trotta, 2002, citado por ÁVILA SANTAMARÍA, Ramiro, en *“Justicia constitucional y derechos humanos”*, FORO No. 4, Revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Quito, UASB-Q y Corporación Editora Nacional, Quito, 2005, Pág. 25.

Al parecer, el accionante utilizó la acción de amparo para evitar brindar información tributaria a la administración. Sin desmerecer el hecho que dicha entidad suele excederse al momento de pedir y exigir información directa y relacionada para fines de determinación, es necesario dejar en claro que los contribuyentes no se pueden negar ni alegar secreto o reserva de la información para evitar a las administraciones tributarias el cumplimiento de sus finalidades, así pues "...en Latinoamérica el negar a la administración el obtener información o el acceso a determinada documentación tiene que dejar de ser el mejor vehículo para la impunidad tributaria...".<sup>109</sup>

Para mayor abundamiento los doctrinarios han enseñado sobre qué aspectos, fundamentalmente, las administraciones pueden y deben informarse, previo a, durante y posteriormente al establecimiento de las obligaciones tributarias de sus contribuyentes y terceros:

"La STS de 29 de marzo de 1999, advierte que cuando la Inspección de Hacienda se dispone a realizar su función, trata por todos los medios de ir, *a priori*, pertrechada y provista de la información más amplia posible, a tal efecto nuestro ordenamiento tributario ha establecido una amplia red informativa, *verbi gratia*: Retenciones, relación de clientes y proveedores, operaciones de transmisión de valores mobiliarios, operaciones de adquisición, transmisión o muebles, exportaciones e importaciones, titularidad de cuentas corrientes y a plazo, depósitos, etc., de este modo la Inspección de Hacienda puede constatar y compulsar con más eficiencia los datos de las declaraciones tributarias o la propia falta de presentación de éstas, cuando procede a examinar directamente los libros de contabilidad, justificantes, etc."<sup>110</sup>

Aunque por otra parte es innegable que las administraciones deben tener límites a sus funciones, especialmente a su facultad inspectora en relación con el derecho a la intimidad, derecho que eventualmente puede ser afectado con excedidas peticiones de información, que pueden implicar un fuerte régimen sancionatorio por incumplimiento, y que incluso puede caer en la discrecionalidad, estando supeditada su completa satisfacción a la subjetividad.

"La libertad de indagación de la Administración Tributaria no significa discrecionalidad absoluta en sus actuaciones; por el contrario, como toda actividad pública o privada, debe por sobre todo tenerse en cuenta la obligación tanto del Estado como de los particulares de velar por el respeto a los derechos humanos. Habíamos anotado ya el deber del Estado de garantizar el cumplimiento de los derechos fundamentales; su actuación, en los casos que venimos aludiendo a través de la Administración Tributaria, no puede alejarse de este precepto fundamental; apuntamos también la libertad del Estado de acceder a cierto tipo de información en materia

---

<sup>109</sup> VIDAL HENDERSON Enrique, *"El Modelo de Código Tributario para América Latina y la Necesidad de su Actualización"*, publicado en *"Principios Constitucionales Tributarios"*, publicado en GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *"Principios Constitucionales Tributarios"*, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993, Pág. 68.

<sup>110</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *"Curso de Derecho Financiero y Tributario"*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Pág. 378.

tributaria, hecho que no consideramos atentatorio de los derechos fundamentales, siempre que se cumpla estrictamente con el objetivo que busca la actividad de investigación”<sup>111</sup>.

No dejamos de mencionar que el Tribunal, pese a su decisión adversa para el recurrente, deja expedita la vía legal de la acción constitucional respecto a este tipo de hechos, cuando menciona que, pese a ser la información requerida extensa y relacionada a los fines determinativos de la administración, el contribuyente no pudo demostrar que dicha información solicitada haya vulnerado o haya intentado vulnerar su derecho a la privacidad por lo que, para ulteriores casos, los contribuyentes dentro del procedimiento constitucional deben enfocar su estrategia a demostrar dicha situación para obtener tutela constitucional.

## V.

En el caso No. 0336-01-RA manifiesta el impugnante que es una persona discapacitada en un cien por ciento y que tiene su local de abarrotes con el que se mantiene él y su familia; que le ha sido notificada una *posible* clausura a través de la Notificación Preventiva de Clausura No. 13-650-000313, frente a la cual presenta reclamo administrativo recordando a la administración las exenciones tributarias de las cuales es beneficiario de acuerdo a los Arts. 6 literal h); y, 19 de la Ley de Discapacidades, reclamación que fue negada.

Ante tal circunstancia, demanda amparo constitucional, el cual le es negado y en apelación el Tribunal Constitucional confirma la resolución venida en grado, con la siguiente argumentación:

“...Que la notificación (preventiva de clausura) impugnada se dicta en razón de que el accionante no había presentado sus declaraciones como agente de percepción del Impuesto al Valor Agregado, por la actividad económica que realiza en su negocio...”

“...Que el accionante menciona en su demanda estar exento del pago del IVA por ser una persona discapacitada debidamente calificada por el Consejo Nacional de Discapacidades, por lo que dice estar amparado por la disposición contenida en la Ley sobre Discapacidades Art. 19, y al transcribirla señala: "EXONERACIÓN DE IMPUESTOS.- se exonera del pago total de derechos arancelarios, impuestos adicionales e impuestos al valor agregado -IVA- como también el impuesto a Consumos Especiales etc.". El Art. 22 (anterior 19) de la codificación vigente de la Ley de Discapacidades dice lo siguiente: "EXONERACIÓN DE IMPUESTOS.- Se exonera del pago total de derechos arancelarios, impuestos adicionales e impuestos al valor

---

<sup>111</sup> TORRES RODAS Tiberio, *“La Protección de la Intimidad en el Derecho Tributario”*, Universidad Andina Simón Bolívar, Abya Yala y Corporación Editora Nacional, Serie Magister, Volumen 73, Quito, 2007. Pág. 35.

agregado -IVA-, como también el impuesto a consumos especiales con excepción de tasas portuarias y almacenaje a las importaciones de aparatos médicos, instrumentos musicales, implementos artísticos, herramientas especiales y otros implementos similares que realicen las personas con discapacidad para su uso, o las personas jurídicas encargadas de su protección.”;

Que se observa que el accionante al citar el artículo de la Ley de Discapacidades en el que pretende ampararse para que se deje sin efecto la notificación impugnada, se refiere solamente a una parte del mismo, en efecto, existen exenciones para los discapacitados con respecto al IVA, pero únicamente para la compra de aparatos médicos y otros bienes expresamente señalados en la ley, y que además sean destinados a su uso propio;

Que en el caso, el accionante es propietario de un negocio, una tienda de abarrotes, en el cual realiza transferencia de bienes, actividad que se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado. Además hay que señalar que las exenciones de pago del IVA no se han establecido en consideración al sujeto de la obligación tributaria, sino en atención al objeto de la misma, es decir, están exentas del impuesto las transferencias de determinado tipo de bienes, no están exentas de pagarlo determinado tipo de personas;

Que la notificación impugnada se dictó en base a la normativa legal vigente para el caso, respetando el procedimiento establecido en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, y de acuerdo a la misma el accionante tenía el plazo de 10 días para presentar las declaraciones que se señalan en dicha resolución o los justificativos del caso, por lo que el acto es legítimo...”;

Creemos que el accionante, al parecer, confunde su condición de discapacitado por la cual la ley tributaria, innegablemente, le da un tratamiento preferencial respecto a hechos y acciones derivadas de esa misma condición, con el cumplimiento de sus deberes formales que emanan de sus actividades económicas producto de mantener un local comercial; deberes cuyo cumplimiento es obligatorio de todo contribuyente.

Entre esos deberes formales se encuentra la declaración tributaria sobre la cual Queralt dice que “es un ‘acto de gestión tributaria realizado por el sujeto pasivo y determinante de derechos y obligaciones a cargo del mismo (...) que entraña una manifestación o reconocimiento de ciertos datos o circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, por la que se provoca el comienzo del procedimiento de gestión tributaria, que concluye, tras la comprobación e investigación pertinentes (arts. 109 ss. LGT), mediante una liquidación que finalmente, conducirá al pago de la deuda tributaria’ (STS de 14 de febrero de 2000).”<sup>112</sup> Es decir, es el primer paso del un largo como eventual proceso, que tiene carácter informativo y que no necesariamente finalizará con una determinación o con una liquidación.

---

<sup>112</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Pág. 330.

Quizá el Tribunal omite analizar el hecho que las notificaciones preventivas de clausura no son actos administrativos sino meros actos de información, como su nombre mismo lo dice, de carácter 'preventivo', lo cual ayudaría a un mejor entendimiento, aunque está claro que para demandar amparo constitucional no se necesita la existencia de un acto administrativo sino, como lo dispone la ley de la materia, de un 'acto ilegítimo de la administración pública' que tiene otra connotación más amplia y compleja.<sup>113</sup>

### **3.6.2. Acciones constitucionales por omisión.**

Las acciones constitucionales se pueden proponer contra acciones de la administración así como contra sus omisiones. En el campo de las segundas muy poca producción y análisis jurisprudencial tributario se ha podido detectar y creemos que el poco material encontrado pudo ser mejor examinado.

Muchas ocasiones las administraciones públicas y entre ella las tributarias, pese a que sus obligaciones están claramente establecidas en la ley y en los reglamentos con sus tiempos, plazos, términos, etc., suelen ser frecuentemente incumplidas. En el caso de las acciones judiciales tributarias las posibilidades pueden ser limitadas por lo que las acciones constitucionales surgen como real compensación a dichas omisiones.

Pocos criterios existen respecto a la omisión ilegítima de autoridad pública, por la que la ley faculta la proposición de acción de amparo. Respecto a las omisiones constitucionales u omisiones legislativas inconstitucionales, nos ilustra Castro Patiño, cuyos criterios pueden servirnos para interpretar las omisiones ilegítimas de autoridad pública:

“En ocasiones, estos mandatos imperativos de la Constitución, bien sean de carácter legislativo o de otra especie, no se cumplen, perjudicando así la fuerza normativa de la Constitución y produciéndose un verdadero fraude constitucional. Este fraude tiene como protagonista a los poderes constituidos, que se abstienen de dar cumplimiento a los mandatos establecidos en la Constitución, no obstante que estos mandatos están configurados en normas concretas e imperativas del texto constitucional”. (...) “Cuando la aquiescencia, inacción, inercia u omisión de las Funciones del Estado frente a claros y concretos mandatos del constituyente producen efectos contrarios a lo que dispone la Constitución, estamos frente al caso de **una inconstitucionalidad por omisión**, pues, la Constitución no sólo se vulnera cuando se hace lo que ella prohíbe hacer, sino también cuando se deja de realizar lo que ella ordena que se haga. En el segundo caso estamos ante

---

<sup>113</sup> Ver esta diferencia en el subcapítulo 3.7. Facultad Sancionadora; 3.7.3. Acciones Constitucionales por Autorizaciones y Sanciones referidas a Impresión de Comprobantes de Venta, en el Parágrafo I.

una inconstitucionalidad por omisión”.<sup>114</sup>

Ya referente a la omisión ilegítima de autoridad pública, podemos decir que “resulta mas difícil establecer su ilegitimidad. Un criterio aceptado es que cuando la administración pública o la autoridad tienen el deber jurídico de actuar de determinada manera y no lo han hecho o no se han pronunciado; estas cuestiones tienen que ser probadas por el peticionario agraviado”<sup>115</sup>

## I.

En el caso No. 039-2005-RA la Unidad Ejecutora del Plan Integral de Desarrollo de los Recursos Hídricos de la Provincia de Manabí (PHIMA) comparece ante el Tribunal Fiscal No. 4 de Portoviejo interpone acción de amparo constitucional en contra del Director Regional de Rentas de Manabí.

Lo hace porque a pesar de haber pedido con fecha 26 de noviembre de 2004 la devolución de IVA del mes de octubre de dicho año la Administración tributaria no expidió las correspondientes resoluciones devolutorias, ni se emitieron las notas de crédito.

Solicita, pues, que se subsane la *omisión ilegítima de autoridad pública*<sup>116</sup> y que se ordene que se emitan y entreguen inmediatamente las resoluciones respectivas en las que se reconozca la totalidad del IVA a que tienen derecho la entidad y que además la administración se abstenga de emitir cualquier tipo de acto administrativo que retarde o tienda a retardar la entrega de los valores que reclama sean devueltos.

El Tribunal de primera instancia acepta el amparo por considerar que la devolución de IVA a la entidad reclamante por parte del SRI debió ser inmediata.

El Tribunal Constitucional confirma el fallo del inferior con las siguientes consideraciones:

---

<sup>114</sup> CASTRO PATIÑO, Iván, *“Inconstitucionalidad por Omisión”*, Universidad Católica de Guayaquil – Corporación de Estudios y Publicaciones, Guayaquil, Ecuador. Pág. 25.

<sup>115</sup> SALGADO PESÁNTEZ, Hernán, *“Manual de Justicia Constitucional Ecuatoriana”*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004, Pág.79.

<sup>116</sup> Este es uno de los pocos amparos constitucionales por omisión encontrados, respecto de lo cual se analiza en este trabajo más adelante.

En el considerando Quinto refiere lo que dispone el artículo 69 B (actual 73 de la codificación) de la Ley de Régimen Tributario Interno, recordando que la norma dispone que el SRI debe devolver el IVA a las entidades del sector público: "...contra la presentación formal de la declaración del representante legal, que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA...".

El Tribunal Constitucional considera que ese tipo de devoluciones deben ser inmediatas porque como dice en el considerando sexto: "...c) El no proceder con tal devolución inmediata, constituye un acto ilegítimo de autoridad competente que causa inminente daño al PHIMA, y como tal, atenta contra el derecho a la seguridad jurídica de ésta...".

El tribunal da la pauta para que las acciones de constitucionalidad por este tipo de omisiones sean procedentes. Recuerda también que en reiteradas ocasiones ha ordenado devoluciones a la Administración tributaria so pena de desacato cometido tanto por la entidad como por sus funcionarios.

## **II.**

En el caso No. 0718-2003-RA se propone acción de amparo constitucional por parte del representante legal del ex Centro de Rehabilitación de Manabí, denominado luego Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí (CRM), en contra de la Regional Manabí del SRI.

Manifiesta el recurrente: Que el CRM el 30 de septiembre de 2003 presentó reclamo de devolución de IVA, de los meses diciembre, octubre y agosto de 2001, sin que hasta la presente fecha la Administración tributaria haya expedido la resolución devolutoria y menos aún las notas de crédito a pesar de haber atendido favorablemente con anterioridad reclamos administrativos similares; Que existen resoluciones anteriores tanto del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 (No. 037-2002) como del Tribunal Constitucional (No. 602-2002-RA), en el sentido que el SRI no puede pretender determinar o fiscalizar a la CRM y no restituirle el IVA al que tiene derecho. Pide que se ordene al SRI que deje sin efecto las Comunicaciones de Diferencias en Declaraciones o Cruces de

Información notificadas el 07 de octubre de 2003<sup>117</sup> y se abstenga de emitir otras similares, así como liquidaciones por pagos de diferencia en las declaraciones, resoluciones o cualquier otro acto administrativo o judicial, fundamentado en las comunicaciones referidas; que, frente a las solicitudes de devolución del IVA del CRM, se abstenga de ordenar compensaciones, retenciones y en general cualquier acción administrativa o judicial que retarde o limite el derecho a la devolución de IVA reclamado; y, que se ordene a la Administración tributaria que dicte inmediatamente las resoluciones que reconozcan la totalidad del IVA a que tiene derecho la entidad recurrente.

El SRI alegó que el artículo 69 de la LRTI establece el término de treinta días para devolver el IVA pagado por las instituciones del sector público sin recargo de intereses y que en el presente caso se presentó la solicitud de devolución del IVA el 30 de septiembre de 2003 y la acción de amparo la plantea el 23 de octubre del mismo año, sin que se cumpla el término ya referido.

Luego de efectuada la audiencia de amparo el 22 de octubre de 2003, el Tribunal Distrital Fiscal No. 4 de Portoviejo aceptó la acción, el 27 de octubre del mismo año, en consideración a que la Administración tributaria, al recibir el reclamo de devolución del IVA, estaba obligada única y exclusivamente a atenderlo y que salirse de ese andarivel es consagrar la arbitrariedad incumpliendo la actividad reglada prevista en el artículo 9 (actual 10) del Código Tributario, aunque salva el hecho que es atribución legal de la administración el emitir actos administrativos previos o definitivos en el marco de sus competencias.

El Tribunal Constitucional confirmó la resolución apelada y concedió la acción de amparo propuesta por considerarla procedente, analizando adicionalmente:

“...QUINTO.- A folio 19, 20 y 28 del expediente constan las solicitudes de devolución de IVA realizadas por el hoy accionante respecto a los meses de diciembre, octubre y agosto de 2001, respectivamente, presentadas ante el SRI el 30 de septiembre de 2003...”;

“...OCTAVO.- Como puede verse, la actuación del SRI al dictar las comunicaciones de diferencias en declaraciones o cruces de información es legítima pues encuentra sustento legal en las normas mencionadas, y en el Art. 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas que dice: "El Servicio de Rentas Internas (SRI)

---

<sup>117</sup> Son las comunicaciones por diferencias en las declaraciones Nos. SRI-2003-GT-MB-ESP-00001, 2003-GT-MB-ESP-00002 y 2003-GT-MB-ESP-00003, por diferencias en las declaraciones de IVA de los meses de agosto, octubre y diciembre de 2001.

tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: 9) Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley";

NOVENO.- Tanto derecho tiene el SRI de exigir los intereses de mora como cualquier sujeto pasivo lo tiene respecto del SRI, afirmación que encuentra sustento en los artículos 20 y 21 del Código Tributario que se refieren específicamente a los intereses que se pueden generar en la relación tributaria; y, esto ocurre no obstante el sujeto pasivo sea una institución pública, puesto que si bien ocurre un simple cambio de transferencia de dinero en el sector público, cada uno de ellos tiene derecho a beneficiarse de los montos legales correspondientes puesto que de la misma manera tienen obligaciones que se plasman en ejercitar normalmente sus labores públicas en beneficio de la ciudadanía;

DÉCIMO.- En consecuencia, es improcedente aceptar la solicitud del actor en el sentido de que se deje sin efecto las comunicaciones de diferencias en declaraciones o cruces de información Nos. SRI-2003-GT-MB-ESP-00001, 2003-GT-MB-ESP-00002, 2003-GT-MB-ESP-00003 emitidas por el SRI, y mucho menos que se abstenga de emitir otras similares así como liquidaciones por pagos de diferencia en las declaraciones, resoluciones o cualquier otro acto administrativo o judicial;

DÉCIMO PRIMERO.- No obstante lo anotado, lo que queda en claro es que en virtud de que la CRM es una institución de derecho público conforme se desprende del Art. 4 de la Ley de Desarrollo Hídrico de Manabí, tiene derecho a beneficiarse del precepto contenido en el Art. 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno, anteriormente citado, y para ello el SRI, que tiene conocimiento de los montos reclamados para la devolución del IVA, debe proceder inmediatamente a dictar las resoluciones de devolución por el monto que legalmente corresponda y emitir las correspondientes notas de crédito, sin que deba detener este trámite en incidentes provenientes de su discrepancia respecto a los intereses de mora, que debe tramitarlo como una cuestión independiente una de otra;

DÉCIMO SEGUNDO.- Al no haber procedido de esta manera, el SRI constituye una omisión ilegítima que debe remediarse mediante la devolución del IVA pagado por la CRM, viola el Art. 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno y en consecuencia el derecho a la seguridad jurídica consagrado en el Art. 23 numeral 26 de la Constitución Política del Estado; y, ocasiona un daño grave e inminente al accionante al retenerse ilegítimamente los recursos de la CRM que los requiere para el cumplimiento de sus fines...";

De lo que se puede apreciar, existen algunos aspectos procesales no abordados por el Tribunal: Uno, que una persona jurídica de derecho público, que tenía derecho a la devolución de IVA pagado en sus compras, presentó ante la administración tributaria una reclamación administrativa en ese sentido, la cual debía cumplirse de acuerdo con la ley en máximo 30 días. Dos, luego, -y podría presumirse que como resultado de ella- el SRI emitió actos interlocutorios de una eventual orden de cobro, es decir, emitió las comunicaciones por diferencias en declaraciones referidas -precisa y coincidentalmente- a los mismos meses respecto de los cuales versaba la petición del accionante. Tres, el problema de los intereses de mora que era un aspecto de análisis procesal accesorio, así como lo era la facultad legal y reglamentaria de la administración tributaria para expedir actos administrativos previos, que nunca estuvo en entredicho.

El aspecto de fondo era que la administración tributaria, mientras se tramitaba un proceso administrativo de devolución de impuestos, emitió y notificó los antedichos actos administrativos preparatorios, referidos a los mismos hechos que se ventilaban en el reclamo, lo cual pudo entenderse como un aspecto procesalmente extraño que atentaba al derecho a la seguridad jurídica de la CRM.

Si bien es cierto que ni el accionante ni el tribunal ad quem, repararon en que la administración tributaria, hasta la fecha de la audiencia oral e incluso hasta la de la sentencia, estaba dentro del plazo para devolver el IVA también es verdad que las comunicaciones por diferencias, emitidas justamente por los meses respecto de los cuales el CRM pedía la devolución de impuestos, era un elemento procesal y materialmente extraño al derecho tributario.

Por ello es que la vía de impugnación constitucional aparece adecuada, porque la impugnación de dichas comunicaciones por diferencias era legalmente inviable por ser actos interlocutorios del acto administrativo principal, no recurribles ni en sede administrativa ni en la vía judicial, y también porque pese a que las declaraciones sustitutivas fueron efectuadas los valores de IVA no fueron devueltos.

Más aún, si el CRM esperaba una resolución negativa, se exponía a tener que ingresar extensos procedimientos administrativos y judiciales, que iban a requerir mucho tiempo, el cual, al ser de una entidad de servicio público, que construye obras y presta servicios, no tenía, ya que requiere de sus recursos que le corresponden por ley, para cumplir con sus fines y objetivos, que son de interés comunitario.

Por ello, consideramos procedente la acción constitucional, por el irrespeto al derecho a la seguridad jurídica ya que, evidentemente, la emisión de las comunicaciones por diferencias se constituían en un elemento extraño que entorpecía o intentaba entorpecer la devolución de impuesto a la que tenía derecho la entidad demandante-

Incluso es evidente que se estaba ante un típico caso de impropia confusión de las facultades de la administración en un mismo procedimiento, lo cual ha sido cuestionado por la propia Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.<sup>118</sup>

### III.

El caso No. 0614-2003-RA es otro de los pocos amparos constitucionales por omisión. La Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí (CRM) interpone acción de amparo constitucional en contra de la Directora del SRI a fin de que se ejecute la Resolución Nro. 113012003-RDEV-001116 de 28 de agosto de 2003, y en consecuencia, se emitan y entreguen las correspondientes notas de crédito por un valor total de USD 2'871.586,63.

El accionante manifiesta que presentó el reclamo de devolución de IVA (13/Agosto/2003) correspondiente al mes de octubre de 2001. Quince días después, mediante resolución (28/Agosto/2003) se le reconoció el derecho a dicha devolución. Tres días luego, (01/Septiembre/2003) solicitó a la Tesorera de la entidad la emisión de las correspondientes notas de crédito pero la Administración tributaria no las emitió.

La autoridad demandada manifiesta en lo principal, que el plazo para la devolución del IVA es de treinta días y que a la fecha han transcurrido 24 días *hábiles* por lo que el SRI aún está dentro del plazo que le concede la ley para devolver el IVA pagado por las instituciones públicas.

El Tribunal de instancia inferior aceptó la acción de amparo propuesta, por considerar que:

“...el cumplimiento de la Resolución Nro. 113012003-RDEV-001116 de 28 de agosto de 2003, mediante la emisión de notas de crédito, debió ser inmediata, y en consecuencia se ha violado la seguridad jurídica puesto que ésta no es solamente la certeza de la ley aplicable sino también la certeza de la aplicación inmediata”.

---

<sup>118</sup> La CSJ ha dicho: “SÉPTIMO.- La Administración según queda anotado, ante la reclamación formulada por la actora para que se le devolviera lo pagado en exceso en conformidad al Impuesto a la Renta calculado según su declaración y a las retenciones efectuadas, dispuso la inspección contable de los libros de la Empresa y luego del análisis correspondiente negó la devolución y ordenó la verificación de la obligación tributaria. Este procedimiento, según las normas vigentes para el ejercicio 2001 resulta impropio, pues, el contribuyente que demuestra exceso en retenciones tenía derecho para que se le devuelva su valor, sin perjuicio de la facultad fiscalizadora de la Administración que se la debe ejercitar dentro de los plazos de caducidad...” Ver en la Resolución del proceso No. 109-2006, del 03 de octubre de 2006 de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, propuesto por la empresa DYGOIL CONSULTORIA Y SERVICIOS PETROLEROS CIA. LTDA. en contra en contra del Servicio de Rentas Internas.

El Tribunal Constitucional confirma la resolución apelada y concede la acción de amparo propuesta por la Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí, por ser procedente. Dice además:

“...QUINTO.- A folio 14 del expediente consta la solicitud de devolución de IVA realizada por el hoy accionante el 13 de agosto de 2003; y, de folios 15 a 21 del proceso se puede ver la Resolución No. 113012003-RDEV-001116 de 28 de agosto de 2003, dictada por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, por la cual resuelve devolver el IVA por el valor de USD 2,871,586.63, disponiendo que la unidad correspondiente del SRI emita la respectiva nota de crédito a favor de la Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí;

SEXTO.- La actuación de la autoridad pública al dictar la Resolución No. 113012003-RDEV-001116 de 28 de agosto de 2003 se ajusta a la legalidad, en virtud de que el CRM es una institución de derecho público conforme se desprende del Art. 4 de la Ley de Desarrollo Hídrico de Manabí, aspecto que no está en discusión; y, en tanto que el trámite que ha realizado lo ha hecho ceñido a la ley justificando documentadamente su solicitud, conforme se desprende de la propia resolución del SRI;

SÉPTIMO.- No obstante, la autoridad demandada considera que no se había cumplido el plazo establecido por la ley para la devolución del IVA, a pesar de que en otra oportunidad había emitido la respectiva nota de crédito inmediatamente después de dictada su resolución conforme consta de autos, argumento que, sin entrar en el cálculo del plazo previsto por la ley por no ser el asunto de fondo que le corresponde a este Tribunal, pudo tener validez en su momento, mas no ahora que evidentemente ha excedido en demasía los 30 días señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno y continúa incumpliendo su obligación de emitir la nota de crédito correspondiente por USD 2,871,586.63 a favor de la CRM;

OCTAVO.- (...) La autoridad pública demandada, aún conciente de su obligación de ejecutar inmediatamente su resolución, decidió voluntariamente dejar vencer el tiempo para cumplirla, prefiriendo inclusive afrontar esta acción, dejando pasar los 30 días para emitir la nota de crédito correspondiente, lo cual ocasiona el incumplimiento arbitrario del derecho del accionante de que se emita a su favor la respectiva nota de crédito, configurando en consecuencia una omisión ilegítima de la autoridad pública. El Tribunal Constitucional tiene la obligación primordial de proteger los derechos fundamentales consagrados en la Constitución y así debe proceder en esta causa en defensa de los intereses de la CRM.

NOVENO.- La manifestación voluntaria del SRI de no emitir oportunamente la nota de crédito por USD 2,871,586.63 a favor de la CRM viola el Art. 69 B de la Ley de Régimen Tributario Interno y en consecuencia el derecho a la seguridad jurídica consagrado en el Art. 23 numeral 26 de la Constitución Política del Estado; y, ocasiona un daño grave e inminente al accionante al retenerse ilegítimamente los recursos de la CRM que los requiere para el cumplimiento de sus fines;...”

Es interesante esta casuística. En el caso se demanda que la Administración tributaria, pese a haber expedido una resolución favorable al contribuyente, su mista estructura institucional no la ejecuta, no la cumple, ni se logra hacerlo por parte del sujeto pasivo.

Es evidente que el camino legal tributario era la demanda ante el Tribunales Fiscal por silencio administrativo, pero, al parecer, el recurrente se decidió por la mayor ejecutividad y dinamia del amparo aunque, obviamente, esto constituye un abuso y una desnaturalización de la institución jurídica del amparo. Esto último aunque no se justifica se explica, ya que la administración tributaria,

crea un caso de inseguridad jurídica, al no ejecutar sus propias resoluciones, obligando al contribuyente a un litigio que debería ser innecesario.

### **3.7. FACULTAD SANCIONADORA.**

Coincidimos con los autores que refieren que la administración no debería tener una facultad sancionadora o punitiva o que, al menos, dicha facultad debe tener el condicionamiento previo de la resolución de los tribunales para su ejecución. “Si, como se ha dicho, la función jurisdiccional pertenece privativamente al Poder Judicial -o a otros órganos constitucionalmente competentes-, la ley no puede otorgar al Poder Ejecutivo, la facultad de juzgar si ha habido o no actos ilícitos y de aplicar las penas.”<sup>119</sup>

Prosigue Valdés Costa comentándonos que “...en la X Jornada del ILADT, celebrada en Quito en 1981, sobre el tema “Infracciones tributarias y sus sanciones”, se recomendó por unanimidad que la legislación asegure el ‘principio de garantía jurisdiccional’ y, por gran mayoría, que ‘todas las sanciones por infracciones tributarias sean aplicadas por órganos jurisdiccionales?...’, que “...la aplicación de penas por la administración carece, en principio, de justificación dentro del Estado de Derecho...”; y, que, “...además de la falta de fundamento jurídico, se debe tener en cuenta que la aplicación inicial de la sanción implica por lo general la causación de perjuicios de difícil o hipotética reparación, a veces materiales y otras personales...”<sup>120</sup>

Este autor es muy crítico de esta facultad en manos de las administraciones tributarias dependientes del poder ejecutivo. Dice: “en mi concepción actual entiendo que ninguna pena debería ser aplicada por la administración tributaria...”<sup>121</sup>. “Concluyo que el otorgamiento de facultades punitivas a la administración en materia tributaria, viola notoriamente el principio de la igualdad de

---

<sup>119</sup> VALDÉS COSTA Ramón, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Ediciones De Palma, Bs. As., Reimpresión, 1996. Pág. 434.

<sup>120</sup> *Ibidem.*, Pág. 435.

<sup>121</sup> *Ibid.*, Pág. 436

las partes, y constituye, como he dicho en otra oportunidad, un resabio de concepciones autoritarias dominantes en el pasado, que el derecho contemporáneo no ha sabido superar”.<sup>122</sup>

Con esta parte introductoria entramos a analizar alguna de la jurisprudencia constitucional respecto al tema, la cual es la más numerosa en la casuística de la materia pero que lamentablemente, su cantidad -salvo poquísimas excepciones- es inversamente proporcional a su calidad jurídica.

### **3.7.1. Acciones Constitucionales por Incautación.**

#### **I.**

Los casos No. 707-2002-RA y No. 065-2002-RA son dos acciones de amparo cuya causa de fondo es la misma, aunque son propuestas por legitimados distintos, desde posiciones diversas.

El amparo resuelto, No. 065-2002-RA, lo propone el Presidente de la Compañía SAVOMA S.A., ante el Juez Décimo Séptimo de lo Civil de Santa Elena en contra de la Directora General del SRI.

La acción posterior, No. 707-2002-RA, la interpone el Centro Aéreo TRANSEXPRESS ECUATORIANO CIA. LTDA.; y seis legitimados más, personas naturales por sus propios derechos, en contra de la Directora del SRI. Esta acción es rechazada porque el Tribunal ya se pronunció sobre los mismos hechos en la acción No. 065-2002-RA.

El caso trata sobre lo siguiente: Fedatarios del SRI con respaldo de la fuerza pública detuvieron dos camiones que transportaban mercadería de propiedad de la compañía SAVOMA S.A. bajo el argumento que la mercadería carecía de documentación aduanera por un lado, y, por otro, la documentación tributaria que justifique el transporte legal. Indica el recurrente que se detuvo los

---

<sup>122</sup> Ibid., Pág. 437.

vehículos mientras realizaban el transporte de la mercadería entre el distrito aduanero y el lugar desde donde sería introducida al interior del país.

Los accionantes del segundo caso son por un lado el representante legal de una empresa que alega que es responsable del transporte de la mercadería que dice que tenía destinatario distinto a la empresa SAVOMA, pero que fue embarcada en el mismo envío de ésta, que fue incautada.

Frente a los hechos la administración inició el respectivo expediente en el que dictó las Resoluciones No.115 y No.116 de 06 de febrero del 2001 en las que se decidió la ‘incautación temporal o provisional’ de la mercadería. Posteriormente, el 15 de marzo del 2001, frente a pedido de parte resolvió negar la devolución de la mercadería por cuanto el sujeto pasivo no había justificado la calidad de propietario de la mercadería incautada. Finalmente, el 08 de agosto del 2001, la Directora General dicta la Resolución No. 00623 declarando el abandono de los bienes incautados provisionalmente.

Según la accionante SAVOMA, la inexistencia de documentación en el momento del control tributario se debe a un error de la compañía remitente “AMERICARGO LOGISTICS CORP” de Miami, EEUU, que producto de una confusión envió al país 31 bultos equivocados y por los cuales se pagó los derechos aduaneros correspondientes; sin embargo, el SRI impidió su reembarque a la ciudad de Miami tras el decomiso dispuesto sobre dicha mercadería. El reclamante considera que se han violado las normas constitucionales del artículo 23, numerales 3, 23, y 27, referentes a la igualdad ante la ley, el derecho a la propiedad y el derecho al debido proceso y a una justicia sin dilaciones. Solicita que se declare la ilegitimidad de la incautación provisional y la declaratoria de abandono, y la adopción de medidas urgentes destinadas a hacer cesar sus consecuencias.

La administración expone excepciones de carácter general y formal destinadas a hacer notar la ausencia de fundamento de la acción.

El Juez de instancia resuelve aceptar la acción de amparo constitucional declarando “ilegítimo y arbitrario como inconstitucional la Resolución No. 00623, que como tal se fundamenta en el antecedente de las Resoluciones Nos. 0000115 y 0000116...”, señalando adicionalmente que dichas resoluciones "...además de inconstitucionales en atención a lo dispuesto en el Art. 274 de la Constitución Política de la República del Ecuador se las declara inaplicables".

El Tribunal al conocer la apelación, entres muchas otros aspectos, considera:

“Que en el expediente no constan las guías de transporte y que “No se observa en el expediente documento alguno que pruebe quién era el dueño legítimo de la mercadería incautada”; y refiere que sólo ha sido presentada documentación relacionada con el ámbito aduanero y documentos privados respecto al supuesto error de la empresa remitentes desde el extranjero

Que, consta del proceso que en el trámite seguido en el Servicio de Rentas Internas, el accionante tuvo el derecho a la defensa, como consta de autos.

Que la Resolución impugnada hace “una relación detallada de los hechos, se analiza las normas aplicadas al caso y, (...) y que luego del procedimiento administrativo respectivo “la compañía AMERICARGO LOGISTICS CORP., no había justificado lo ordenado”;

Que, de acuerdo a la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (...), para que proceda la incautación provisional de mercadería en transporte, la condición es que no se haya exhibido la correspondiente guía de transporte lo cual sucedió de esa manera en el caso presente; dicha ley concede un plazo de treinta días para justificar la legítima propiedad sobre los bienes o su posesión, lo que no ha sucedido, pues entre los documentos constantes en el expediente y, por el contenido de la demanda y de los escritos presentados por el accionante en el trámite ante el Servicio de Rentas Internas, no se observa que se haya presentado prueba de la propiedad sobre la mercadería, ni por parte de la compañía representada por el accionante, ni por parte de los supuestos dueños en virtud de haber sido enviada la carga equivocadamente desde la ciudad de Miami”; por lo que la Sala observa que la autoridad demandada ha actuado legítimamente.

“Que, sin embargo, se observa que el accionante está facultado a presentar por la vía ordinaria su correspondiente reclamo, considerando que la Resolución de la Directora del Servicio de Rentas Internas tiene el carácter de impugnabile de acuerdo a la ley y que los hechos que el accionante pretende que se analicen y establezcan no son factibles analizar vía amparo constitucional por ser una acción de carácter cautelar que no resuelve el fondo del asunto y tampoco es un proceso declarativo de derechos”;

(...) “Que (...) el Juez (...) ha declarado la inconstitucionalidad del acto impugnado y su inaplicabilidad, lo cual no procedía pues dicho juez no tiene competencia para resolver una inconstitucionalidad y, la inaplicabilidad que puede declarar, es de un precepto jurídico, no de un acto administrativo; aún en este último supuesto, debe presentar su informe ante el Tribunal Constitucional”;

Por dichos antecedentes revoca la resolución venida en grado y niega la acción propuesta por la compañía. Deja a salvo los derechos del accionante y llama severamente la atención al Juez A-quo por el exceso en sus atribuciones, disponiendo hacer conocer de dicha situación al CNJ para que tome las medidas legales respectivas.

Creemos que es adecuada la resolución, y que incluso el TC entró a analizar consideraciones que, de hecho, procesalmente no debía, pero que eran importantes e ineludibles. Este aspecto, que consideramos nodal, debería ser aplicado constantemente en las acciones constitucionales, que deben tener una interpretación constitucional, más profunda, diversa y compleja, distinta de la interpretación legal común. La interpretación constitucional supera la obligación legal y legalista del juzgador con desarrollos jurídicos más avanzados que enriquecen el conocimiento y responden a los principios de defensa y respeto a los derechos fundamentales.

La Corte Constitucional de Colombia ha enseñado que en materia de interpretación constitucional la omisión de formalidades y hasta las faltas a la ley de la materia no deben impedir el análisis constitucional y la resolución del caso, sin perjuicio que sea aún desfavorable para el recurrente<sup>123</sup>.

Dice el Tribunal que la incautación es un procedimiento reglado e impugnabile y al ser tal debe impugnárselo ante el Tribunal Fiscal que es el competente.

Incluso es menester indicar que consideramos que dicha impugnación no puede hacérsela en cualquier momento, es decir que, la incautación provisional no es susceptible de impugnación sino

---

<sup>123</sup> En la Sentencia No. T-406, Ref. Expediente T-778, de Junio 5 de 1992, con ponencia del magistrado Ciro Angarita Barón, la Corte Constitucional de Colombia, resolvió la acción de tutela en contra de las Empresas Públicas de Cartagena, por incumplimiento de obras sanitarias que afectaban al recurrente y a su comunidad, en dicho proceso el tribunal Ad-quem, el Tribunal Administrativo del Departamento de Bolívar rechazó la acción diciendo: "1. "La acción de tutela solo es procedente para la protección inmediata de los derechos constitucionales fundamentales, que son señalados expresamente en la Constitución Título II, Capítulo I." (...) 2. El accionante cita como violado el derecho contenido en el artículo 88 de la Constitución nacional, que no se encuentra expresamente señalado como fundamental en la Constitución Nacional, (...) Razones éstas suficientes a juicio de la sala para negar la protección invocada por el accionante. (...)". Sin embargo y pese a ese incumplimiento procesal la Corte Constitucional de Colombia, con ponencia del magistrado Ciro Angarita Barón, revocó el fallo del inferior y concedió la acción con las siguientes consideraciones: (...) "En vista de la trascendencia del tema, no sólo por estar vinculado con lo esencial de la parte dogmática de la Constitución, sino también por la circunstancia de que en lo actuales momentos, una definición sobre este tema es indispensable para la adecuada aplicación de los textos constitucionales, esta Sala de revisión considera que es necesario un pronunciamiento de fondo sobre el alcance de los derechos económicos, sociales y culturales y su relación con los derechos fundamentales. Pero antes, es indispensable a dos temas básicos, cuya definición será determinante para la delimitación de tales derechos. El primero de ellos se refiere al alcance del estado social de derecho, y el segundo a la delimitación de los derechos fundamentales...".

sólo la incautación definitiva, cuando se declara en abandono, de acuerdo al literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas<sup>124</sup>.

Un elemento a considerar es la razón o razones por las que la mercadería se encontraba transportándose en el territorio nacional por fuera del distrito aduanero, circunstancia que no es aclarada ni por las partes ni por el Tribunal. Así, si la inexistencia de documentación tributaria al momento de la detención por parte de la administración se debía a un error en el envío, la mercadería nunca pudo haber abandonado la zona aduanera primaria.

Ahora bien, entre las alegaciones del recurrente, está que al momento de incautársele sus bienes sufrió de la confiscación que prohíbe la Constitución Política. Por ello, cabe preguntarse ¿Es la incautación una confiscación?. Evidentemente que no, ya que la primera es un procedimiento reglado e impugnabile, que permite prevé el derecho a la defensa y al debido proceso, características de las que carece la confiscación.

Como lo ejemplifica muy didácticamente el ex Procurador General del Estado, Nicolás Parducci, existen muchas formas legales de despojo del dominio o propiedad, entre las que se encuentra la incautación, empero, la confiscación, no es una de ellas. Claro que es también una forma de despojo, pero ilegal, así:

“...Cuando el Estado o sus instituciones para hacer un camino necesitan adquirir terrenos ajenos, los declara de utilidad pública y paga su precio: eso es expropiación. Cuando el Estado, en casos de guerra o de estado de emergencia, necesita movilizar sus tropas y requiere de vehículos apropiados, que son ajenos, los utiliza, entrega un recibo y después paga un valor estimado: eso es requisición. Cuando el Estado, ante la especulación de productos vitales que perjudica a la ciudadanía, los toma para sí, paga a sus dueños el precio oficial y los vende al público a su justo precio: eso es incautación. Cuando el Estado o sus instituciones, por una sentencia condenatoria, en el caso de una contravención de policía o de tránsito reciben en dinero el valor determinado por la ley: eso se llama multa. Cuando el Estado, por una sentencia condenatoria, adquiere la propiedad del producto de un delito o de los bienes que permitieron realizarlo: eso se llama comiso. Cuando el Estado o sus instituciones se hacen dueños de los bienes que se estaban utilizando en una explotación minera o de hidrocarburos porque se declara la caducidad del contrato: eso se llama reversión”<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup>El procedimiento es el siguiente: “e) Incautación Definitiva.- Si no se acredita la legítima tenencia de los bienes incautados provisionalmente, el Servicio de Rentas Internas los declarará en abandono y podrá rematarlos, destruirlos o donarlos, salvo que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el mismo que está obligado a resolverlo en el término de treinta (30) días, en mérito a los comprobantes de venta y más documentos autorizados que legitimen la tenencia de los bienes incautados. De haber impugnación, la incautación provisional de bienes se convertirá en incautación definitiva, si así lo resuelve el Tribunal Distrital de lo Fiscal, caso en el cual el Servicio de Rentas Internas podrá rematarlos, destruirlos o donarlos”.

<sup>125</sup> PARDUCCI SCIACALUGGA, Nicolás, Diario EL UNIVERSO, edición del 31 de mayo de 2006, Sección Editorial, ¿Por qué no es confiscación?, Ver en <http://archivo.eluniverso.com/2006/05/31/0001/21/C9767AC2F3044EBA862C180F0EA15FAC.aspx>

## II.

En el caso No. 053-2004-RA se propone acción de amparo constitucional ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, en contra del Director Regional del SRI de Manabí, por la incautación de mercadería suscitada como producto del control tributario al transporte. El recurrente refiere que cuatro días después del operativo compareció por escrito ante el SRI acompañando las facturas y guía de remisión que respaldaban la compra y transporte de la mercancía, pidiendo que le sea devuelta, contestándosele “que debe esperar más de 30 días que es el tiempo que dura la resolución que emite el SRI”, por lo cual solicita se deje sin efecto la indebida retención que sufre su mercadería y se la restituyan.

Citamos algunas de las que, a nuestro criterio, son alegaciones severamente cuestionables y extrañas con las que la Administración tributaria se defendió en el proceso: Que se levantó el acta de incautación provisional el 23 de octubre de 2003; Que la ley solamente establece plazo para que el propietario de la mercadería incautada presente los justificativos para su devolución pero no un plazo para que la administración haga entrega de los mismo (?); Que debe tomarse en cuenta que se le debe dar al Servicio de Rentas Internas un plazo prudencial para que revise y verifique la legalidad de la documentación presentada; Que los documentos son factibles de variación o falsificación, lo que debe ser investigado por el SRI (?); Que hasta la fecha el Departamento de Gestión Tributaria se encuentra realizando el análisis de la documentación presentada; Que el ‘Manual de Incautación’ del SRI establece el trámite que la Administración tributaria debe observar para la devolución de la mercadería incautada, el cual otorga al Departamento de Gestión Tributaria 20 días hábiles, a partir de la presentación de los justificativos, para resolver la devolución o la incautación definitiva de la mercadería incautada, sin embargo la resolución no puede emitirse antes del plazo fijado por la ley para su justificación para dar oportunidad a los interesados a que ejerzan su derecho; Que el accionante presentó los justificativos al SRI el 30 de octubre de 2003, por lo que hasta la presenta

fecha han transcurrido únicamente 18 días desde la presentación de los justificativos y no se ha cumplido todavía el plazo de 30 días; terminando por solicitar el rechazo de la demanda.

El Tribunal Ad-quem acepta el amparo considerando que:

“Si bien el SRI tiene facultad para comisar bienes y su retención hasta por treinta días, eso no significa que pueda angustiar la situación de los administrados que ya han justificado su calidad de propietarios de dichos bienes lo cual afecta y restringe tanto el derecho a la propiedad como el derecho al trabajo; señala además que de acuerdo a nuestra Constitución, el Ecuador es un estado social de derecho, como tal, está al servicio de los hombres y los pueblos y no viceversa, y precisa que se debe dar aplicación a lo establecido sobre la efectiva vigencia e interpretación de los derechos humanos según los Arts. 16 y 18 de la Norma Suprema”.

El Tribunal Constitucional, para resolver se realiza las siguientes apreciaciones:

“SEXTA.- (...) Conforme a la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, disposición anteriormente citada, el afectado tiene un plazo de 30 días para presentar los documentos que justifiquen su propiedad o posesión, cuando se trata de bienes no percibibles como en la especie. Sin embargo, la ley no señala plazo para que la autoridad resuelva, como bien lo señala el demandado. A folios 36 a 44 del expediente consta un instructivo aplicable al procedimiento de resolución de devolución o declaratoria de abandono, que señala que el plazo para resolver cualquiera de las dos situaciones será de 20 días hábiles a partir de la fecha de presentación de los documentos justificativos y continúa señalando textualmente: "Sin embargo la Resolución no podrá emitirse antes del plazo fijado por la ley para su justificación (30 ó 2 días) para dar oportunidad a los interesados que ejerzan su derecho. En caso de ser necesario y debidamente justificado, se podrá ampliar el plazo para resolver previa autorización del Director Regional". Esta disposición del instructivo se entiende debe ser aplicada para el caso de existir dudas sobre la autenticidad de los documentos justificativos presentados por el administrado, de lo contrario, el plazo a aplicarse sería de 20 días hábiles, lo que no significa que necesariamente deben pasar los 20 días para resolver, sino que la autoridad, inmediatamente tenga la certeza de la autenticidad y legalidad de los documentos, debe proceder a dictar la resolución de devolución de la mercancía incautada, pues lo contrario es sin duda poner obstáculos para el cabal ejercicio del derecho a la propiedad sobre esos bienes.

SÉPTIMA.- El Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, emitido mediante Decreto Ejecutivo No. 3055, publicado en el Registro Oficial No. 679 de 8 de octubre de 2002, establece en su disposición general tercera, primer inciso, lo siguiente: "Para efectos de la recuperación de las mercaderías incautadas, según lo previsto en la disposición general séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, se entenderá que se ha probado la propiedad de la mercadería cuando se han presentado ante la Administración Tributaria dentro del término legal, los documentos de importación o los comprobantes de venta válidos, según el caso, y siempre que éstos describan adecuadamente la mercadería y concuerden con el detalle y características de la mercadería incautada. Este derecho, podrá ejercerlo el propietario cuy a plena identificación conste en los referidos documentos " (el resaltado es de la Sala).

OCTAVA.- De lo citado en la consideración anterior tenemos que, el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención establece cuándo se entiende probada la propiedad de la mercadería, de tal forma que las autoridades Servicio de Rentas Internas deben comprobar si los documentos son válidos y se describan adecuadamente la mercadería y concuerden con el detalle y características de la misma; una vez realizada dicha comprobación que debe ser hecha en un término de 20 días, debe devolver la mercadería en el caso de ser eso lo procedente; si la comprobación se realizare antes de dicho término, se entiende que puede proceder a la devolución inmediatamente.

NOVENA.- En el escrito de contestación a la demanda, se señala lo siguiente: "El recurrente, el señor RAMÓN ENEDÍN VERA TEJENA, presentó los justificativos al Servicio de Rentas Internas el día 30 de octubre de 2003, por lo que hasta la presente fecha han transcurrido únicamente 18 días desde la presentación de los justificativos y desde que se realizó el acto administrativo legítimo de incautación hasta la presente fecha no se han cumplido los treinta días que la Ley otorga como plazo para la justificación y entrega de la mercadería incautada, plazo de treinta días que también lo confirma el manual de incautación del Servicio de Rentas

Internas ". Esta afirmación del demandado corrobora la presentación de los justificativos por parte del accionante, y contiene un error, pues la ley establece solamente plazo para la presentación de los justificativos mas no para su entrega, lo cual ya quedó arriba analizado. En la misma contestación, el demandado señala que el Departamento de Gestión Tributaria se encuentra realizando el análisis de la documentación presentada como justificación de la propiedad y que existen incongruencias entre el inventario otorgado por los fedatarios al momento de la incautación y las facturas presentadas como sustento del origen lícito de las mercaderías; en tal virtud, una vez solucionadas dichas incongruencias la autoridad demandada debe proceder a la devolución de la mercadería, de lo contrario no solamente estaría obstaculizando el legítimo derecho a la propiedad que tiene el accionante, sino que también estaría poniendo en serios problemas el ejercicio al derecho a la libertad de empresa, al no permitir al accionante vender la mercadería incautada provisionalmente, venta que es el modo de subsistencia del peticionario.

DÉCIMO.- La actuación del demandado podría causar serios perjuicios económicos al accionante, tomando en cuenta que la mercadería fue comprada para venderla en época de navidad, la misma que ya pasó”.

En base de lo citado el Tribunal confirma la resolución venida en grado y por tanto acepta el amparo propuesto en el sentido de que, una vez verificada la autenticidad de los documentos que demuestran la propiedad o posesión del accionante sobre la mercadería incautada, la Administración tributaria debe proceder a su inmediata devolución.

Esto constituye adecuado análisis del TC frente a infaustas y superficiales formas de ‘entender’ las normas por parte de la Administración. La Ley de Reforma a las Finanzas Públicas, en su Disposición General Séptima, que norma los procedimientos de incautación y clausura por parte del SRI, es clara al respecto; tanto en los términos como en las condiciones de aplicación de medidas sancionatorias, entre ellas la incautación, por ello es extraño la inclusión de criterios que tergiversan la ley y su espíritu, en relación con las garantías del contribuyente.

El cumplimiento de ese procedimiento taxativamente establecido en la ley, es el que hace que éste sea *reglado e impugnables*, características que diferencian a la incautación (y otras formas legales de despojo de la propiedad particular) de la confiscación.

Es evidente que se violentó derechos constitucionales: al debido proceso, a la defensa y a la no confiscación. La ley no se remite ni faculta la remisión a ‘manuales’ como menciona la administración tributaria. Tampoco deja campo interpretaciones respecto de los plazos y términos; y menos aún hace consideraciones respecto a aspectos subjetivos para que la administración ‘se tome’

más o menos tiempo, al momento de revisar la documentación que sustentaría los bienes incautados para que se proceda a la devolución.

### III.

A diferencia del caso anterior, existe una resolución contradictoria que resulta desconcertante. En el caso Nro. 052-2004-RA se presenta ante el propio Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de Portoviejo un amparo constitucional en contra de la misma Dirección Regional del SRI.

Refiere el accionante que en similares circunstancias y que en el mismo lugar y la misma fecha que el caso anterior, fue objeto de un control en carreteras por parte de la Administración tributaria, por lo cual, al carecer de la documentación tributaria que sustente el transporte y procedencia de su mercadería, ésta le fue incautada. Quince días después presentó la documentación exigida por la Administración para que proceda su devolución y dicha entidad le contestó en similares términos.

El Tribunal de instancia aceptó el amparo, considerando que si bien el SRI está facultado para ejercer control de mercaderías sin justificativo de procedencia, ello no es pretexto para angustiar a los ciudadanos que han justificado la condición de propietarios. El Tribunal Constitucional a diferencia del caso anterior y para afectación de los derechos de los ciudadanos y los contribuyentes falló con voto de mayoría<sup>126</sup> revocando la resolución apelada y negando el amparo constitucional en base de lo siguiente:

“...QUINTO.- En la especie y como resultado del Plan Anual de Operaciones del Departamento de Gestión de Sanciones y de conformidad con el procedimiento establecido para los operativos de incautación, se procedió a la incautación de la mercadería que era transportada en un vehículo HYUNDAI de Placas MCV-135 sin la documentación que acredite el origen lícito de la carga. Esto último, ha sido ratificado por el mismo recurrente.

SEXTO.- Si bien es cierto, ha sido presentada con posterioridad la documentación que supuestamente acredita la propiedad de la mercadería a favor del recurrente; no es menos cierto que aquella no puede ser devuelta hasta que haya sido verificada la legalidad de la documentación presentada y origen lícito de la transacción en razón de que podría ser susceptible de variación o falsificación; de ahí la razón de la medida preventiva. En definitiva la

---

<sup>126</sup> De los doctores Oswaldo Cevallos Bueno, Presidente; y los vocales Milton Burbano Bohórquez, René de la Torre Alcívar, Enrique Herrería Bonnet, Jaime Nogales Izurieta. Voto de minoría de los doctores Miguel Camba Campos, Luis Rojas Bajaña y Mauro Terán Cevallos.

constatación no es tan simple, tanto más que en su calidad de custodio y responsable de la devolución, el S.R.I. debe tener el tiempo suficiente para resolver adecuadamente sobre la devolución o la incautación definitiva. Por ello, la Ley ha previsto el plazo de treinta días de presentados los justificativos para la entrega de la mercadería y evitarse contratiempos que podrían surgir de otros supuestos dueños.

Por lo señalado, el acto de incautación, es legítimo, no viola el derecho de propiedad ni la libertad de trabajo referidos en la demanda...”

En fallo de minoría -que creemos está en armonía con la lógica del respeto a los derechos constitucionales de los contribuyentes- algunos ministros se inclinaron por confirmar la resolución venida en grado y aceptar la demanda. Así:

“...TERCERA.- Consta de autos que el demandante ha justificado la propiedad de la mercadería incautada, como se observa de las copias de las facturas que obran de fojas 2 a 7 de los autos. Además, según consta a fojas 15 de los autos, dichas facturas son correctas.

CUARTA.- La autoridad demandada pretende justificar la falta de oportuna devolución de la mercadería en razones que más se acercan a lo especulativo. A ello se suma una interpretación antojadiza de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas. Es verdad que esta Ley otorga facultades de control al Servicio de Rentas Internas y le otorga la atribución de realizar incautaciones de las mercaderías que no cumplan con ciertos requisitos. Pero en primer término, y esto determina decisivamente el alcance de dicho control, las competencias del SRI se refieren al control de contribuyentes y recaudaciones, esto es, al ámbito propio de lo tributario. De ahí que cualquier otra pesquisa, que invadiendo lo propio de las competencias de otras autoridades y que, por ello, demore injustificadamente la devolución de las mercaderías incautadas, contraría definitivamente la disposición citada por falta de competencia. En segundo lugar, el demandado olvida que la incautación es un procedimiento reglado e impugnabile, lo cual limita cualquier ámbito de discrecionalidad en los procedimientos y actos de la Administración Tributaria, que debe ceñirse estrictamente a lo que permite la Ley. Por ende el contenido de aquel "Manual de Incautación", a menos que resulte ilegal y hasta inconstitucional, debe regirse estrictamente a los presupuestos legales y únicamente servirá para facilitar su aplicación, pero no para alterar o introducir innovaciones a las disposiciones legales.

QUINTA.- Además de lo dicho anteriormente, lo más importante es que la incautación puede poner en riesgo al derecho constitucional de propiedad, puesto que la libertad de disposición y de goce, que constituyen aspectos de su núcleo esencial, pueden verse disminuidos o alterados por dicho acto de autoridad. Constituye, en efecto, una limitación o atentado contra dicho núcleo esencial, no sólo el acto de incautación ilegal, sino también la demora en la entrega de las mercancías incautadas cuando ha sido justificado su origen lícito y los demás requisitos legales, pues esto priva del legítimo ejercicio del derecho de propiedad. Como la incautación es un procedimiento reglado, mal puede especular el demandado acerca de que "debe" concederse a la Administración un plazo para dictar la resolución de devolución, e invocar un "Manual de Incautación" que establece trámites o procedimientos específicos no contemplados en la Ley para demorar el ejercicio de un derecho. Esto último transforma completamente el régimen jurídico de la incautación, de reglado a discrecional, al pretender dejar a la libre apreciación de la autoridad el momento en que debe procederse a la devolución. Bien es verdad que la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas establece plazos, pero dichos plazos se conceden al contribuyente y no a la Administración, la cual debe, inmediatamente después de justificada la propiedad, el origen lícito de la mercadería y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, proceder a la devolución correspondiente, sin pesquisas improcedentes que provengan de apreciaciones discrecionales impropias del régimen jurídico que nos ocupa. Esta es y debe ser la interpretación precedente, pues está en juego un derecho constitucional, y de conformidad con el artículo 18 de la Constitución se debe estar a la interpretación más favorable a su efectiva vigencia. Por consiguiente, se desecha totalmente los justificativos del demandado, y en especial, cualquier invocación a un “Manual de Incautación”, pues la Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal, y más aun sobre un simple manual, de modo que advierte que si el contenido de dicho instrumento es suficiente para menoscabar el derecho de los contribuyentes, será inconstitucional.

SEXTA.- La falta de devolución oportuna de las mercaderías, conforme queda expuesto, vicia de ilegitimidad el comportamiento del demandado. Dicho comportamiento viola el derecho de propiedad y ocasiona el daño

grave e inminente de privar de la libertad de disposición y de goce de los bienes incautados, con el efecto de pérdidas económicas subsiguientes. Esto se empeora en atención a que el demandante es comerciante, pues los bienes incautados estaban destinados a producir ingresos al demandante como fruto de una actividad lícita...”.

### **3.7.2. Acciones Constitucionales por Clausura.**

Las clausuras efectuadas por la Administración tributaria en el marco de sus controles tributarios y especialmente de facturación, están sustentadas en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma a las Finanzas Públicas.

Dichas sanciones son numerosas, por tanto, también las acciones de amparo en su contra, sumando veinticuatro (24) acciones.<sup>127</sup> Se ha tratado de referir las que contengan las enseñanzas más destacadas del Tribunal respecto al tema, que no contengan o no resuelvan sólo aspectos formales, sintetizando con ello el presente subcapítulo.

#### **I.**

En el caso No. 378-2002-RA se deduce amparo contra la resolución de clausura por reincidencia de un establecimiento comercial dictaminada por el Director Regional del S.R.I. del Guayas, como consecuencia del control de facturación efectuado por fedatarios, en donde se manifiesta: “(...) que la factura le fue entregada al fedatario dentro de la funda del producto “Que la persona a pretexto de confirmar su compra, sacó la nota de venta y la dejó intencionadamente en el mostrador”. En la tarde le clausuraron (...) que existió suplantación de persona y de nombres y simulación de autoridad; allanamiento; detención indebida dentro del local sin orden de autoridad competente; y, engaño y actuación de mala fe, pues la orden de clausura original no era para ella y fue acomodada con otra. El Juez Sexto de lo Civil de Guayaquil, resolvió desechar el recurso de amparo constitucional interpuesto.

El Tribunal confirmó la resolución y negó el amparo constitucional diciendo:

---

<sup>127</sup> Signadas con los números 166-03-RA; 378-02-RA; 515-00-RA; 523-00-RA; 524-00-RA; 525-00-RA; 526-00-RA; 527-00-RA; 528-00-RA; 529-00-RA; 530-00-RA; 592-02-RA; 52-00-RA; 478-00-RA; 387-05-RA; 138-03-RA; 418-01-RA; 796-00-RA; 24-00-RA; 336-01-RA; 80-02-RA; 911-06-RA.

“CUARTO.- El acto administrativo que se impugna consiste en la clausura del local comercial denominado "Regalos y Recuerdos" de propiedad de la accionante por ser reincidente en la no entrega de los comprobantes de venta (fs. 59). Al respecto, la Sala considera que dicho acto, se encuentra sustentado en el principio de legalidad establecido en el Art. 119 de la Constitución que obliga a las instituciones del Estado, a sus organismos y dependencias y a los funcionarios públicos a no ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y en la Ley; lo cual, se complementa con las disposiciones legales siguientes: a) Con la presunción de legitimidad del acto administrativo determinado en el Art. 67 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; y, b) Con la Disposición General Séptima, literal a), numeral iii) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, promulgada en el Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, referente a la clausura de los establecimientos de los sujetos pasivos. Por consiguiente, no existe acto administrativo ilegítimo de parte del Director Regional (e) del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, por lo que al no encontrarse violación constitucional que se hubiere probado de parte de la recurrente, este caso no merece la acción de amparo y no se han cumplido los requisitos señalados por la Ley del Control Constitucional...”.

La referencia al fallo es importante porque el Tribunal define lo que cree que es el principio de legalidad, sin mencionar si se refiere al de legalidad tributaria o al de legalidad penal. En contexto, como hemos analizado y por la abundante doctrina, parecería ser el segundo, aunque esto no podríamos estar completamente seguros ya que en el artículo 119 de la Constitución se refiere más al hecho que las obligaciones de las instituciones del sector público en un plano genérico y no respecto al principio de legalidad.

## II.

En el Caso No. 515-00-RA se demanda de amparo constitucional en contra del Director Provincial del SRI del Carchi al haber sido objeto el recurrente de un control de facturación, alegando que sí se le entregó el comprobante de venta pero que a pesar de ello el local comercial fue clausurado, lo cual es violatorio del derecho al trabajo. El Juez de la causa desechó el recurso.

Frente al caso el Tribunal confirmó la resolución del juez que desechó el recurso de amparo constitucional e hizo las siguientes consideraciones:

“...TERCERA.- Del estudio de los autos se establece que el Director Provincial del Servicio de Rentas Internas del Carchi, con fundamento en el Acta Probatoria No. 561 con la que da fe que en el establecimiento denominado Hotel Sara Espíndola ubicado en la Calle Sucre y Ayacucho de la ciudad de Tulcán, no se ha entregado comprobante de venta por la ocupación de habitación doble, y sirviéndose del numeral III, literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley 9924 para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999, resolvió sancionar al Hotel indicado con la pena de clausura por el plazo de siete días contados a partir del 09-05-00 al 15-05-00;

CUARTA.- El acto con el que se le sancionó con siete días de clausura al Hotel Sara Espíndola es proveniente de autoridad pública, con atribuciones para tal medida, es legítimo, proveniente de la justicia y de la equidad, sin visos de ilegitimidad, no es violatorio de algún derecho consagrado en la Constitución Política de la República o

en tratado o convenio internacional, ni constituye en forma inminente grave amenaza de causar grave daño a los intereses de la representada por el actor...”.

Entre muchos otros, este caso establece una constante jurisprudencial relativa a que el acto administrativo en donde se resuelve la clausura de establecimientos incumplidores de la normativa tributaria de la facturación, es legítimo porque proviene de autoridad pública competente y que se basa en la ley, lo cual es incontrovertible.

### III.

Por otra parte, hemos creído conveniente compendiar los casos de amparos constitucionales signados desde el No. 0523-00-RA hasta el No. 0530-00-RA, propuestos en contra de clausuras producidas por los controles de facturación de la administración, ejecutados por fedatarios fiscales. Todos ellos versan sobre demandas y resoluciones casi iguales, salvo el caso No. 529-00-RA que, estando relacionado, los tratamos posteriormente por contener una importante argumentación.

Del No. 523-00-RA al No. 530-00-RA sucede lo siguiente: todos se producen en la ciudad de Portoviejo; todos los recurrentes fueron objeto de controles de facturación mediante la modalidad de compras simuladas. Según los impugnantes mediante distintas acciones los fedatarios habrían rehusado o esquivado recibir el comprobante de venta que sí fue emitido. El Tribunal Fiscal ad quem de Portoviejo declaró ‘nulo’ el acto de la administración.

Asimismo, en todos los casos, el SRI alegó que actuó legítimamente; que lo hizo por disposición de autoridad competente y con sujeción a la normatividad que regula la materia tributaria establecida en el artículo 82 (actual 82) del Código Tributario en concordancia con los Arts. 168 y 169 del Código de Procedimiento Civil; y, la Disposición General Séptima, literal a) caso iii), literal b) inciso tercero; y, literal g) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999.

El Tribunal Constitucional revocó la resolución dictada por el Tribunal Distrital Fiscal de Portoviejo y consideró lo siguiente:

“TERCERA.- De la revisión del proceso se encuentra que el acto materia de la presente acción, consistente en la resolución de clausura del local (...), fue emitido por el Director Regional de Rentas de Manabí, quien, tiene como atribuciones delegadas, precisamente la de disponer la clausura sobre establecimientos infractores. La resolución se fundamenta en el acta levantada por el respectivo Fedatario, quien actuó en cumplimiento del literal g) de la Séptima Disposición General de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, por lo que se concluye que el acto impugnado provino de autoridad competente y en aplicación del procedimiento legal respectivo.”

El tribunal se limita a mencionar que la resolución de clausura se fundamenta en el acta probatoria elaborada o levantada por el fedatario, quien, según el fallo, actuó en cumplimiento del literal g) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. En el caso del párrafo subsiguiente analizamos in extensus este razonamiento.

#### IV.

Como decíamos el caso No. 529-00-RA es el jurídicamente más rico de los casos referentes a clausuras de la administración<sup>128</sup>. Tomemos en cuenta las resoluciones de los dos reciente párrafos, en donde se menciona que el acto administrativo se base en el acta probatoria del fedatario.

Ante el Tribunal Distrital Fiscal de Manabí se plantea acción de amparo constitucional en contra del Director Regional de Manabí del Servicio de Rentas Internas, por la resolución de clausura de un local comercial producida por el incumplimiento de obligaciones reglamentarias tributarias relativas a facturación, en donde se solicita se "declare la ilegalidad de la resolución de clausura (...) y ordene la reapertura del local".

Durante la audiencia respectiva, el recurrente, a más de otras alegaciones, con poco argumento y menos técnica de redacción, expresa un aspecto importante que debió ser considerado en todas las acciones de amparo efectuadas en contra de clausuras.

En la audiencia oral, el accionante reitera sus argumentos de la demanda y expone otros adicionales, aunque de manera atropellada, de los cuales se puede extraer una importante alegación. Sostiene que nadie más que los Notarios pueden dar fe pública de los actos y que un fedatario no es

---

<sup>128</sup> Es autoría de los doctores Marco Morales Tobar, Luis Chacón Calderón y Hernán Salgado Pesantez.

tal, por lo tanto lo que afirme en el acta probatoria no puede considerarse la verdad. Este aspecto es fundamental y debió ser apreciado en su real dimensión al momento de resolver, claro, si el Tribunal hubiese profundizado en el análisis.

Por ello, surge la pregunta ¿Tienen potestad legal los fedatarios fiscales para dar fe pública del cometimiento de infracciones tributarias?

El Tribunal Ad quem, el Distrital Fiscal de Portoviejo, resolvió razonando que "...no se ha demostrado procesalmente que quien suscribe el acta, San Lucas Peña Heiga, efectivamente haya sido nombrado como tal..."; que el acta probatoria "...no reúne las condiciones determinadas por el artículo 168 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo prescrito por el artículo 165 ibídem, ya que la Sala ha observado que el acta es pre-impresa y los espacios en blanco han sido llenados a mano, por lo mismo con distinta letra y tinta, lo cual se encuentra contrariando el artículo 26 del Reglamento sobre arreglo de procesos y actuaciones judiciales (sic). Añade el tribunal de instancia que la resolución de clausura no se encuentra fundamentada, ya que de acuerdo a la jurisprudencia -que la cita- "las actas de fiscalización deben contener los hechos que los fiscalizadores hayan observado, y, por lo tanto tales actas deben ser lo suficientemente explícitas y han de motivar con claridad y precisión los fundamentos de su actuación, razones por las cuales, declaran que los instrumentos públicos se tornan nulos, y aquello ningún juez puede convalidar, en consecuencia, "declara nulo el acto administrativo expedido por el Director General del Servicio de Rentas Internas de Manabí mediante resolución No. MA 0000130, de fecha 9 de mayo del 2000", y ordena la inmediata reapertura del local clausurado.

El Tribunal Constitucional revocando la resolución apelada desechó la acción por improcedente, haciendo una extensa argumentación al respecto. De esta manera:

"...Que para determinar la procedencia de la acción planteada es preciso remitirse a aquello que es objeto de la impugnación, esto es "declare la ilegalidad de la resolución de clausura tantas veces mencionada y ordene la reapertura del local", es decir impugna la orden de clausura No. MA0000130 dictada por el Director Regional Manabí del SRI.

Que esta Sala y el Pleno del Tribunal han sostenido, de manera permanente, que la presunción de legitimidad de un acto administrativo implica que reúne requisitos de competencia por parte de la autoridad de la que emana el acto, esto es que al órgano público que él representa le esté atribuido por la Constitución o la ley la potestad para expedir el acto administrativo, y que su contenido esté acorde con la normatividad vigente, que la causa efecto del mismo responda al Estado Social de Derecho, esto es de modo general al bien común, y que en la forma se haya cumplido con las normas de respeto al debido proceso.

Que contrariamente a lo que estima el Tribunal de alzada, en cuanto a la legalidad, relativa a que el ciudadano que aparece como fedatario, por lo ya manifestado, que es principio doctrinario del Derecho Administrativo, se presupone de Derecho la legalidad de los actos administrativos, por lo cual, quien los impugna debe demostrar su ilegalidad, en el caso que nos ocupa, la calidad de no fedatario debió demostrar el accionante, y no como lo ha hecho el juzgador inferior; y, en todo caso, el acta del fedatario no es el acto administrativo sancionador, sino que es el antecedente y fundamento para que se expida el acto ahora impugnado y que corre a fojas 2 de los autos. (El subrayado no consta en el original).

Que a fojas 10 de los autos corre copia de la Resolución No. 00015 de 25 de enero del año 2000, suscrito por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, mediante el cual delegado a los Directores Provinciales la actuación a nombre de la administración pública en todo aquello que es de su legal competencia, incluyendo "la clausura de establecimientos infractores", a ello sumado el nombramiento de la autoridad y que corre a fojas 13 de los autos, permite establecer que la autoridad generadora del acto materia de la presente impugnación goza de capacidad para haberlo emitido.

Que en el caso sometido al presente análisis no es de evasión tributaria por falta o indebido pago del impuesto a la renta, como erradamente aprecia el inferior, sino que se trata de una evasión tributaria por la no entrega de factura, con lo cual se evade el pago del impuesto al valor agregado, como lo dispone la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, lo cual se encuentra sometido a las normas legales antes referidas, y, en todo caso, en lo referente a la legalidad, la impugnación correspondía hacérsela ante ese mismo Tribunal pero por la vía jurisdiccional y no valiéndose del amparo constitucional, como erradamente lo ha hecho y lo ha admitido el Tribunal Fiscal de Manabí, y menos aún resolver en amparo constitucional la nulidad del acto administrativo, cuando, conforme lo manda expresamente el Art. 95 de la Constitución, el Juez Constitucional, en el caso de aceptar el amparo constitucional, únicamente suspende los efectos del acto administrativo impugnado.

Que habiéndose establecido la legitimidad del acto administrativo impugnado, no es preciso que se analicen los aspectos relativos a la violación de algún derecho constitucional por cuanto la ausencia de uno de los elementos constitutivos del amparo constitucional, tornan en improcedente la acción”.

El Tribunal -aunque debió- nunca analizó los aspectos referidos a establecer realmente la capacidad legal del ‘fedatario’ para dar fe de infracciones tributarias, como en cambio sí lo hizo el Tribunal de origen.

Con ello, habría podido establecer que los fedatarios no fueron ni son empleados ni funcionarios públicos, pues, no tenían, eran enrolados en base de contratos de prestación de servicios regulados por la -en ese entonces vigente- Ley de Prestación de Servicios Personales por Contrato (RO. No. 364 de 7 de agosto de 1973).<sup>129</sup>

Los ‘fedatarios’ eran, pues, (¿son?) contratados por cortos periodos de noventa días como máximo, con contratos irrenovables en el mismo ejercicio económico e improrrogables, conforme lo

disponía y lo autorizaba la antedicha ley, lo que, incluso, ha sido reconocido por el mismo Tribunal Constitucional.<sup>130</sup>

Al tener ese tipo de vinculación civil, en esas condiciones, no podían dar fe del cometimiento de infracciones administrativas tributarias, ya que se contravenían lo establecido en el literal g) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley 24, RO-Suplemento 181 de 30-04-1999), cuerpo legal que facultaba las clausura e incautaciones, que expresa mandatoriamente “Funcionario Competente.- La demostración de los casos que fundamentan las infracciones referidas en los literales precedentes, se hará en forma objetiva por el funcionario nombrado para el efecto por el Servicio de Rentas Internas, quien levantará, bajo su responsabilidad, actas probatorias que darán fe pública de las infracciones detectadas...”.

Por otra parte, es importante que el Tribunal mencione que la resolución administrativa de clausura se fundamenta en un acto previo, en este caso el acta probatoria levantada por el respectivo fedatario. Lo que el Tribunal lamentablemente no menciona es la relación que debe existir entre el acto administrativo definitivo y el o los actos administrativos previos, preparatorios o interlocutorios, como los llama la doctrina, que sirven para la conformación del acto definitivo.

Así pues, si primero se requería la existencia del acta probatoria del empleado de la administración con capacidad de dar fe pública y respecto a dicha calidad existía un vicio jurídico que anulaba el acto previo “...la administración (lo) puede dejar sin efecto un acto, sea porque adolece de

---

<sup>129</sup> El suscrito fue en el año 2001 'fedatario' de la Unidad de Gestión de Sanciones del Servicio de Rentas Internas.

<sup>130</sup> Ver el caso signado con el No. 0188-2006-RA, publicado en el Suplemento del RO. No. 45 del 19 de marzo de 2007, que entre otras cosas dice: QUINTO.- (...). Al respecto, cabe precisar que la Ley de Servicios Personales por Contrato, fue promulgada en el Registro Oficial Nro. 364 de 7 de agosto de 1973, para satisfacer necesidades de carácter técnico especializado por cortos períodos en la administración pública; determinaba la posibilidad de contratar personal técnico, especializado o práctico por períodos de noventa días, que no podían ser prorrogados, los mismos que se celebrarían por una sola vez en cada ejercicio económico. Esta Ley fue derogada por la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, a partir del 6 de octubre del 2003, misma que ha incorporado en el Art. 19 lo relacionado con los contratos de servicios ocasionales, así como en su respectivo Reglamento, que en el Art. 20 puntualiza que se los podrá suscribir siempre que se justifique la necesidad de trabajo temporal, cuente con el informe favorable de las UAHRS, en el que se justifique la necesidad de trabajo temporal, y se certifique el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley, y que no podían ser renovados durante el siguiente ejercicio fiscal”.

un defecto capaz de anularlo sea porque ha dejado de corresponder a la necesidad o al interés público»<sup>131</sup>.

El resultado debió ser la aceptación del amparo constitucional por parte del Tribunal ya que el acto administrativo mediante el cual se resolvió la clausura no era válido porque se violó el procedimiento administrativo en su conformación (el acta probatoria) que es un “modo de producción de un acto” que “no puede ser producido de cualquier manera.”<sup>132</sup>

“De este modo, el procedimiento administrativo aparece como unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados heterogéneamente (...), por varios sujeto u órganos, operaciones y actos que, no obstante su relativa autonomía, se articulan en orden a la producción de un acto decisorio final. (...) Unos y otros son actos administrativos, aunque con función y régimen diversos, y los actos procedimentales o de trámite gozan, no obstante estar ordenados a la producción final de la resolución, de singularidad y de la relativa autonomía (producen efectos procedimentales propios, tienen sus reglas propias de validez, incluso, en ocasiones, subprocedimientos específicos para su producción, tienen causa propia, pueden ser anulados independientemente, etc.)

(...)

El procedimiento administrativo no es la expresión de un supuesto acto complejo unitario, desenvuelto a través del tiempo y en el cual participan sujetos y órganos diversos; no es una ‘forma de integración’ de una sola voluntad administrativa que se nutre de diferentes procedencias, no es un acto compuesto. No es, en efecto, un acto complejo, es más bien un complejo de actos, todos ellos instrumentales o auxiliares del acto final, resolutorio o conclusivo, sin mengua de su sustantividad jurídica independiente.

(...)

El procedimiento es, pues, un cauce necesario para la producción de actos administrativos, elevándose así a la condición de validez de éstos.”<sup>133</sup>

## V.

El presente caso es similar al anterior, el No.080-2002-RA, al anterior y la argumentación expuesta allí es aplicable al presente caso, el cual se lo ubica para establecer continuidad la reiteración tanto en el análisis del tribunal aunque también en su superficialidad. En este, la Administración tributaria clausura un local por incumplimiento en la facturación, decidiendo el Tribunal la legitimidad del acto, revocando la resolución adoptada por el Juez de instancia y desechando el amparo propuesto. Menciona igualmente que la resolución se afianza en el acta del fedatario. Así:

“QUINTA.- Corresponde, en primer lugar, el análisis en torno a la legitimidad del acto impugnado, al efecto, cabe decir que no existe acto ilegítimo pues de la revisión del proceso se encuentra que el acto materia de la presente acción, consistente en la resolución de clausura del establecimiento comercial denominado "Droguería Pasteur", fue emitido por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral, quien, tiene como atribuciones delegadas, precisamente la de disponer la clausura sobre establecimientos infractores. La resolución

<sup>131</sup> MARTÍNEZ SOLÓN Wilches, *Manual de Derecho Administrativo General*, Tercera Edición, Bogotá. 1974, citado por JARAMILLO ORDÓÑEZ, Herman, en *Manual de Derecho Administrativo*, Págs. 145-146.

<sup>132</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Editorial Civitas, Madrid, Elementos de los Actos, Cap. X, Los Actos Administrativos, Pág. 537

<sup>133</sup> *Ibid.* Pág. 538 y 539.

se fundamenta en el acta levantada por el respectivo Fedatario, quien actuó en cumplimiento del literal g) de la séptima disposición general de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, así como también en el Código Tributario en los artículos 70 y 349, por lo que se concluye que el acto impugnado provino de autoridad competente y la aplicación del procedimiento legal respectivo.

SEXTA.- La inexistencia de acto ilegítimo de autoridad pública determina que los presupuestos para la garantía de amparo constitucional no se presenten en esta causa...”.

## VI.

En el caso signado con el No. 796-00-RA sustanciado por similares circunstancias, razona el Tribunal y niega la acción de amparo constitucional interpuesta por improcedente, entre otras por las siguientes consideraciones:

“...Que, de fojas 18 del expediente de instancia aparece copia certificada del acta probatoria No. 0001178 G, en la que se determina con claridad meridiana que el local comercial "Aromas y Recuerdos" no procedió a entregar comprobante de venta, de un collar al fedatario;

“...Que, sin lugar a dudas el acta probatoria del fedatario, establece en forma clara que la no entrega de comprobantes de venta es una **omisión flagrante** cometida por el establecimiento de la referencia; la resolución emana de autoridad competente, esto es, del señor Director Regional del Servicio de Rentas Internas; su contenido se sujeta de manera concordante con la disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas; el procedimiento para la clausura ha seguido con rigor, dentro del proceso de marras, las normas del debido proceso; en cuanto a la causa-objeto, en el presente caso se determina con claridad que cumple con el objetivo de la recaudación de impuestos por parte del Estado;

Que, por lo expuesto, el acto impugnado, esta Sala lo considera legítimo, razón por la que en el análisis de la presente causa resulta inoficioso considerar si se ha producido un daño grave e inminente, así como también si existen violaciones a los derechos subjetivos de la accionante...”;

Nótese que el tribunal en esta resolución menciona expresamente la existencia necesaria e importante -que debió estar presente siempre en este tipo de controles- de la flagrancia de la infracción, la cual, según el Tribunal, está establecida por el acta probatoria del fedatario.<sup>134</sup> Este caso sirve de partida para evidenciar un ‘doble rasero’ del Tribunal, al contradecirse con el caso que a continuación se analiza, en el párrafo subsiguiente.

## VII.

Como decíamos es extraño que, a diferencia de lo sostenido por el Tribunal en la resolución anterior, en el caso No. 0911-06-RA se rechace un amparo contra una clausura derivada de control de facturación, en donde -a pesar que no se la alega- es evidente la inexistencia de la flagrancia.

---

<sup>134</sup> En el caso No. 0166-2003-RA que se menciona más adelante el Tribunal Constitucional razona nuevamente respecto a la necesaria existencia de la flagrancia, dice: “...Que de autos consta que el Servicio de Rentas Internas constató el incumplimiento flagrante de la normativa contenida en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas por parte del señor Diego Héctor

El caso se refiere a que el día 21 de abril de 2006 a las 12h00 se presentaron en un local comercial los fedatarios con la fuerza pública, comunicando que en el establecimiento se había hecho un control de facturación mediante compras simuladas el día anterior, es decir, el 20 de abril de 2006, ‘a eso de las 16h00’ y que no se había entregado el comprobante de venta, procediendo a clausurar el local, exhibiendo la resolución del Director Regional.

El juez de primera instancia niega el recurso y el Tribunal Constitucional lo confirma mencionando en el considerando cuarto de su resolución que:

“...la clausura se respalda en la Disposición General Séptima de la Ley 99-24 de Reforma a las Finanzas Públicas (RO 181-S del 30 de abril de 1999) Y, a pesar de que el Tribunal recuerda que dicha disposición menciona que “En el caso contemplado en el numeral iii) de la letra a) de esta disposición -referente a la clausura- no será necesaria la notificación si se comprueba de manera flagrante la no entrega de los comprobantes de venta o la entrega de los mismos sin que se cumplan los requisitos legales o reglamentarios. En este caso la clausura será automática...”

Si, como ha dicho el Tribunal, la clausura se produce por una *omisión flagrante* es inaceptable que por el cometimiento de una infracción el día 20, se proceda a sancionarla con clausura el día 21, porque la flagrancia que la ley exige ya no existe. Según dice la doctrina “flagrante proviene del latín *flagrans, antis*, es decir que se está ejecutando (...) Sostiene Bramont-Arias que hay flagrancia cuando la comisión del delito es actual y en esa circunstancia su autor es descubierto o cuando el agente es perseguido y detenido inmediatamente después de haber cometido el delito o cuando es sorprendido con objetos o huellas que revelan que viene de ejecutarlo”<sup>135</sup>. Indudablemente el debido proceso del contribuyente se habría violentado, se habría cumplido con la norma y el tribunal no aplicó jurisprudencia que venía manejando. Con casos como este, se explica que existan autores que se oponen a las facultades sancionatorias de la administración, como ya hemos referido al inicio de este sub capítulo 3.7.. Consideramos que el amparo debió ser concedido.

## VIII.

Los casos No. 0166-2003-RA; No. 052-2000-RA; y, No. 387-2005-RA los compendiamos y analizamos en un solo párrafo ya que, en ellos, el Tribunal ha razonado que el amparo

---

Naranjo Parra. Al efecto, se levantó un acta probatoria de la infracción que sirvió de antecedente para que el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas imponga la sanción de clausura al tenor de la norma legal citada.

constitucional no es la vía para impugnar la clausura efectuada por los controles por la administración tributaria producto de en el cumplimiento el actual Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, más conocidos como controles de facturación.

En el caso No. 0166-2003-RA el Tribunal Constitucional razona:

“...Que de autos consta que el Servicio de Rentas Internas constató el incumplimiento flagrante de la normativa contenida en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas por parte del señor Diego Héctor Naranjo Parra. Al efecto, se levantó un acta probatoria de la infracción que sirvió de antecedente para que el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas imponga la sanción de clausura al tenor de la norma legal citada.

Que el inciso final de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, dispone: "Los tribunales distritales de lo Fiscal resolverán, en el plazo máximo de diez (10) días, las impugnaciones a las resoluciones de clausura que imponga la Administración Tributaria. La resolución de los tribunales distritales de lo Fiscal se dictará sobre la base del expediente formado por la Administración y de las pruebas que presente el sujeto pasivo al impugnar la clausura:". En consecuencia, la ley ha determinado el procedimiento para impugnar la clausura motivo de esta acción de amparo, razón por la que no es competencia del Tribunal Constitucional pronunciarse al respecto, más aún si el accionante no ha demostrado procesalmente violaciones a derechos y garantías protegidos por nuestra Carta Magna...”.

En el caso No. 052-2000-RA menciona:

“...CUARTO.- En el caso, el acto impugnado fue emitido por la autoridad competente, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas, quien procede de conformidad con la Ley de Reformas a las Finanzas Públicas, publicada en el R.O. 181 del 30 de abril de 1999, en cuya Disposición General Séptima, en los literales: a), b) y c) se establecen: la Clausura, el Procedimiento de la Clausura y el Auxilio de la Fuerza Pública, respectivamente, disposiciones que guardan concordancia con el Art. 349 numeral 6 y Art. 360 del Código Tributario. Según esta normativa, la no entrega o entrega sin requisitos legales o reglamentarios de comprobantes de venta, es causal de clausura por el lapso de siete días, y tienen como antecedente el sistema de control y verificación de "compras simuladas", que constituyen las Actas Probatorias suscritas por los Fedatarios Fiscales y que dan fe de las infracciones detectadas. Cabe precisar que las personas perjudicadas pueden impugnar de estas clausuras o incautaciones provisionales ordenadas por la autoridad administrativa ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal debiendo el Servicio de Rentas Internas responder por los daños y perjuicios irrogados al contribuyente; por tanto, estas medidas adoptadas por el SRI, no acarrearán la inminencia de un grave daño, pues existen canales o instancias que franquea la propia ley y reglamento de la materia para exigir reparación del daño...”

En el caso No. 387-2005-RA inadmite el amparo por que considera que:

“OCTAVO.- Que, del análisis del expediente, y en concreto del acto impugnado, no se ha encontrado evidencia alguna de que el mismo vulnere derechos constitucionales subjetivos de la compañía accionante, sin que se discute acerca de la legalidad del contenido de la Resolución No. RMA-ATIRECL-200500001, materia que no compete resolver a esta Sala. En relación a lo cual el asunto que se ha puesto a conocimiento de este Tribunal es un asunto de legalidad, por la cual, la acción propuesta por la compañía accionante deviene en improcedente...”

NOVENA.- Que, la vía pertinente para ventilar este tipo de actos administrativos emanados de la administración tributaria es la contencioso tributaria, la misma que está determinada en el Art. 217 del Código tributario...” terminando por recordar el texto del literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, respecto a que las impugnaciones de clausuras se ventilarán ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal...”.

---

<sup>135</sup> BUCCALO RIVERA, Patricia, "Diccionario Jurídico de Derecho Penal", Editorial San Marcos, 1ra. Edición, Lima Perú, 2002. Pág. 103.

Claramente el razonamiento no tiene base. Existe precedentes jurisprudenciales del TC al respecto, existe normativa clara en el ámbito constitucional, que faculta a los jueces de la materia a analizar -como se ha sostenido- no solamente los actos administrativos sino los actos u omisión ilegítima de autoridad pública, sin hacer diferenciaciones referidas si pertenecen o no a la materia tributaria, lo cual analizamos en el punto 3.7.3., párrafo I. Por ello, lo aseverado por el Tribunal se aparta de toda lógica y de toda norma constitucional, sea material o formal.

## **IX.**

En el caso No. 138-03-RA la Administración tributaria procede a clausurar en local equivocado. A pesar de ello se niega el amparo propuesto por el afectado.

La Compañía FARMANDINA S.A., deduce acción de amparo constitucional, en contra del SRI indicando que funcionarios de dicha entidad procedieron a imponer sellos de clausura en la única puerta de ingreso y salida con que cuenta el edificio en donde funciona la empresa, sin exhibir la orden de autoridad competente, y limitándose a indicar que cumplen la orden de clausurar la compañía CALOX ECUATORIANA S.A., por falta de presentación de declaraciones tributarias.

Menciona que los fedatarios fueron comunicados que en el edificio no funcionaba dicha compañía desde hace cuatro meses, que FARMANDINA S.A. no tenía ninguna disposición de clausura y que en el inmueble se encontraban laborando aproximadamente 45 trabajadores de ésta última empresa. Sin embargo de ello, procedieron a cerrar la única puerta de entrada y salida del edificio e impusieron los sellos de clausura, impidiendo el ingreso o salida del edificio, quedando los trabajadores en su interior prácticamente privados de su libertad.

Indica el actor que los representantes de la empresa hicieron intervenir a un Notario Público para que dé fe de los hechos, quien dejó constancia de lo sucedido, levantó los sellos para que salgan las personas cautivas, y ordenar el nuevamente el cierre del local.

Menciona finalmente que, en vista que la compañía recurrente no podrá ejercer su actividad económica hasta que no se levante la injusta clausura, lo cual viola los numerales 8, 16, 23, 26 del artículo 23; y, los numerales 10 y 12 del artículo 24, de la Constitución Política de la República, solicita se ordene la inmediata apertura de la puerta única del edificio.

El Juez de lo Civil deniega el amparo, de lo cual FARMANDINA S.A. apela. El Tribunal confirma la resolución diciendo:

“...CUARTA.- La sanción de clausura impuesta a CALOX ECUATORIANA S.A., ejecutada mediante la fijación de sellos, proviene de autoridad que tiene competencia para dictarla, se enmarca en las atribuciones que le conceden la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Código Tributario, Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, Ley de Registro Único de Contribuyentes y Resolución No. 206, de la Directora General del Servicio de Rentas Internas y no es consecuencia del abuso o de la arbitrariedad, es legítima, sin visos de ilegitimidad, es realizada en la calle Boyacá No. 612 intersección Padre Solano de la Ciudad de Guayaquil, lugar en el que tiene registrada la actividad económica principal la Empresa sancionada.

QUINTA.- Ante la falta de acto ilegítimo de autoridad competente, no es necesario analizar los otros dos elementos que configuran la procedencia de la acción de amparo constitucional.

SEXTA.- Si por efecto de la fijación de sellos de clausura en la puerta única de entrada y salida del edificio No. 612 de la calle Boyacá, resultó afectada la Compañía FARMANDINA S.A., mal se haría al sostener que el acto es ilegítimo, pues la clausura impuesta fue a CALOX ECUATORIANA S.A., y no a aquella, y si los sellos de clausura fueron puestos en la puerta principal, es por las circunstancias que rodearon en el momento obligando inclusive al concurso de la fuerza pública...”

De lo narrado se evidencia una grave negligencia de la Administración tributaria tanto al momento de hacer los respectivos procesos de ‘inteligencia’ previa para la imposición de la sanción, los cuales maneja la unidad de fedatarios, como los de aplicación efectiva de la clausura. Era, pues, evidente que se estaba imponiendo una sanción con información o registros desactualizados.

Por otro lado, la resolución del Tribunal es lamentable, no sólo porque no profundiza en el caso, refiriéndose de manera simplista a que el problema por el que se recurre radicaría supuestamente en el problema de la ‘puerta de entrada’ compartido entre dos empresas, sino al hecho que el sujeto pasivo que debía recibir la sanción no tenía como su domicilio en lugar designado para su ejecución ‘desde hace cuatro meses’, lo cual no fue rebatido en el proceso por la administración, sino porque evidentemente se afectaba el derecho a la seguridad jurídica del

recurrente y, con ello, la de todos los contribuyentes y responsables, por errores imputables a la administración, por lo que con acierto se dice que "...la aplicación de penas por la administración carece, en principio, de justificación dentro del Estado de Derecho..."<sup>136</sup>

## X.

En el caso No. 418-2001-RA, el Tribunal recoge que la resolución de clausura, como todo acto administrativo, tiene una presunción de legalidad que debe destruirse con sentencia ejecutoriada y no solamente con la proposición de acciones judiciales o la interposición de recursos ante los tribunales fiscales. Es más, la interposición de dichas acciones no podría impedir el cumplimiento de las sanciones dispuestas en dichas resoluciones.

Se demanda amparo constitucional en contra del Director Regional Centro del SRI, manifestando que se ha procedido a ejecutar la Resolución de Clausura de No Declarantes No. 680 a pesar de que el recurrente había antes interpuesto una acción de impugnación contra dicho acto administrativo ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Quito, por lo cual considera que debe evitarse la aplicación de la clausura.

El Tribunal Constitucional confirma la resolución del inferior y niega el amparo argumentando que:

“QUINTO.- Se evidencia la ausencia del acto u omisión ilegítimos de la autoridad pública violatorio de derechos de la persona jurídica, ya que como se ha señalado, la Dirección Regional Centro del Servicio de Rentas Internas ejercita su acción dentro del marco legal establecido, desapareciendo así uno de los principales elementos que dan lugar a la acción de amparo: la ilegitimidad del acto. No es suficiente que un acto impugnado aparezca como ilegítimo, ya que sólo cuando se viola en forma clara y concreta derechos subjetivos constitucionalmente reconocidos o tratados internacionales vigentes, y se cause daño grave e inminente, procede la acción de amparo constitucional, circunstancia que i aparece en el presente caso, ya que no existe una resolución en firme por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal de la Provincia de Pichincha, instancia ante la cual se ha impugnado el acto administrativo de clausura y que deberá resolver sobre la procedencia o no de la medida, por ser de su competencia; por tanto, son asuntos extraños a la jurisdicción constitucional...”.

---

<sup>136</sup> VALDÉS COSTA Ramón, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Ediciones De Palma, Bs. As., Reimpresión, 1996. Pág. 435

El fallo es acertado, y lo sostenido por la parte actora improcedente. De acuerdo al Art. 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva<sup>137</sup>, los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad. Este principio no se afecta y su ejecución no puede impedirse, en general, con la sola proposición de demandas judiciales sino con la resolución o fallo que se produce como resultado de dichas demandas, de acuerdo a lo que establece el Art. 76 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa<sup>138</sup>. Claro que es menester dejar en claro que existen ciertas excepciones, particularmente para el caso de la ejecución del acto administrativo, según lo establecido en el mismo Estatuto en su Art. 189.

## **XI.**

En el caso Nro. 594-2002-RA se interpuso por parte de un Notario Público acción de amparo contra el Director General Regional Sur del SRI alegando que sin ningún procedimiento legal, sin intervención de su representante legítimo, de manera abusiva y arbitraria, se ordenó la clausura por siete días del local de la Notaría Trigésima Quinta del Cantón Guayaquil ‘a través de un papel apócrifo, sin firma de responsabilidad, sin firma de funcionario que lo ordene’.

El Juez resuelve conceder el amparo constitucional y suspender de manera definitiva los efectos de la orden de clausura impuesta.

Con voto de mayoría se revoca la resolución del juez de instancia y se niega el amparo por improcedente, refiriendo lo establecido en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, (RO. Suplemento Nro. 182 de 30 de abril de 1999), relativa al control efectivo de los contribuyentes y las recaudaciones.

---

<sup>137</sup> Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.- "Art. 68.- LEGITIMIDAD Y EJECUTORIEDAD.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto".

<sup>138</sup> Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.-"Art. 76.- Salvo lo dispuesto en el artículo precedente, en ningún caso se suspenderá la ejecución o cumplimiento del acto administrativo. Exceptúanse de lo dispuesto en el artículo e inciso anterior los recursos que se propusieren contra resoluciones que expidiere la Contraloría General de la Nación en el juzgamiento de Cuentas, siempre que el rindiente hubiere prestado caución para el desempeño del cargo. Cuando no la hubiere prestado o no la mantuviere vigente al momento de promover su acción, se le exigirá garantía hasta la cantidad de cincuenta mil sucres, o en proporción a las cauciones que para cargos semejantes suele exigirse".

“...Que, consta del proceso copia certificada de la resolución de clausura Nro. GU00002198 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, impugnada en esa acción, en la que se hace referencia al acta probatoria Nro. 0000116640 de 20 de agosto del 2002 en la que se señala que el establecimiento denominado Notaría Trigésima Quinta ha cometido la infracción tributaria consistente en la no entrega de comprobante de venta. Consta del proceso también copia certificada de la mencionada acta probatoria suscrita por la fedataria responsable, en cumplimiento de lo que dispone el literal g) de la Séptima Disposición General de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas que señala: "La demostración de los casos que fundamentan las infracciones referidas en los literales precedentes, se hará en forma objetiva por el funcionario nombrado para el efecto por el Servicio de Rentas Internas, quien levantará, bajo su responsabilidad, actas probatorias, que darán fe pública de las infracciones detectadas", por lo tanto, se concluye que habiendo incurrido en infracción flagrante, el accionante ha sido sancionado aplicando la normativa pertinente, por autoridad competente;

Que, la clausura de la Notaría Trigésima Quinta del cantón Guayaquil resuelta por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur obedece a la falta de entrega de facturas, boletas o notas de venta a que están obligados los sujetos pasivos, aún cuando las ventas o servicios prestados no se encuentren gravados o tengan tarifa cero, conforme prevé el artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario interno, por lo que la afirmación del accionante respecto a que se le ha sancionado por facturar con tarifa cero debiendo facturar con el 12%, supuestamente incumpliendo el Reglamento vigente, al que considera violatorio a la Ley y ala Resolución del Tribunal fiscal, se aparta de la realidad de los hechos; y,

Que, la inexistencia del acto ilegítimo determina que la presente causa no reúna los requisitos de procedibilidad de la acción de amparo...”.

El fallo de minoría<sup>139</sup> tiene un buen razonamiento con el se quiso confirmar la resolución del juez de instancia; y, en consecuencia, aceptar el amparo, dice:

“...Que, la Regional Sur del Servicio de Rentas Internas, sin instruir procedimiento legal alguno, sin que se haya delegado en debida y legal forma el ejercicio de la atribución de intervenir y clausurar tal cuál es la exigencia del literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley de Reforma de las Finanzas Públicas, es decir sin la concurrencia de representante legitimado para intervenir; y, lo que es peor, con Informe de Intervención y Citación para Regularización Nro. 3286 (fojas 18) sin fecha y sin firma de responsabilidad, procede a clausurar por siete días la Notaría Trigésima Quinta del Cantón Guayaquil. Es decir, esta actuación, constituye un acto ilegítimo de la autoridad que evidentemente viola las normas del debido proceso y el ejercicio del derecho a la defensa...”.

Ahora bien, como lo menciona el voto de minoría y ha alegado el accionante, se notificó una resolución sancionatoria sin fecha, sin firma y sin identidad del funcionario responsable, por lo que el Tribunal con su fallo de mayoría, tuvo un yerro preocupante, ya que ese tipo de omisiones reflejan un accionar de la administración -por decir lo menos- ‘deportivo’, que causa indefensión especialmente en procedimientos de tanta gravedad.

El acto de clausura así ejecutado era ineficaz, y como bien dice Queralt, cuando se refiere a la notificación de los actos tributarios, diciendo que éstos son “...instrumento(s) del conocimiento por

los interesados de los actos de la administración' (STS de 8 de julio de 1996), siendo su finalidad básica la de 'lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustantiva y formal y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar válidamente en defensa de su derecho' (STS de 14 de octubre de 1992)...<sup>140</sup>.

Además, es evidente que el acto administrativo en que se resolvía la clausura al no ser notificado en legal forma carecía de eficacia y vigencia, porque la notificación:

“Es una formalidad que debe cumplirse en un momento o instante determinado para que el acto no sea solamente válido sino perfecto. El cumplimiento de ciertas formalidades como la notificación o publicación reviste de eficacia al acto administrativo válido y al mismo tiempo lo vuelve perfecto. Estos procedimientos como la notificación o publicación cumplen dos funciones: la primera se enmarca dentro de la ejecución del acto; y la segunda determina con exactitud el momento o el instante a partir del cual entra en vigencia el acto administrativo, en vista del cual, el interesado podrá plantear los recursos legales concernientes a su derecho de defensa. La eficacia nos hace entender que en el camino del acto administrativo no deben existir obstáculos basados en derecho que lo vuelvan ineficaz al acto.

Cabe recalcar que si falta algún elemento esencial, el acto administrativo es nulo; pero si falta alguna formalidad para la eficacia del acto, puede completárselo. La falta de alguna formalidad como la notificación o publicación no da lugar a que pueda considerarse lesivo al acto; sin embargo, la falta de eficacia y de vigencia lo vuelve imperfecto al acto, (sic) por lo tanto, no puede producirse los efectos jurídicos esperados.”<sup>141</sup>

Finalmente cabe decir que la jurisprudencia también se ha pronunciado en ese sentido, cuando ha dicho que:

“El acto administrativo, llámese acuerdo, resolución o decisión, no se entiende acabado hasta que se notifica debidamente, porque la notificación es, en cierto modo, la última fase de la elaboración de un acto administrativo. Es la diligencia que complementa y concluye una determinación de la Administración Pública. Sin ella, esta queda incompleta, el acto administrativo no logra plena sustantividad. Si la notificación no se practica y falta a tal elemental deber, el plazo para interponer recurso se contará desde el momento en que el interesado se dé por notificado”.<sup>142</sup>

## XII.

En los casos No. 0166-2003-RA y No. 0478-2000-RA se demanda amparo contra clausura y a pesar de la no comparecencia de la administración se niegan los amparos, lo que sería tanto un

---

<sup>139</sup> La resolución fue aprobada con siete votos a favor de los doctores Milton Burbano, Miguel Camba, René de la Torre, Enrique Herrería, Jaime Nogales, Luis Rojas y Mauro Terán. El voto salvado fue de los doctores Oswaldo Cevallos y Simón Zavala.

<sup>140</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Pág. 321.

<sup>141</sup> JARAMILLO ORDOÑEZ, Herman, *Manual de Derecho Administrativo*, Facultad de Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja, Cuarta Edición, Loja, Ecuador, 1999, Pág. 194.

<sup>142</sup> ESPINOZA, Galo, *Jurisprudencia Contenciosa Administrativa Ecuatoriana*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo I, Quito, 1971, Pág. 128.

problema de legislación tributaria sino más bien un problema de normativa procedimental constitucional.

En el caso No. 0166-2003-RA el representante de un local comercial dedicado a café, bar y restaurant, interpone acción de amparo constitucional en contra de la Directora General del SRI, por la clausura de la que ha sido objeto el local "BOGARIN" y alega irregularidades en el procedimiento de control y de sanción<sup>143</sup>. Alega que se ha violado el artículo 23, numerales 3, 15, 17, 26 y 27; el artículo 24, numerales 7, 10, 11, 12, 13 y 17 de la Constitución Política de la República; y, los Arts. 8 y 25 de la Declaración de Derechos Humanos.

En la audiencia pública sólo compareció el actor quien hizo uso de sus derechos y se ratificó en los fundamentos de la demanda. Extrañamente, la entidad demandada, pese a estar notificada legalmente, no compareció. Con posterioridad a la audiencia la Directora General del SRI presenta por escrito sus argumentos en contra de la demanda.

El Juez resolvió desestimar el recurso de amparo constitucional propuesto y el Tribunal, en base de los siguientes Considerandos, confirmó la resolución subida en grado, negando el amparo:

"...Que de autos consta que el Servicio de Rentas Internas constató el incumplimiento flagrante de la normativa contenida en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas por parte del señor Diego Héctor Naranjo Parra. Al efecto, se levantó un acta probatoria de la infracción que sirvió de antecedente para que el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas imponga la sanción de clausura al tenor de la norma legal citada.

Que el inciso final de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, dispone: "Los tribunales distritales de lo Fiscal resolverán, en el plazo máximo de diez (10) días, las impugnaciones a las resoluciones de clausura que imponga la Administración Tributaria. La resolución de los tribunales distritales de lo Fiscal se dictará sobre la base del expediente formado por la Administración y de las pruebas que presente el sujeto pasivo al impugnar la clausura;". En consecuencia, la ley ha determinado el procedimiento para impugnar la clausura motivo de esta acción de amparo, razón por la que no es competencia del Tribunal Constitucional pronunciarse al respecto, más aún si el accionante no ha demostrado procesalmente violaciones a derechos y garantías protegidos por nuestra Carta Magna.

---

<sup>143</sup> Entre las alegaciones existen ciertamente aspectos que podrían considerarse por los contribuyentes como irregularidades en el ámbito formal en los procedimientos de los fedatarios fiscales, por ejemplo se dice que "los oficios estaban listos, con sellos del SRI y su número de RUC, a pesar de ser una hora en la noche en que el SRI estaba cerrado, lo que demuestra que tenían ya la "sentencia" antes de que se cometa la infracción..." ó "...Que ha sido juzgado por funcionarios del SRI sin un juicio, ni indicación de la acusación y sin darle oportunidad a la defensa. Que la sanción impuesta en el informe 002459 no se puede cumplir debido a que textualmente dice "y se cita al responsable del mismo para que concurra en el lapso comprendido entre el 30-08-02 y el 04-08-02", es decir desde el 30 de agosto hasta el 4 de agosto, fechas ya pasadas, por lo que solicita se levante inmediatamente la clausura...".

Asimismo, pero en el caso No. 478-2000-RA, sustanciado por clausura derivada por controles de facturación, sucede similar caso *sui generis*; así, el SRI no comparece a la audiencia y gana el caso.

El Tribunal menciona:

“TERCERA.- No obstante que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, no compareció personalmente o por medio de representante a la Audiencia Pública, con las constancias procesales se determina que el acto contenido en la Resolución de Clausura No. 0000047, Facturación, emitida por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, es proveniente de autoridad pública, con facultades para tal comportamiento ante la no entrega del comprobante de venta, es caracterizado por la equidad y justicia, es legítimo, circunstancias que hacen innecesario el análisis de los otros dos elementos que son indispensables para la procedencia del recurso de amparo constitucional...”.

Consideramos que, si cualquier demandado dentro de un procedimiento de amparo constitucional no comparece a juicio, pierde la oportunidad de alegar en su beneficio, porque el sistema oral tiene como principio la inmediación de las partes con el juzgador. Por ello, la no comparecencia de una de las partes produce que aquél no tenga los elementos para resolver, por lo que procede la aceptación de la acción. Injurídico -y creería yo hasta descabellado- sería analogar las audiencias de amparo a las audiencias y juntas de conciliación civiles, en donde la inasistencia del demandado ocasiona el efecto de la alegación de negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda.

Más aún, tanto en la Ley de Control Constitucional como en su espíritu, la contradicción oral de pruebas y argumentos es el elemento primordial del sistema procesal constitucional. De la siguiente manera: En lo referente a la acción de inconstitucionalidad, en el artículo 20: “...Cuando una de las partes lo solicite expresamente el Tribunal Constitucional podrá convocar a una *audiencia pública* para que las partes expongan *oralmente*...”; en lo referente a la acción de amparo, en el artículo 49 expresa: “En el mismo día en que se plantee el recurso de amparo, el juez o tribunal, convocará *por una sola vez* y mediante comunicación escrita, a las partes para ser *oídas en audiencia pública*...”; en el artículo 50 dispone: “(...) La no comparecencia a la *audiencia* de la autoridad acusada del acto materia del amparo o de su delegado no impedirá que aquella se realice, ni que el juez o tribunal adopte su

resolución...”; y, en la acción de dirimencia de conflictos de competencia, manda el artículo 29: “... Recibida la contestación o vencido el término para contestarla, el Tribunal podrá, si lo solicita una de las partes, convocar a una *audiencia pública* para que ellas expongan *oralmente*...”.

Por lo tanto, los fallos descritos serían ilegales, ya que el procedimiento oral es el aplicable para las acciones constitucionales, particularmente en el amparo. La falta de contradicción en audiencia ocasiona la aceptación del amparo, salvo casos muy excepcionales, de evidente o manifiesta ilegalidad de la acción, lo cual queda a la subjetividad del juzgador, como por ejemplo, la interposición de amparo contra un acto de gobierno de las funciones ejecutiva o legislativa; o contra un acto normativo de las instituciones cuyos directivos son cuerpos colegiados; o, contra un fallo judicial, que por disposición de la ley está claramente prohibido. Vale decir que se pueden dar -y de hecho se dan- casos de violación del debido proceso de los ciudadanos dentro de los procesos judiciales, lo cual debería ser susceptible de revisión por parte de la justicia constitucional, pero esto requiere otro esfuerzo investigativo.

### **3.7.3. Acciones Constitucionales por Autorizaciones y Sanciones referidas a Impresión de Comprobantes de Venta.**

#### **I.**

En el caso Nro. 0173-2002-RA se interpone acción de amparo en contra del SRI a fin de suspender la prohibición de la impresión de nuevos comprobantes de venta y lograr la autorización para obtenerlos, “sin perjuicio de la obligación de informar al Servicio de Rentas Internas acerca de su numeración, para efectos de control”.

El SRI contesta que ‘está autorizado para condicionar la autorización para impresión de comprobantes de venta al cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos’ de acuerdo con el artículo 1 del Reglamento de Facturación.

El Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 rechaza la acción de amparo y dicta su sentencia razonando que:

"TRES.- Requerido el abogado y Representante legal de la empresa a cuyo nombre ha presentado el Recurso de Amparo, durante el desarrollo de la Audiencia Pública convocada que se llevara a cabo en la oportunidad señalada, para que entregue a esta Sala el acto administrativo que sirve de sustento a su Recurso tal como se exige en (...) la Constitución Política de la República (...), no lo ha hecho. Por lo tanto, en ausencia del acto administrativo que supuestamente cause perjuicio a la empresa interesada, falta el elemento objetivo que permita adoptar la decisión legal correspondiente", como reza de fojas ciento sesenta y ocho (168), anverso, del proceso".

Vale mencionar que el tribunal inferior, al parecer, olvida que la acción de amparo no sirve solamente para impugnar 'actos administrativos' que tienen como característica ser escritos, sino, como textualmente lo dice la norma constitucional del artículo 95, sirve contra "acto u omisión ilegítimos de una autoridad pública", que tiene una más grande y compleja connotación.

El Tribunal Constitucional con fallo de mayoría<sup>144</sup> confirma la sentencia pronunciada por el Tribunal de instancia que rechaza el amparo constitucional propuesto. Dice:

"...Que, el Reglamento de Facturación establece que todo establecimiento gráfico autorizado por el Servicio de Rentas Internas se encuentra obligado a solicitar autorización para imprimir comprobantes de venta y guías de remisión, con verificación de los datos del Registro Único de Contribuyentes;

Que, la Resolución Nro. 00020-A publicada en el Registro Oficial Nro. 31 del 8 de marzo del 2000 impone a las personas naturales la obligación de solicitar autorización para imprimir comprobantes de venta a través de imprentas autorizadas;

Que, la indicada Resolución determina que a partir de febrero de 2000, el Servicio de Rentas Internas autorizará la impresión de los comprobantes de venta con una vigencia de 12 meses para los contribuyentes que se encuentren al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mientras que para quienes tengan obligaciones pendientes el plazo de vigencia será menos de un año;

Que, la Resolución Nro. 00020-A le concede al Servicio de Rentas Internas la facultad de negar la autorización de impresión a los que tengan obligaciones pendientes de índole tributario;

Que, el documento obtenido a través de INTERNET (fs. 2), no contiene negativa de autorización para la emisión de un nuevo mazo de facturas, sino que es un aviso a COPPA & PI INMOBILIARIA S.A., indicándole que "Usted no podrá realizar el pedido de nuevos comprobantes de venta hasta que no se ponga al día en sus obligaciones con el SRI", es decir, el empleo de los términos "no podrá realizar el pedido" expresa una facultad que tiene el contribuyente para presentar o no presentar la solicitud respectiva, en el primer caso, con el antecedente de haber cumplido sus obligaciones tributarias;

Que, el acto impugnado originado en el Servicio de Rentas Internas es legítimo, no violatorio de los derechos constitucionales alegados por el actor, ni constituye evidente amenaza de causarle grave daño ya que es sólo un aviso como se indica en el aparte anterior; y,

Que, por otro lado, este Tribunal observa que el acto impugnado se ha fundamentado en el Reglamento del Facturación publicado en el Registro Oficial Nro. 222 de 29 de junio de 1999 y en la resolución 0020- A, publicada en el Registro Oficial Nro. 31 de 8 de marzo de 2000; los cuales son actos normativos y como tales, generales y abstractos "erga omnes", contra los que la acción de amparo es improcedente. Para su impugnación, la Carta Política prevé acciones diversas...".

---

<sup>144</sup> La resolución fue aprobada con cinco votos de los doctores Rene de la Torre, Carlos Helou, Luis Mantilla, Hernán Salgado y Marco Morales.

Volviendo al fallo de mayoría podemos afirmar que estamos ante una falla colosal del Tribunal ad quem, confirmada en voto de mayoría por el TC: la analogía o equiparación entre acto administrativo y acto ilegítimo de autoridad pública.

Ese criterio es totalmente equivocado ya que el acto de autoridad pública es el concepto genérico o general; y, en cambio, el acto administrativo es el especial o particular. El primero es continente y el segundo contenido.

“El acto de autoridad pública es un concepto mucho más amplio que el acto administrativo, y se refiere, básicamente, a la actuación de todas las instituciones del estado (...). El legislador constituyente dispuso tal norma para poder englobar a la mayor cantidad de actos de la Administración Pública, con el fin de democratizar el ejercicio de la acción de amparo y, aunque el concepto de acto administrativo no se contrapone a este propósito, se pensó tal vez que podría pensarse (sic) que los actos administrativos son exclusivos de la Función Ejecutiva, cuando la doctrina moderna ha concluido que ésta no es la única que administra y, por tanto, no es quien tiene el monopolio de la emisión de actos administrativos”.<sup>145</sup>

Existe un fallo de minoría<sup>146</sup> mucho más profundo - sucede en muchos casos- en donde se resuelve revocar la sentencia subida en grado y aceptar la acción de amparo, dejando sin efecto la prohibición de imprimir nuevos comprobantes de venta a nombre de la compañía recurrente y conminar al SRI, bajo prevenciones de ley, para que autorice de modo inmediato al accionante la impresión de las facturas pertinentes, razonando:

“...Que, si bien "(...) la Resolución No. 0020-A establece que los contribuyentes, entre ellos las personas naturales deben tramitar sus solicitudes de autorización a través del respectivo sistema implementado por el Servicio de Rentas Internas". (fojas veinte y cinco [25] y veinte y seis [26]), el mencionado "sistema" implementado por el SRI que consiste fundamentalmente en una base de datos virtual constante en la internet, adolece de serias falencias que atentan contra los procedimientos más elementales en beneficio de los ciudadanos, v.g.: carencia de notificaciones, carencia de motivación concreta, carencia de firma o suscripción de responsabilidad, todo lo anterior dentro de las concepciones técnico-jurídicas y legales más elementales, entre otras. Dicho sistema se plasma en un documento, si cabe referirse a éste como tal, que textualmente reza 'Sistema de Autorización de Impresión de Comprobantes de Venta' (como consta efectivamente a fojas veinte [20] del expediente), que como establece su encabezado tiene por finalidad autorizar la impresión de facturas. Es decir, se lo contempla como una atribución ad libitum -viciada por las fallas indicadas- de la administración tributaria para limitar un derecho que más bien se torna en prohibición lo cual no está permitido por nuestra Preceptiva Constitucional ya que el proceder del SRI se traduce en una inadecuada notificación, sin haber mediado un procedimiento administrativo previo, sin contar con una resolución de autoridad competente,

---

<sup>145</sup> Ver en PRONTUARIO DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Quito. Estudio Preliminar de la Acción de Amparo Constitucional, Pág. XII

<sup>146</sup> Voto salvado de los doctores Byron Ayala, Hernán Rivadeneira y Armando Serrano.

prohibiendo así la impresión de nuevos comprobantes de venta para el ejercicio de una actividad económica, lo cual a nuestro criterio es manifiestamente ilegítimo e inconstitucional;

Que, el artículo 95 de la Constitución Política establece a la acción de amparo, y entre sus presupuestos esenciales determina que procederá frente a "(...) un acto u omisión ilegítima de una autoridad pública (...)". La Ley del Control Constitucional en su artículo 24 determina que un acto administrativo, contemplado dentro los actos de autoridad pública, constituye una declaración unilateral de voluntad dictado o proveniente de una autoridad pública, en ejercicio de su potestad administrativa y que produce efectos jurídicos subjetivos, concretos e inmediatos. En la especie, se verifica que efectivamente existe una manifestación expresa de la voluntad del SRI (que es la autoridad pública que encabeza la administración tributaria), que ha actuado a la luz de sus atribuciones (varias veces en exceso) y cuyo pronunciamiento ha ocasionado efectos jurídicos subjetivos, concretos e inmediatos, perjudiciales a la compañía COPPA & PIINMOBILIARIA S.A.;

Que, para abundar en el análisis, juristas de prestigio como el profesor Eduardo García de Enterría en su texto Curso de Derecho Administrativo (Tomo I, Editorial Civitas; Madrid, 1991; páginas 530 y 532) afirma que un: "Acto administrativo es (...) la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa (...)"... Adicionalmente asevera que "El acto administrativo es, pues, esencialmente un acto unilateral (...)". Por su parte, el profesor José Antonio García en su obra Los Actos Administrativos (Editorial Civitas; Madrid, 1991; páginas 96 y 97) señala que el "Acto Administrativo es declaración unilateral de conocimiento, juicio o voluntad, emanada de una entidad administrativa actuando en su faceta de Derecho Público, bien tendente a constatar hechos, emitir opiniones, crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas, entre los administrados, o con la Administración, bien con simples efectos dentro de la propia esfera administrativa "...Por tanto, si tomamos en cuenta la doctrina expuesta, el sistema implementado por el SRI sí constituye un acto de autoridad tributaria y pública notoria, el cual deviene en ilegítimo, que conculca derechos constitucionalmente reconocidos y tutelados; y,

Que, causa extrañeza cómo el Tribunal Distrital de lo Fiscal Nro. 1 afirma que el accionante no ha entregado a esa judicatura "(...) el acto administrativo que sirve de sustento (...)" a su acción de amparo, cuando -como ya se indicó ut supra- consta del expediente a fojas veinte (20) el documento en el que se plasma la "Autorización para imprimir comprobantes de venta". Tal pronunciamiento induce a considerar que la judicatura a quo omitió efectuar un análisis más profundo y adecuado de la causa sometida a su conocimiento lo cual se refleja en el voto salvado del doctor Arturo Vizcaino Sotomayor, Ministro Juez de la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nro. 1...". .

Este voto salvado analiza también que la administración tributaria ecuatoriana tiene sistemas tecnológicos de información que "...adolece(n) de serias falencias que atentan contra los procedimientos más elementales en beneficio de los ciudadanos, v.g.: carencia de notificaciones, carencia de motivación concreta, carencia de firma o suscripción de responsabilidad, todo lo anterior dentro de las concepciones técnico-jurídicas y legales más elementales...", lo cual es acertado por que si bien es digno de reconocerle su adelanto y sofisticación tecnológica, es cierto también que la tecnología no puede estar divorciada del ordenamiento legal ni que la tecnología debe supeditar a la ley y a la doctrina, sino que aquélla debe adaptarse a la normativa y a los principios jurídicos universales generalmente aceptados.

## II.

En el caso No. 0845-2003-RA se demanda con amparo, la decisión de la administración tributaria de no renovar el permiso para imprimir comprobantes de venta autorizados a un establecimiento gráfico.

El Tribunal acertadamente confirmó la resolución del Juez de instancia, negando el amparo solicitado, basado en lo siguiente:

“...QUINTA.- A fojas cuatro del cuaderno de primera instancia, consta la autorización No. 1126, conferida por el Proyecto de Facturación del Servicio de Rentas Internas, a favor del señor Arnaldo Reyes Valarezo, en la que se establece, que en atención a la solicitud de inscripción presentada mediante el formulario 301 "Registro de Establecimientos Gráficos", No. 252, se procedió a emitir la correspondiente autorización para imprimir o importar los comprobantes de venta, contemplados en el respectivo Reglamento de Facturación, publicado en el suplemento del registro oficial 222 del 29 de junio de 1999, advirtiendo que el incumplimiento de las normas de los artículos 27 y 28 del mencionado reglamento, será sancionado de acuerdo a los artículos 96, 97 y 386 del Código Tributario y 19 del Reglamento de Facturación.

SEXTA.- A fojas 38 del proceso, consta la Resolución Sancionatoria de 17-FACT-DRSRILS-03, emitida el 17 de junio de 2003, mediante la cual se multó al ahora accionante, Arnaldo Reyes Valarezo, con RUC 0906217450001, con quince dólares de los Estados Unidos de América, y se advirtió al infractor que de existir reincidencia en la falta, consistente en la entrega tardía de información sobre trabajos realizados, la Administración Tributaria lo sancionaría con el retiro temporal de la autorización para imprimir Comprobantes de Venta. No obstante haber sido advertido de la sanción que se le aplicaría por reincidir en la infracción, el accionante no ha dado cumplimiento oportuno a la obligación de entregar la información, referente a los trabajos de impresión realizados por dos o más períodos; consecuentemente, la Administración Tributaria, procedió a sancionar al establecimiento con el retiro temporal de la autorización, para emitir comprobantes de venta y de Retención No. 1126, por seis meses, contados desde el día de la respectiva notificación, según lo dispuesto en el Artículo 19 de la Resolución No. 00117, dictada por la Directora General del Servicio de Rentas Internas.

SÉPTIMA.- El accionante considera, que la sanción impuesta no se halla tipificada, pues al haberse derogado el Decreto Ejecutivo N° 1011, en cuyo artículo 29, se facultaba al SRI regular el procedimiento aplicable para el juzgamiento e imposición de la sanción de suspender temporal o definitivamente la autorización de imprimir comprobantes de venta, también se había derogado la sección V de la Resolución N° 0117, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, referente a las infracciones relativas al incumplimiento de obligaciones de establecimientos gráficos autorizados, más, del análisis de la resolución en referida, se establece que la misma no fue emitida en aplicación del artículo 29 del antedicho Decreto Ejecutivo, sino en virtud del mandato contenido en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, según el cual es competencia de la Dirección de Rentas, expedir circulares de carácter general para la aplicación de normas legales y reglamentarias, de manera que la mencionada es una resolución independiente que no ha sido derogada expresamente, si bien ha sido reformada en dos ocasiones, manteniéndose la sección V, en cuyo artículo 19, se establece la sanción aplicable a los casos de entrega tardía de información sobre trabajos de impresión realizados y de reincidencia en la misma infracción, que es precisamente con la que se ha sancionado al accionante, sin que, por lo mismo, exista ilegitimidad en la sanción impuesta.

OCTAVA.- Todo ciudadano debe desarrollar sus actividades, ejerciendo los derechos que le correspondan, y observando los deberes y obligaciones previstos, según el carácter de la actividad. La aplicación de las sanciones determinadas en el ordenamiento legal, si bien pueden ocasionar inconvenientes a quien actuó fuera del marco permitido, no constituye actuación violatoria de derechos, sino observancia del necesario ordenamiento, que permite el normal desarrollo de las diversas actividades en la sociedad, en el caso presente, correspondiente al área tributaria, regulada por el Reglamento de Facturación vigente que, como obligación de los establecimientos gráficos, establece en el artículo 45, declarar en la forma y plazos que determine el Servicio de Rentas Internas,

la información sobre los trabajos realizados, en concordancia con lo cual, el artículo 19 que la Resolución N° 0117 del SRI, establece la sanción correspondiente...”.

Uno de los pilares fundamentales del sistema tributario ecuatoriano es la facturación, que está regulada actualmente por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención y antes por el Reglamento de Facturación.

Muchos de los problemas de defraudación tributaria en el país<sup>147</sup>, se ha producido por el falseamiento ideológico o material de facturas; o, la fraudulenta o indebida emisión o impresión por parte de los establecimientos gráficos y su posterior utilización por los contribuyentes. En vista de ello, el control de los establecimientos gráficos autorizados para la emisión de comprobantes de venta es y debe ser estricto. En el caso, la administración había advertido y multado previamente a la imprenta por la entrega tardía de información sobre trabajos realizados, y al haberse hecho caso omiso respecto de la amonestación, se decidió no renovársele la autorización para imprimir comprobantes de venta autorizados por el SRI, lo cual estaba establecido en la Resolución 117 emitida por la Dirección General de la entidad.<sup>148</sup>

### **3.8. FACULTAD RECAUDADORA.**

Nuestro Código Tributario en su artículo 71 solamente se limita a mencionar la facultad recaudadora diciendo que la recaudación se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo, pudiendo efectuarse por agentes de retención o percepción.

---

<sup>147</sup> Diario El Telégrafo, Edición del 08 de agosto de 2008. “Clonación de facturas y la utilización de representantes legales, contadores, accionistas y direcciones para varias empresas son irregularidades detectadas por el Servicio de Rentas Internas (SRI), lo que habría provocado un perjuicio de 1.000 millones de dólares en los últimos tres años”; Ver en [http://www.eltelegrafo.com.ec/macroeconomia/noticia/archive/macroeconomia/2008/08/08/EI-SRI-detect\\_F300\\_-un-perjuicio-de-US\\_2400\\_-1000-millones.aspx](http://www.eltelegrafo.com.ec/macroeconomia/noticia/archive/macroeconomia/2008/08/08/EI-SRI-detect_F300_-un-perjuicio-de-US_2400_-1000-millones.aspx).

<sup>148</sup> Derogada de manera íntegra recientemente, mediante resolución No. NAC-DGER2008-0609 del 09 de Mayo del 2008, expedida por la Dirección Nacional del SRI.

Empero, la facultad recaudadora es más que el sólo el acto de recabar, recoger o recibir los valores generados por el pago de las obligaciones, “la recaudación es una fase del procedimiento (o, mejor dicho, procedimientos) de aplicación de los tributos posterior a su cuantificación, y que tiene por finalidad esencial el cobro o efectiva satisfacción de la prestación”.<sup>149</sup> Lo dicho se confirma cuando encontramos considerable casuística constitucional referente a la recaudación tributaria, especialmente respecto a una herramienta jurídica importante y compleja como es la coactiva. No podemos dejar de recordar que el Código Tributario establece que la contenciosa tributaria es la vía legal para impugnar el procedimiento de ejecución, lo cual ha sido confirmado por la jurisprudencia de la sala especializada de la Corte Suprema, incluso con la procedencia del recurso de extraordinario de casación para ciertos casos<sup>150</sup>.

### **3.8.1. Acciones Constitucionales contra Coactiva.**

Queralt refiere que “Las reglas esenciales por que se rigen tales medidas (las cautelares en los procedimientos de recaudación como la coactiva) son las que siguen: a) Sólo pueden tomarse una vez que la deuda tributaria ya está liquidada (...); b) Deben existir indicios racionales de que se puede frustrar el cobro de la prestación (...); c) Deben ser proporcionales al daño que se pretenda evitar. (...); d) Las medidas tomadas son provisionales, esto es, limitadas por el tiempo. (...) e) Son indeterminadas...”.<sup>151</sup>

Salvo el procedimiento de excepciones, en el Código Tributario ecuatoriano no se contemplan otras acciones contra la coactiva, por lo que es una seria preocupación establecer si este tipo de actos administrativos, en que se adoptan medidas cautelares, es recurrible.

---

<sup>149</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Pág. 428.

<sup>150</sup> “JURISPRUDENCIA ESPECIALIZADA TRIBUTARIA”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Pág. 66. En el Proceso 041-2004; Sentencia: 17/Febrero/ 2006, Publicado en R.O. 390: 06/Noviembre/2006. “...TERCERO.- Según ha resuelto esta Sala en forma reiterada, en tratándose de demandas de excepciones a la coactiva, las únicas respecto de las cuales procede casación son aquellas que se refieren a la obligación tributaria, pues, sólo en ese caso cabe asumir que existe un juicio de conocimiento (...) En este caso, por lo tanto, cabe analizar exclusivamente la excepción cuarta del Art. 213 (hoy artículo 212) en base de la cual la empresa asegura que no es deudora directa ni responsable de la obligación tributaria...”.

Existen autores que no se quedan en el análisis de recurribilidad o no de la coactiva sino que van a la base y se pronuncian con cuestionamientos a la institución jurídica, aspecto que es rememorada -aunque severamente cuestionado- por Patiño Ledesma, cuando menciona que:

“La doctrina, al cuestionar la validez del procedimiento administrativo, cuestiona también el relacionado con la coactiva, considerando que, el estado no puede tener privilegio frente a los particulares, pues el cumplimiento de toda obligación, sea esta de origen convencional o legal, debe perseguirse ante la autoridad judicial, que representa la garantía insustituible de independencia, caso contrario se vulnera el principio de defensa, dejándose al arbitrio, a veces autoritario, de quien siendo acreedor se torna en juez y parte. Este cuestionamiento no tiene asidero legal, pues conforme el sistema normativo tributario, no se trata, con la acción coactiva de iniciar una discusión formal sobre los derechos de los contribuyentes, ni sobre el establecimiento de obligación alguna; si no exclusivamente, para hacer efectivo un crédito se encuentra firme, líquido y determinado. Con la consideración adicional, que los recursos a recaudarse por este sistema, corresponden a derechos del Estado que pretenden ser evadidos por la renuencia natural de los deudores a reconocer créditos cuando no provienen de actos contractuales y voluntarios, recursos que además, por estar destinados a una finalidad social, gozan de privilegio, razones por las que la ley ha previsto, para hacer efectiva su recaudación un proceso, fácil, rápido y efectivo, el que no siempre será factible en la esfera judicial, por los incidentes que pueden generar el contribuyente”.<sup>152</sup>

Entramos a analizar al respecto los casos No. 021-99-RA; No. 602-2002-RA; No. 0781-03-RA; No. 741-2003; y, No. 744-2005-RA, en los subsiguiente parágrafos I, en los cuales se proponen amparos constitucionales contra el procedimiento coactivo, que entramos a analizar.

## I.

En el caso No. 021-99-RA se propone amparo contra el procedimiento coactivo, particularmente contra el auto y orden de pago y contra las medidas cautelares dispuestas por el funcionario recaudador dentro del proceso coactivo No. 7037-1998, refiriendo un comportamiento abusivo del funcionario recaudador sobre el cual el Tribunal omite pronunciarse, alegando aspectos de forma.

El actor menciona que, a pesar de que cumplió con el auto de pago al dimitir bienes dentro de término (14 de julio de 1998), más de dos meses después (24 de septiembre de 1998), el funcionario recaudador remite una comunicación circular a todo el sistema financiero nacional solicitando la “retención de valores que dispongan los deudores del Fisco (el coactivado y

---

<sup>151</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Págs. 451 y 452.

<sup>152</sup> PATIÑO Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo I, Colegio de Abogados del Azuay y Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, Cuenca – Ecuador, 2003. Pág. 230.

recurrente), en las distintas cuentas de ahorros, pólizas de acumulación o cualquier otro tipo de inversión a plazo, ya sea como personas naturales o personas jurídicas". Junto con el oficio circular, el funcionario recaudador acompaña un listado en donde consta, entre otros, el accionante.

Posterior a ello, o sea, un mes después, (28 de octubre de 1998) y en base de la petición del coactivado, el mismo funcionario recaudador dicta una providencia dentro del proceso coactivo en donde dice que 'es facultativo del señor Juez de Coactiva el ordenar el embargo de dinero, y por conveniencia Institucional y economía procesal no se acepta la dimisión planteada, debiendo mantenerse el bloqueo de cuentas'. Solicita la suspensión definitiva de los efectos de dicho oficio y de la providencia.

El Tribunal rechaza la acción correctamente por no ser la vía, aunque pudo profundizar en el análisis respecto al incumplimiento evidente del debido proceso por parte de la administración.

"SEXTO.- Los actores han equivocado la vía para su reclamo. En efecto en el supuesto de que los fundamentos de hecho que invocan tuvieron sustento en la realidad, no tendrían que haber intentado un recurso de amparo, sino una acción de inconstitucionalidad.- Por las consideraciones que anteceden la SEGUNDA SALA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, RESUELVE: Desechar el recurso de amparo propuesto por el doctor Alfonso López Jaramillo, se deja a salvo el derecho del actor de iniciar una nueva causa enmarcada en lo que dispone la Constitución y la Ley del Control Constitucional..."

Consideramos que, aunque sea para negar la acción debió haberse pronunciado al respecto. El tribunal muy extrañamente indica que el accionante no tendría que haber intentado un recurso de amparo, sino una acción de inconstitucionalidad, lo cual es también equivocado, porque de acuerdo al Art. 12 numerales 1 y 2 de la Ley de Control Constitucional, en relación con el Art. 276 numeral 1 de la Constitución Política de la República, y la profusa jurisprudencia constitucional que existe al respecto, dicha acción, es en general, contra actos normativos.

En cambio, acertadamente, Cazorla Prieto y Corcuera Torres consideran que en el caso de la coactiva, no nos encontramos en presencia de un acto de trámite en sentido estricto, sino ante una situación incidental, respecto del procedimiento principal, que puede transcurrir paralelamente al mismo. En consecuencia, se inclinan por admitir la impugnación de las medidas cautelares. Por

nuestra parte opinamos que con independencia de la naturaleza del acto administrativo en cuestión, resulta difícil imaginar un supuesto en el cual no quepa recurso, porque, aun siendo de trámite, resulta claro que con él se lesionan derechos o intereses legítimos y, por tanto es susceptible de recurso”.<sup>153</sup>

## II.

En este párrafo referimos tres casos de amparo constitucional contra coactiva propuestos por el Centro de Rehabilitación de Manabí (CRM) en contra del SRI: el No. 602-2002-RA; el No. 0781-03-RA; y el No. 741-2003-RA<sup>154</sup>.

**II. a.)** Analizado el caso No. 602-2002-RA, las circunstancias son similares pero se refiere que el Centro de Rehabilitación de Manabí (CRM) propone amparo contra el Director Regional (E) del SRI y contra el funcionario ejecutor, dentro de un proceso coactivo.

Menciona la entidad recurrente que el juez de coactivas mediante auto de pago dispone que el CRM pague la cantidad requerida por concepto de impuesto al valor agregado y retenciones en la fuente de impuesto a la renta, los intereses generados hasta la fecha de cancelación, multas, recargos, costas de ejecución o, en el mismo término, dimita bienes equivalentes a la obligación, bajo apercibimiento de embargo.

Se ordena además -y esta es la parte medular- como medida precautelatoria la retención de un crédito público del cual es beneficiaria la entidad coactivada.

Alega la entidad accionante que si el IVA que pagan las entidades del sector público debe serles devuelto por disposición expresa de la ley, es absurdo que el SRI, también una entidad del Estado, violando el derecho de seguridad jurídica, resuelva en un inconstitucional e irracional auto de pago, retener un crédito del cual es beneficiario.

---

<sup>153</sup> Ibid., Pág. 452.

<sup>154</sup> En este caso se refiere como jurisprudencia los casos No. 602-2002-RA; Nos. 604-2002-RA; y, No. 614-03-RA, ya mencionados en este trabajo.

Solicita que se suspenda el auto de pago y la inconstitucional e ilegal orden de retención dictada.

La Administración tributaria defiende la legalidad del procedimiento coactivo y menciona una interesante alegación respecto a que el Tribunal Constitucional en algunas resoluciones ha dictaminado que no procede el amparo constitucional sobre providencias, no solamente dictadas en el ámbito de la Función Judicial sino también en el ámbito de la justicia administrativa, es decir, entendiendo que el procedimiento coactivo es un proceso judicial y, por ende, que el funcionario recaudador tendría la jerarquía de juez.

El Tribunal Constitucional razona que al respecto existen precedentes contradictorios en su seno. Hay resoluciones que reconoce un carácter jurisdiccional tanto a la coactiva como al funcionario ejecutor, mientras otras rechazan esta posición. Dice, en este fallo, que los funcionarios recaudadores no son 'jueces de coactivas' y que lo que tienen es una potestad administrativa:

“QUINTO.- Respecto a la posibilidad de ejercer acción de amparo en contra del auto de pago expedido por un Juez de Coactivas, este Tribunal ha tenido criterios divididos, sobre todo porque el inciso tercero del Art. 3 de la Ley Orgánica de la Función Judicial expresa que son jueces especiales los que ejercen jurisdicción coactiva, esta norma legal ha inclinado al Tribunal a sostener en algunos fallos que los autos de pago expedidos por un funcionario administrativo que ejerce jurisdicción coactiva, están dentro de la prohibición constitucional contenida en el inciso segundo del Art. 95 de la Constitución Política de la República de la prohibición constitucional que no serán susceptibles de acción de amparo las decisiones judiciales adoptadas en un proceso. Sin embargo, también hay fallos del Tribunal Constitucional, como en el caso concreto de la Segunda Sala, contenido en la Resolución No. 844-99-RA en el sentido de que si es susceptible de amparo un auto de pago expedido por un juez de coactivas. En las deliberaciones del Tribunal respecto al caso No. 322-2002-RA se expresó que el Consejo Nacional de la Judicatura presentó al H. Congreso Nacional un proyecto de reformas legales para la unidad jurisdiccional cuyo acápite Vil A, dice lo siguiente: "el Código de Procedimiento Civil contiene una sección en el Título II del Libro Segundo que se denomina "De la Jurisdicción Coactiva". Esta denominación no se compadece con el espíritu de la unidad jurisdiccional, pues aparentemente concede jurisdicción a funcionarios del orden administrativo dentro de muy distintas instituciones (Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Ministerio de Trabajo, Superintendencias, Concejos Municipales y Consejos Provinciales, Banco Nacional de Fomento, etc.). En realidad en estos casos no existe una verdadera jurisdicción sino más bien una potestad administrativa para ejercer un procedimiento coactivo de ejecución, que permite a las distintas entidades, cobrar valores que se les deba por distintos conceptos. Las reformas que se introducen al Código de Procedimiento Civil pretenden, por lo tanto dejar en claro esta situación, evitando que se confunda esta facultad, con una atribución estrictamente jurisdiccional". Este criterio emitido oficialmente por el Consejo Nacional de la Judicatura en el proyecto de ley remitido al H. Congreso Nacional, no hace otra cosa que ratificar el criterio sostenido desde 1968 por la Corte Suprema de Justicia, según el cual: "por mucho que en algunas disposiciones legales se conceda jurisdicción y se califique de juez al empleado recaudador, éste carece de tales atributos, porque nadie puede constituirse en juez y parte a un mismo tiempo, y que la coactiva no es sino una simple medida administrativa, tendiente a hacer efectivo el cobro aludido, pues que juicio, por definición del Art. 63 (actual Art. 61) del cuerpo adjetivo señalado, es la contienda sometida a la resolución de los jueces, y el auto de coactiva no recae sobre ninguna discusión; sino que es una mera medida compulsoria dirigida en contra del deudor para que pague lo debido" (Galo Espinosa M., Compendio de Setenta años de Jurisprudencia de la Corte Suprema, Imprenta Don Bosco, Quito, 1999, Pág. 580). Carece de coherencia que el Tribunal Constitucional

pretenda sostener, contra el criterio de la propia Función Judicial que los jueces de coactivas "funcionarios públicos" son jueces de verdad, que por ende sus decisiones son de carácter judicial...".

Por otra parte, respecto a la retención del crédito del cual es beneficiaria la entidad dice lo siguiente:

“...OCTAVO.- El Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí amparado en lo dispuesto en el Art. 69 B de la Ley de Régimen Tributario Interno resolvió devolver el impuesto al valor agregado solicitado por el Ing. Jacinto Ramón López Cobeña, Representante Legal del Centro de Rehabilitación de Manabí; y un Funcionario Ejecutor de la propia Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí resuelve iniciar un proceso coactivo en contra del Centro de Rehabilitación de Manabí, en cuyo auto de pago de 23 de julio del 2002, ordena la retención del crédito otorgado a favor del Centro de Rehabilitación de Manabí por la propia Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas. Es decir, una institución del Estado (SRI) desconociendo de manera inconstitucional, ilegal y arbitraria, el carácter de bien nacional del dinero que por ley le debía ser devuelto al Centro de Rehabilitación de Manabí, llega al absurdo de privarle a otra entidad fiscal de la capacidad de disponer de dicho dinero para el cumplimiento de sus fines y causándole de modo inminente un daño grave, violando lo dispuesto en el Art. 119 de la Constitución Política de la República que impone el deber a las instituciones del Estado, sus organismos y dependencias de coordinar sus acciones para la consecución del bien común, por lo que dicho acto se torna en ilegítimo...”.

Es importante constatar que con este fallo el TC fija limitaciones -que no están establecidas en la ley- a la capacidad coactiva de las instituciones pública que poseen dicha facultad.

Analiza el tribunal que es inconstitucional la retención efectuada por la administración tributaria, en contra de un crédito del cual CRM era beneficiaria, va en contra ‘del carácter de bien nacional’ que tiene el dinero que por ley le correspondía a la entidad demandante y que es ‘absurdo privarle a otra entidad fiscal de la capacidad de disponer’ de sus propios recursos que le sirven para el cumplimiento de sus fines. El TC no dice en fallos como este que la coactiva no es poseedora de facultades ilimitadas en el marco de sus medidas cautelares que se pueden dictar en auto de pago correspondiente. El TC confirma la resolución subida en grado y ratifica la concesión del amparo solicitado por el Centro de Rehabilitación de Manabí.

**II. b.)** En el caso No. 0781-03-RA la misma entidad del caso anterior, el CRM, demanda con amparo constitucional que se deje sin efecto el auto de pago emitido dentro del juicio coactivo 004-2003, así como el juicio coactivo mismo, dispuesto por la Administración tributaria. Menciona que se

han emitido numerosas resoluciones similares tanto en el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Portoviejo como en el Tribunal Constitucional.<sup>155</sup>

El TC resuelve que es admisible la proposición de acciones de amparo en contra de autos de pago expedidos por los jueces de coactiva:

“QUINTA.- La Segunda Sala del Tribunal Constitucional, en el caso 741-2003-RA, expidió con fecha 22 de diciembre de 2003, una resolución en virtud de la cual se confirmó la resolución que el Tribunal Distrital Fiscal N° 4 de Portoviejo, había emitido aceptando el amparo propuesto por la CRM ante la emisión de un auto de pago expedido por el SRI de Manabí el 23 de octubre de 2003, dentro del juicio coactivo 003-2003. En las consideraciones que tuvo la sala para su pronunciamiento, se encuentran las siguientes: Se admite la posibilidad de que se planteen acciones de amparo en contra de autos de pago expedidos por los jueces de coactiva, por lo que a criterio de la sala era pertinente, desde este punto de vista, el amparo concedido por el tribunal de instancia. Que para el cumplimiento de la obligación de pago del impuesto al valor agregado el propio Estado, a través del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, debía adecuar los presupuestos necesarios de las instituciones públicas, de lo que se concluye que resulta imperativo que el propio Estado debe comprometer los fondos necesarios para que operando el pago del IVA, este dinero circule en las propias cuentas del Estado. Que dentro de los convenios de financiamiento de obras cuya ejecución está a cargo de la CRM, se establecía que los recursos obtenidos a través de los préstamos concedidos, no podían destinarse al pago de tributos internos, lo que hacía indispensable que sea el Estado ecuatoriano el que provea de los recursos para estos fines. Que al no haberse contado con los recursos antes referidos se habría generado el incumplimiento por parte de la CRM de algunas obligaciones tributarias, las que fueron establecidas a través de las actas de determinación Nos. SAT-001-2002 IR-SRI-DRM; SAT-005-2002 IVA-SRI-DRM; SAT-006-2002- IVA-SRI-DRM; SAT-002-2002 IR-SRI-DRM; SAT-003-2002 IR-SRI-DRM; y, SAT-007-2002 IVA-SRI-DRM, las mismas que por las razones antes expuestas habrían sido declaradas inejecutables, tanto por el Tribunal de lo Fiscal N° 4 de Portoviejo, como por la Segunda Sala del Tribunal Constitucional.

SEXTA.- Del texto de la acción de amparo propuesta por la CRM que hoy nos ocupa, así como de las exposiciones realizadas en la audiencia que tuvo lugar dentro del trámite de ésta causa tanto por parte de la accionante, como del SRI, así como el de la resolución dictada por el Tribunal Distrital Fiscal N° 4 de Portoviejo, el 17 de noviembre de 2003, se puede determinar que existe total identidad objetiva de esta causa, particularmente con la que fue motivo de resolución por parte de la Segunda Sala de éste tribunal el 22 de diciembre de 2003, publicada en el Registro Oficial N° 248 de 9 de enero de 2004, excepto claro está en lo que tiene que ver con el auto de pago expedido dentro del juicio coactivo N° 004-2003, el 4 de noviembre de 2003, por el juez de coactiva del SRI de Manabí, que a través de este arbitrio pretendería burlar la decisión del Tribunal de lo Fiscal, confirmada por la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, circunstancia que de modo indiscutible afecta al principio de seguridad jurídica. Ciertamente que de ninguna manera la tramitación del presente amparo constitucional puede constituir excusa para la CRM de cumplir con sus obligaciones tributarias sea en calidad de sujeto pasivo o responsable, particularmente en lo que tiene que ver con la retención del impuesto a la renta, que es una obligación que debemos observar en procura del interés fiscal.

SÉPTIMA.- La identidad objetiva a la que se refiere la consideración anterior, enfrentaría a ésta Sala a la situación de revisar la actuación de otra Sala de este Tribunal, lo que resulta a todas luces impertinente, pues de hacerlo, se estaría instrumentando una especie de recurso de revisión, totalmente ajeno a la lógica y a la normatividad que regula el funcionamiento del Tribunal Constitucional...”.

---

<sup>155</sup> En el Tribunal Distrital de Portoviejo los casos Nos. 036-2002; 037-2002; 25-2003; 28-2003; y, 030-2003. En el Tribunal Constitucional los casos Nos. 602-2002-RA; 604-2002-RA; y, 614-03-RA.

El Tribunal confirma la resolución del inferior y concede el amparo solicitado por la CRM y adicionalmente dice: “Prevenir a los funcionarios del SRI, delegación de Manabí, de su obligación de respetar en todas sus partes la presente resolución, evitando recurrir a arbitrios que, en la medida que configuren un desacato y atenten contra el principio de seguridad jurídica, serán sancionados en los términos de la ley...”.

**II. c.)** El caso No. 741-2003-RA el Tribunal confirma la resolución del Tribunal Distrital Fiscal No. 4 de Portoviejo; y, en consecuencia, concede la acción de amparo propuesta por la Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí; diciendo:

“...CUARTA.- Respecto a la posibilidad de ejercer acción de amparo en contra del auto de pago expedido por un Juez de Coactivas, este Tribunal ha tenido criterios divididos, sobre todo porque el inciso tercero del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Función Judicial expresa que son jueces especiales los que ejercen jurisdicción coactiva, esta norma legal ha inclinado al Tribunal a sostener en algunos fallos que los autos de pago expedidos por un funcionario administrativo que ejerce jurisdicción coactiva, están dentro de la prohibición constitucional contenida en el inciso segundo del artículo 95 de la Constitución Política de la República cuyo texto dice que no serán susceptibles de acción de amparo las decisiones judiciales optadas en un proceso. Sin embargo, también hay fallos del Tribunal Constitucional, como en el caso concreto de la Segunda Sala, contenido en la Resolución No. 844-99-RA en el sentido de que si es susceptible de amparo un auto de pago expedido por un juez de coactivas. En las deliberaciones del Tribunal respecto al caso No. 322-2002-RA se expresó que el Consejo Nacional de la Judicatura presentó al H. Congreso Nacional un proyecto de reformas legales para la unidad jurisdiccional cuyo acápite VII.4, dice lo siguiente: “...el Código de Procedimiento Civil contiene una sección en el Título II del Libro Segundo que se denomina “De la jurisdicción Coactiva”. Esta denominación no se compeadece con el espíritu de la unidad jurisdiccional, pues aparentemente concede jurisdicción a funcionarios del orden administrativo dentro de muy distintas instituciones (Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Ministerio de Trabajo, Superintendencias, Concejos Municipales y Consejos Provinciales, Banco Nacional de Fomento, etc.) En realidad en estos casos no existe una verdadera jurisdicción sino más bien una potestad administrativa para ejercer un procedimiento coactivo de ejecución, que permite a las distintas entidades, cobrar valores que se les deba por distintos conceptos. Las reformas que se introducen al Código de Procedimiento Civil pretenden, por lo tanto dejar en claro esta situación, evitando que se confunda esta facultad, con una atribución estrictamente jurisdiccional\*. Este criterio emitido oficialmente por el Consejo Nacional de la Judicatura en el proyecto de ley remitido al H. Congreso Nacional, no hace otra cosa que ratificar el criterio sostenido desde 1968 por la Corte Suprema de Justicia, según el cual: "por mucho que en algunas disposiciones legales se conceda jurisdicción y se califique de juez al empleado recaudador, éste carece de tales atributos, porque nadie puede constituirse en juez y parte a un mismo tiempo, y que la coactiva no es sino una simple medida administrativa, tendiente a hacer efectivo el cobro aludido, pues que juicio, por definición del artículo 65 (actual artículo 61) del cuerpo adjetivo señalado, es la contienda sometida a la resolución de los jueces , y el auto de coactiva no recae sobre ninguna discusión; sino que es una mera medida compulsoria dirigida en contra del deudor para que pague lo debido" (Galo Espinosa M., Compendio de Setenta años de Jurisprudencia de la Corte Suprema, Imprenta Don Bosco, Quito, 1999, Pág. 580). Por tanto, no es atinado que el Tribunal Constitucional pretenda sostener, contra criterio de la propia Función Judicial que los jueces de coactivas "funcionarios públicos" son jueces de verdad, que por ende sus decisiones son de carácter judicial. Por consiguiente a criterio de esta Sala, el amparo concedido por el Tribunal de instancia, es pertinente.

Vale hacer notar al lector, para evitar confusiones, que el considerando Cuarto del presente caso No. 741-2003-RA es exactamente igual al considerando Quinto del caso No. 602-2002-RA,

debido quizá a la identidad de las dos causas que involucran al CRM por el caso de amparo a la coactiva y sus medidas cautelares.

Continúa el Tribunal diciendo:

“...NOVENA.- Con fecha 17 de mayo del 2002 el SRI emitió las Actas de Determinación SAT-001-2002 IR-SRI-DRM; SAT-005-2002 IVA-SRI-DRM; y, SAT-006-2002 IVA-SRI-DRM SAT-002-2002-IR-SRI-DRM; SAT-003-2002-IR-SRI-DRM; y SAT-007-2002-IVA-SRI-DRM, en contra de la CRM, entidad del sector público, justamente por el incumplimiento de la obligación tributaria derivada de la falta de retención del IVA e impuesto a la renta. Consta del expediente copias de los contratos de Contrato de Préstamo suscritos por el Gobierno Ecuatoriano con el Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social -BNDES- de Brasil y la Corporación Andina de Fomento, para financiar el Contrato de Construcción de los Trasvases de Agua para las Cuencas de los Ríos Chone y Portoviejo, en cuyas cláusulas puede apreciarse la prohibición de utilizar es recursos para el pago de impuestos indirectos en el Ecuador. También se ha mostrado que la CRM ha solicitado al Ministerio de Finanzas mediante Oficio o. 339-DE del 19 de Junio del 2001, la creación de una partida presupuestaria para el Centro de Rehabilitación de Manabí, ahora Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí (CRM) para el pago del impuesto al valor agregado (IVA), pedido que nunca fue atendido favorablemente por dicha cartera de Estado.

DÉCIMA.- Esta omisión por parte del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, imposibilita a la institución pública de la disponibilidad de fondos lo que acarrea consecuentemente el incumplimiento de la obligación tributaria de efectuar las retenciones en la fuente de los impuestos respectivos. Conforme dispone el propio artículo 28 del Código Tributario se consideran responsables de la obligación tributaria entre otros, a los agentes de retención, siempre y cuando estén en posibilidad de retener tributos. El artículo 30 del Código Civil define claramente a la fuerza mayor o caso fortuito. Estos actos deben ser concebidos tanto en acción como en su omisión, pues ambos pueden generar efectos graves. En el caso que nos ocupa, la falta de asignación de fondos para el pago de las respectivas obligaciones tributarias, imposibilita a la CRM de efectuar la retención de tributos, conforme señala el artículo 28 antes referido. Ello en concordancia con lo dispuesto en el artículo 346 del mismo cuerpo legal es definitivamente una causal o circunstancia eximente de la infracción tributaria.

DECIMA PRIMERA.- Esta situación genera que las obligaciones tributarias por las que el SRI ha procedido a levantar glosas en contra de la CRM, mediante las actas de determinación antes referidas, hayan sido declaradas inejecutables tanto por el Tribunal de lo Fiscal No. 4 de Portoviejo, como por la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, al resolver los sendas acciones de amparo presentadas por la CRM en base al mismo origen que motiva la presente acción. En efecto, se ha resuelto en las ocasiones anterior la suspensión de otros autos de pago emitidos dentro de procesos coactivos instaurados por el SRI de Manabí, que se fundamentan todos ellos en las mismas actas de determinación tributaria.

DECIMA SEGUNDA.- El derecho a la seguridad jurídica garantizado en el artículo 23 numeral 26 de la Constitución Política de la República, pretende la estabilidad de las instituciones; así mismo, garantiza la vigencia y aplicación de la Ley, con respecto a los derechos proclamados y su amparo eficaz. En un estado de derecho, el estado y los ciudadanos son titulares de derechos públicos surgiendo así una relación jurídica debidamente regulada por la Constitución y la Ley. En este caso la CRM, como Institución pública, está en la obligación de cumplir s deberes tributarios, tanto más, si su cumplimiento depende a su vez de la asignación de los fondos necesarios por parte del propio Estado, esto es el Ministerio de Finanzas y Crédito Público; constituye al fin de cuentas, en una negligencia u omisión frente a sus propias responsabilidades. Por ende, mal puede imputársele a la CRM las sanciones correspondientes al mediar una causal de fuerza mayor derivada de la omisión de autoridad pública. Es por ello que el Estado de Derecho exige la adecuación de los procedimientos de la Administración Pública, para que puedan cumplirse con los presupuestos constitucionales y normativos, más aun cuando de ellos depende el cumplimiento de sus obligaciones y deberes recíprocos. La situación que es materia de esta resolución, raya en el absurdo cuando otra institución pública (SRI) pretende aprovechar la propia omisión del Estado para cobrar a la CRM dineros mediante acción coactiva, privándole de sus recursos propios que garanticen el correcto y el normal desenvolvimiento de administración pública para solventar sus responsabilidades frente a la comunidad.

En este sentido, reiteramos se lesionan derechos subjetivos de rango constitucional como lo es la seguridad jurídica. Cabe señalar también que la ilegitimidad, para efectos del ejercicio de la acción de amparo constitucional, se produce al lesionar derechos constitucionales, aun sea que provengan de una autoridad con competencia para dictarlos, sin que ello subsane el vicio de ilegitimidad. En el presente caso el SRI Manabí ha reconocido que sobre las Actas de Determinación referidas en múltiples ocasiones, se ha presentado un recurso de revisión por parte de la CRM con fecha 16 de enero del 2003, y sin perjuicio de ello procede a emitir un auto de pago con fecha 23 de octubre del 2003 dentro del proceso coactivo 003-2003 que es objeto de este amparo. De conformidad con el artículo 213 del Código Tributario el encontrarse pendiente de resolución un recurso administrativo es materia de excepción a un procedimiento de ejecución y por ende suspende todos los efectos. Siendo por tanto, improcedente, ilegal y arbitrario iniciar un proceso coactivo.

DECIMA TERCERA.- La actuación de la Autoridad demandada, al emitir el auto de pago de fecha 23 de octubre del 2003 dentro del proceso coactivo 003-2003 materia de este amparo, luego de que la propia Administración Tributaria insinuare el seguimiento del recurso de revisión señalando en el numeral anterior, así como luego de haber sido notificado con sendas resoluciones tanto del Tribunal Distrital No. 4 de Portoviejo como de la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, que cuestionan la legitimidad del origen mismo de éste y de todos los procesos coactivos anteriores que fueron suspendidos en su oportunidad, han dado lugar a un desacato reiterado por parte del funcionario Abg. Agustín Casanova, Director Regional del SRI, Manabí...”.

### III.

El caso No. 744-2005-RA lo colocamos en un apartado, ya que su análisis jurisprudencial, aunque superfluo, es importante, porque resulta contradictorio con los anteriores, al considerar que las providencias dentro del procedimiento coactivo son decisiones judiciales.

En este proceso se deduce amparo constitucional en contra del SRI solicitando se deje sin efecto las medidas precautelatorias del auto de pago emitido por el funcionario ejecutor de coactiva en contra de la empresa ISAITUR S.A., como la retención de fondos y créditos presente y futuros que la empresa coactivada mantenga en cuentas corrientes y de ahorros; retención de fondos, créditos y frutos de la accionante y la orden de arraigo de la misma.

Indica la empresa compareciente que su nombre es Sandra María Isaías Behr y que la representante legal de la empresa coactivada ISAITUR S.A. es Margarita Adelaida Isaías Behr, por lo cual considera que se ha dirigido la coactiva contra persona errada.

El TC no se introduce a analizar este último aspecto que consideramos trascendental y que ocasionaría la falta de personería pasiva del coactivado, y la violación del derecho constitucional a la seguridad jurídica, habiendo sido lo adecuado recurrirlo con excepciones a la coactiva, de acuerdo a lo que establece el Código Tributario.

Esto hubiese sido enriquecedor, pero lamentablemente se niega el amparo por considerar que: "...las decisiones dentro de un proceso coactivo son decisiones judiciales..." y que el amparo "...como proceso tutelar de los derechos subjetivos constitucionales, no se encuentra previsto en la Constitución como un mecanismo para reemplazar otros procedimientos previsto por el ordenamiento jurídico...".

Adicionalmente, el tribunal de manera lamentable, deja de lado el tratamiento del caso en el aspecto referido a la afectación del derecho a la seguridad jurídica de la recurrente, afectado por el innegable error de la administración, al disponer medidas cautelares en su contra dentro del procedimiento coactivo, cuando le correspondía hacerlo en contra de una persona distinta, con los mismos apellidos (quizá una hermana), pero que era representante legal de una persona jurídica.

### **3.9. FACULTAD RESOLUTIVA.**

La facultad resolutoria establecida en el artículo 69 del Código tributario está enfocada mayormente al cumplimiento de la motivación y los plazos por parte de la administración al atender peticiones y reclamos de los sujetos pasivos. Más allá de ello se ha detectado cierta tendencia de la Administración tributaria a exceder sus atribuciones, sea por la vía de esta facultad como por la facultad reglamentaria.

Esta apreciación es compartida desde la doctrina, cuando Egas Reyes nos recuerda que:

"...el fisco en su afán de recaudar tributos de la manera más eficiente, lamentablemente, ha torcido, en algunos casos, la forma de entender las leyes, convirtiéndose dichas resoluciones en actos con fuerza de ley, y que, por tanto, pueden vulnerar los principios tributarios de capacidad contributiva, legalidad y seguridad jurídica. Al tratarse de actos que tienen que ser obligatoriamente cumplidos por los contribuyentes, por así establecerlo la norma que los permite, si uno de estos pronunciamientos es contrario a ley, o, como es común, se ha excedido la facultad reglamentaria por parte del fisco, ¿en qué posición estaría el contribuyente? Nos parece que el contribuyente no podría iniciar un proceso de impugnación administrativa directa, sino que debería interponer un recurso de inconstitucionalidad, porque dicho pronunciamiento viola, a más de los principios tributarios consagrados en la Constitución, la prohibición de emitir normas administrativas que están en contra de disposiciones de mayor rango.

Como conclusión de todo lo dicho, vemos que el tema de la interpretación de las normas impositivas realizada por la administración tributaria tiene una importancia capital en la relación jurídica tributaria. La interpretación por parte de la administración, como en cualquier otra vía, debe hacerse tomando en cuenta todos los métodos admitidos en derecho, así como debe contar con las reglas específicas de hermenéutica que existen para el

derecho fiscal, ya que forzar la letra de la ley en beneficio del contribuyente o del Estado siempre traerá problemas de injusticia, además de violación de los principios básicos de la tributación”.<sup>156</sup>

El análisis de los casos ‘constitucionales tributarios’ nos permitirá constatar lo dicho.

### **3.9.1 Acciones Constitucionales contra Resoluciones de la Administración tributaria.**

#### **I.**

En el caso No. 0075-06-RA los representantes de algunas compañías dedicadas al giro comercial de los juegos de azar y salas de juego, deducen acción de amparo constitucional en contra de la Administración tributaria impugnando el acto administrativo contenido en el oficio 113012005OGTR005481 de 7 de diciembre del 2005 mediante el cual “se pretende de manera ilegítima la rectificación de la declaración IVA para régimen tributarios especiales de las 1.951 máquinas tragamonedas de propiedad de las empresa”, acogiendo la que consideran ilegítima Resolución No. NAC-DGER2005-0034 expedida por la Dirección General del SRI, (R.O. No. 521 del 10/02/2005) modificatoria de una Resolución anterior, la No. 9170104DGER-0757 (R.O. No. 489 de 24/12/2004). Consideran que el acto ilegítimo vulnera la seguridad jurídica, la libertad de trabajo, la libertad de empresa y seguridad a la inversión privada (sic), pidiendo se disponga su suspensión definitiva.

La Administración alegó que el oficio es un simple acto de administración que no violenta ninguno de los derechos constitucionales de los recurrentes.

El Juez de instancia concedió la demanda y por apelación el tribunal decidió revocar íntegramente la resolución apelada y negar el amparo constitucional propuesto. Al resolver realiza las siguientes apreciaciones:

“...CUARTA: Del texto de acto que se impugna constante en el Of. Nro. 1130120050GIR005481 se desprende que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, a más de contestar a una comunicación sin número a César Arnaldo Bajaan Maridueña, INVERMUN, le da a conocer que debe presentar su declaración sustitutiva del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo y abril del

---

<sup>156</sup> EGAS REYES Pablo, *“La Interpretación en Materia Tributaria”*, FORO: Revista de Derecho No. 3, Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004. Págs. 166.

2005 con el fin de regularizar las diferencias encontradas, o en su defecto que presente los justificativos que considere necesarios para comprobar la veracidad de la declaración...”.

“...SEXTA: El Director Regional del Servicio de Rentas, según el artículo 198 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Servicio de Rentas Internas, tiene facultades para notificar a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias cuando detecte diferencias a favor del fisco, concediéndoles quince días para que sustituyan la declaración o en su defecto presente los justificativos que considere necesarios para comprobar la veracidad de la declaración. Este acto de la administración no constituye acto de determinación tributaria, es solamente una diligencia de notificación para la que el Director Regional de Rentas Internas de Manabí, se encuentra facultado.

SÉPTIMA: Tratándose solamente de una notificación, el acto impugnado no es violatorio de los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad establecidos en el artículo 256 de la Constitución Política de la República, ni está estableciendo, modificando o extinguiendo tributos que, al tenor del artículo 257 Ibídem, solo se pueden emitir mediante acto legislativo. Por otro lado, no se aparta del deber del Estado de asegurar la vigencia de los derechos humanos, cuyo deber primordial se encuentra contemplado en el numeral 2 del artículo 3 de la indicada Constitución, y más bien, con la notificación, la Autoridad Tributaria está observando la garantía básica al debido proceso mediante el derecho a la defensa consagrado en el numeral 10 del artículo 24 del Cuerpo de Leyes indicado al solicitarle la declaración sustitutiva del impuesto al valor agregado o que presente los justificativos para probar la veracidad de su declaración. Finalmente, no se encuentra justificado en qué medida puede afectar gravemente a los intereses de la Compañía Inverguay S. A., o a las Empresas que por medio de sus Representantes Legales presentan la demanda de amparo constitucional, ni se encuentra demostrado que vulnera la Seguridad jurídica, la libertad de trabajo, la libertad de empresa y Seguridad a la inversión privada...”.

Parece ser que el Tribunal se equivocó completamente en este fallo, demostrando poca profundidad al momento de analizar dos instituciones del derecho tributario como son la facultad determinadora y la facultad resolutoria, y su aplicación.

El análisis -creemos- debió referirse a cuestionar a la administración su severa confusión al momento de entender y aplicar las dos facultades, creyendo que se puede aplicar las dos en una misma oportunidad, e incluso desnaturalizando la facultad determinadora, ‘aplicándola’ a través de ‘oficios’.

Luego, es por lo menos objetable que, aunque la resolución que varía la situación tributaria haya sido emitida en febrero de 2005, en el oficio de la administración se le solicite (¿se le dispone?) al contribuyente la rectificación de sus declaraciones desde el mes de enero de ese año.

Por otra parte, si una resolución de carácter general cambia una circunstancia tributaria, aunque nada impide que sea notificada, no es menos cierto que no es pertinente ni se acostumbra su notificación personal a determinado o determinados sujetos pasivos, menos aun disponiendo rectificación de declaraciones.

La administración, si detectó inconsistencias en las declaraciones de los sujetos pasivos, producidas al parecer por la omisión en la aplicación de la resolución rectificatoria, debió comunicarlas aplicando la facultad determinadora a través de un acto administrativo interlocutorio o previo, comunicando las diferencias encontradas (lo que se conoce como las Comunicaciones por Diferencias). El haber obrado como se lo hizo es injurídico y denota falta de un conocimiento profundo sobre las facultades de la administración y su naturaleza jurídica independiente siendo un serio problema su confusión al momento de intentar aplicarlas en un mismo momento administrativo. Nos extendemos en el análisis en el siguiente caso, similar a este en el plano de la confusión de facultades de la administración.

## II.

En el caso Nro. 041-2000-TC<sup>157</sup> se demanda acción de inconstitucionalidad por parte de la compañía ILEPSA,<sup>158</sup> en contra de la Resolución No. 004 de 6 de enero del 2000 (R.O. No. 358, Segundo Suplemento, del 11/01/2000) emitida por la Dirección General del SRI.

Alega la accionante “Que la Resolución aludida (...) concede el plazo de 30 días, a partir del 17 de enero del 2000, para que los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales ICE en

---

<sup>157</sup> La acción de amparo constitucional signada con el No. 324-2000-RA se propone por parte del mismo legitimado en contra de la misma Resolución emanada de la Administración tributaria de la que trata esta acción de inconstitucionalidad No. 041-00-TC. La acción de amparo es rechazada por improcedente con toda razón y como corresponde, por lo que el recurrente optó luego por demandar el mismo acto resolutorio, como establece la ley y la doctrina, mediante acción de inconstitucionalidad. El caso es muy interesante y habría requerido idealmente mayor análisis, aunque esto se subsana, de cierta manera, en la ulterior acción de inconstitucionalidad gracias a que el accionante recurrió a esa vía legal que le señaló el tribunal; pero, ante la posibilidad de que no haya sido así, el tribunal debió extenderse en el análisis del caso, a pesar de ser una improcedente acción de amparo. Este criterio, como se habrá notado, es una constante en el presente trabajo. En el amparo el Tribunal, luego de recordar que las personas jurídicas pueden interponer acción de amparo sólo en casos excepcionales, respecto al fondo del asunto analiza que la vía legal o procesal utilizada por el recurrente es equivocada y por lo tanto ineficaz. Así: "...Que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 218 del Código Tributario, corresponde a la jurisdicción contencioso tributaria resolver las controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes, "por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario. Que, tal como lo ha señalado este Tribunal en diversas resoluciones, no es competencia de la acción de amparo el resolver sobre la inconstitucionalidad o la ilegalidad de un acto o resolución, al tenor de lo ordenado en las disposiciones citadas en los considerandos precedentes".

<sup>158</sup> En el caso No. 602-2002-RA, referente a la posibilidad de que personas jurídicas interpongan acción de amparo, el Tribunal Constitucional ha dicho: "...SEXTO.- El Art. 95 de la Constitución Política de la República expresa que cualquier persona por sus propios derechos podrá proponer una acción de amparo. El Art. 40 del Código Civil establece que las personas son naturales y jurídicas; y éstas últimas según el Art. 585 del Código Civil pueden ser públicas o privadas. Al referirse la Constitución Política de la República a las personas en general, como posibles accionantes del amparo no ha excluido a las personas jurídicas y mucho menos a las personas jurídicas públicas. Este criterio se ha expresado también en otras legislaciones; así, en el derecho constitucional mexicano: "las personas morales oficiales podrán ocurrir en demanda de amparo, por conducto de los funcionarios o representantes que designen las leyes, cuando el acto o la ley que se reclame afecte los intereses patrimoniales de aquéllas (Eduardo Ferrer Mac-Gregor, La acción constitucional de amparo en México y España, Editorial PORRUA, México 2000, Pág. 243). Por otra parte, nuestra Constitución, en el Art. 97, numeral 19, consagra el deber de todo ciudadano, de cuidar y mantener los bienes públicos, tanto los de uso general, como aquellos que le hayan sido expresamente confiados...".

bebidas alcohólicas, excepto cervezas, complementen su declaración y pago del impuesto; y luego se expone un cuadro de los precios referenciales actualizados para facilitar el cálculo del impuesto a pagarse con efecto retroactivo desde los años 1997, 1998 y 1999” (...) “Que esta Resolución pretende modificar el Impuesto a los Consumos Especiales, expresamente determinado en el Título III, Capítulo I, artículos 71 y siguientes de la Ley de Régimen Tributario Interno”; lo cual es inconstitucional. Solicita que se deje sin efecto la Resolución impugnada.

La administración se defiende diciendo “...Que la Resolución de carácter general No. 004 de 6 de enero del 2000, se limita a comunicar y recordar a los sujetos pasivos del ICE los precios referenciales de las bebidas alcohólicas para efectos del cálculo de la base imponible del impuesto que estaban obligados a pagar...” de conformidad con la ley, y que “...el único objetivo de tal norma era dar aplicabilidad al artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y lograr que el monto del impuesto tenga base en los precios reales de venta de los productos alcohólicos sujetos al ICE...”.

El Tribunal con voto de mayoría desecha la demanda de inconstitucionalidad presentada y considera:

“...Que, el llamado "**Derecho Constitucional Tributario**" estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran establecidas en la Constitución de la República, como son los principios sobre los que se cimienta el régimen tributario, las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales;

“...Que, la creación de un tributo exige también la existencia de normas para su administración, por lo cual tenemos en nuestra legislación los artículos 7 numeral 3 y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. El primero de ellos otorga al Director General de la institución la facultad de "Dirigir, organizar, coordinar y controlar la gestión de la estricta aplicación de las leyes y reglamentos tributarios". Por su parte, el segundo artículo establece que "El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración";

“Que, la materia imponible del ICE, entre otros rubros, es el consumo de bebidas alcohólicas, como lo establece el artículo 71 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y el hecho generador del Impuesto a los Consumos Especiales, esto es el presupuesto establecido por la ley para configurarlo, es la transferencia de bienes nacionales, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante, tal como lo dice el artículo 74 *ibídem*;

Que, la materia imponible ha de ser valuada, esto es cifrada, para que la determinación y liquidación tributarias puedan referirse a magnitudes concretas. La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tarifas tributarias establecidas en la ley. Fijar el impuesto es, en primer lugar, determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible que exactamente se debe aplicar el impuesto. La materia imponible valuada y depurada constituye la base imponible o base gravable, magnitud apta para que se le aplique la 1 cuota o tarifa prevista, lo que da el resultado deseado, la cantidad a pagar;

Que, el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la base imponible del ICE se determina, para productos nacionales, "[...] sumando al precio ex - fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad - valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público fijados para los productos elaborados por ellos";

Que, en virtud de lo expuesto, puede observarse que el demandante incurre en confusiones conceptuales que le hacen afirmar la inconstitucionalidad de la Resolución No. 004 de la Directora General del Servicio de Rentas Internas. En efecto, el demandante confunde la potestad tributaria con la administración de los tributos. Así, si bien es cierto que la potestad de crear, modificar o extinguir tributos no le corresponde al Servicio de Rentas Internas, a éste sí le incumbe su administración y, para ello, se le ha dotado de las facultades que determina el artículo 66 del Código Tributario. Por otra parte, no constituye modificación del tributo, especialmente de sus tarifas, el establecer precios referenciales de las bebidas alcohólicas, sino un elemento que sirve para la determinación del tributo, de su base imponible y de su cuantificación para casos concretos, tal y como lo regulan los artículos 71 y siguientes de la Ley de Régimen Tributario Interno;

Que, la Directora General del Servicio de Rentas internas no ha infringido el artículo 119 de la Constitución de la República al dictar la Resolución 004, sino por el contrario, ha actuado dentro del ámbito propio de su competencia, ya que el artículo 67 del Código Tributario le faculta para dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Tal es el fin que persigue la antedicha Resolución 004 al comunicar, y nada más que comunicar a los sujetos pasivos, los precios referenciales de las bebidas alcohólicas para facilitar el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales, en aplicación del artículo 2 del Acuerdo Ministerial No. 176, que textualmente dice: que los precios referenciales del presente Acuerdo se ajustarán anualmente en función del incremento del 100% del índice acumulativo de precios al consumidor para el Subgrupo de Bebidas Alcohólicas en el Hogar, elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos";

Que, el artículo 97 literal 10 de la Constitución de la República dispone que es un deber ciudadano el pagar los tributos establecidos por la ley, y considerando que los sujetos pasivos del ICE deben completar su declaración de acuerdo al precio referencial de las bebidas alcohólicas, la Resolución 004 de la Directora General del Servicio de Rentas Internas es completamente legítima...".

En fallo de minoría<sup>159</sup> se discrepa, inclinándose por declarar la inconstitucionalidad por el fondo de la resolución impugnada. En una sentencia jurídicamente mucho más rica se dice:

"...Que, mediante la Resolución N° 004 de 6 de enero del 2000, de la Directora del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 358 de 11 de enero del 2000, se modifica la base imponible aplicable al Impuesto a los Consumos Especiales determinado en el Título III, Capítulo I, de la Ley de Régimen Tributario Interno, en sus artículos 71 y siguientes.

Que, la determinación de la base imponible de los productos sujetos al impuesto a los consumos especiales se encuentra establecida en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tanto a través de datos reales como presuntivos, la misma que, de conformidad con el artículo 4 del Código Tributario, debe ser establecida por la ley;

Que, de conformidad con lo señalado en el considerando precedente, mediante la Resolución impugnada se pretende modificar la base imponible del impuesto a los consumos especiales establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno, sin considerar, en primer lugar, el principio jerárquico consagrado en el artículo 273 de la Constitución y, por otra, la prohibición general respecto del ejercicio de potestades no consignadas en el texto constitucional o la ley por parte de los órganos del poder público;

Que, si bien los artículos 7, número 3, y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas consigna a la Directora de Rentas Internas la facultad de "Dirigir, organizar, coordinar y controlar la gestión de la estricta aplicación de las leyes y reglamentos tributarios" otorgándosele la potestad de expedir resoluciones de carácter

---

<sup>159</sup> Voto salvado de los doctores Marco Morales Tobar y Hernán Rivadeneira Játiva.

general, como la impugnada, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, no es menos cierto que esas atribuciones se las debe interpretar en concordancia con las normas constitucionales por lo que, en la especie, la Directora del Servicio de Rentas Internas no puede, constitucionalmente, asumir las facultades de otros órganos del poder público, en la especie, practicando potestades en materia legislativa, pues en este caso, la administración tributaria ha establecido la base imponible en materia de impuestos a los consumos especiales, lo que corresponde al legislador, de conformidad con el artículo 4 del Código Tributario, por lo que, en la especie, se ha vulnerado el número 4 del artículo 141 de la Constitución, en concordancia con el número 5 del artículo 130 del Texto Fundamental, no pudiéndose superar a través de una Resolución como la impugnada...”.

Consideramos en todo caso, que con la emisión de una resolución de este tipo la Administración tributaria habría sobrepasado los límites de su facultad resolutoria, ofendiendo gravemente el principio de reserva de ley. Además y al igual que el caso visto en el párrafo anterior, se habría confundido en un mismo acto administrativo la facultad determinadora con la facultad resolutoria.

Así pues, no se pueden establecer determinaciones tributarias a los contribuyentes dentro de resoluciones normativas (o comunicativas como se menciona) ni incrementos o variaciones en sus pagos. Además, si como menciona el artículo 68 del Código Tributario la facultad determinadora de la administración, se basa en el acto o conjunto de actos reglados, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo y que esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente y la adopción de las medidas legales para esa determinación, lo que nos hace concluir que está dirigida a actos, hechos y personas específicas.

Por ello, es inadmisibles que mediante una resolución, que tiene o debe tener carácter general, el SRI diga, *a priori*, entre otras cosas, que los contribuyentes “han cumplido parcialmente” porque estaría adelantando criterio y confundiendo en un solo acto las dos facultades mencionadas, lo cual es injurídico y ausente de sustento doctrinario.

Lo que consideramos importante del fallo es que conste la única referencia que se ha podido detectar por parte del Tribunal Constitucional a la existencia de un ‘Derecho Constitucional

Tributario' indicando que éste estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria, aspecto del cual ya referimos en el Capítulo II de este trabajo.

### III.

Los casos No. 723-00-RA y No. 730-00-RA son idénticos. En ellos, dos Cooperativas de Ahorro y Crédito interponen acción de amparo contra el SRI de Imbabura y solicitan se proceda a remediar el pago inconstitucional de impuesto a la renta efectuado por esas entidades y que se disponga la devolución del monto pagado con intereses.

El accionante manifiesta que el SRI y la Superintendencia de Compañías dispusieron la obligación de que las cooperativas presenten declaración del impuesto a la renta violando el artículo 9 de la LRTI que señala que los ingresos de las cooperativas están exoneradas del pago de impuestos. Mencionan las accionantes que el SRI se basa en el artículo 6 de las Reformas del Reglamento de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que señala que la exención prevista en el mencionado artículo 9 se refiere exclusivamente a la Federación y Confederación de Cooperativas y demás asociaciones integradas únicamente por campesinos pequeños agricultores, por lo cual cualquier otra organización o cooperativa como las de ahorro y crédito están sometidas al pago de impuesto a la renta.

En lo principal el la Dirección Provincia del SRI de Imbabura manifiesta que la vía de impugnación escogida es equivocada y que se debió recurrir ante la misma Administración tributaria o ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

El juez rechaza el amparo por improcedente y en ambas resoluciones el Tribunal inadmite acertadamente la acción -aunque más técnicamente debía rechazarla- por improcedente y analiza:

“...TERCERA.- La presente acción se dirige a obtener amparo constitucional respecto al pago del impuesto a la renta efectuado por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Atuntaqui Ltda., por considerar que el mismo adolece de inconstitucionalidad.

CUARTA.- Del análisis del expediente no se establece la existencia de acto alguno de autoridad pública sobre el cual pueda efectuarse la revisión de su legitimidad o ilegitimidad, toda vez que la disposición de pago del

impuesto a la renta por parte de las cooperativas” (...), “no ha sido incorporado al proceso, no obstante considerar que es el antecedente para el pago realizado, por lo demás, el acto de pago del impuesto a la renta por parte del accionante no es materia de acción de amparo...”.

QUINTA.- “...debe recordarse que la acción de amparo está prevista para tutelar derechos constituciones lesionados por actos de autoridad pública con efectos interpartes, no así para la revisión de inconstitucionalidad de leyes y reglamentos u otros actos con efectos de carácter general, para lo cual la Carta Política ha previsto la acción de inconstitucionalidad...”.

Evidentemente que la pretensión de los actores es improcedente e ilegal. No cabe utilizar una acción constitucional obtener declaratoria o fallos relacionados a pagos indebidos de impuestos, para cuyos casos el procedimiento está claramente establecido en el Art. 220 y siguientes del Código Tributario más aún cuando no existe acto u omisión ilegítimo de autoridad pública, que cause o pueda causar daño grave e inminente.. Ahora bien si, como se aprecia en el Considerando Quinto, los demandantes alegaban inconstitucionalidad de leyes o reglamentos tributarios, claramente que el camino era la acción de inconstitucionalidad.

#### **IV.**

En el caso No. 307-2004-RA la Municipalidad de Portoviejo interpone acción de amparo constitucional en contra de la Dirección Regional del SRI de Manabí ante el Tribunal Distrital Fiscal, por la Resolución No. 113012004-RDEV-000156 de 21 de enero de 2004, por medio de la cual se le niega la devolución de los valores pagados por concepto del IVA, efectuados por su representada en contratos públicos de agua potable y alcantarillado cancelados con recursos municipales. El *quid* del asunto gira en torno a que dichos pagos motivados por los estudios y ejecución del sistema de alcantarillado sanitario y pluvial de la ciudad de Portoviejo, se hicieron a través de la empresa municipal de agua potable.

Indica la entidad accionante que los involucrados en el contrato: la empresa contratista, la empresa fiscalizadora y los proveedores, cuando emitieron las facturas para recibir sus respectivos pagos, lo hicieron a nombre de la EMAPAP, es decir, la Empresa Municipal de Agua Potable y Alcantarillado de Portoviejo, con el RUC de dicha empresa, cuando se debió hacérselo a nombre de

la Municipalidad de Portoviejo, pues, con sus fondos fue que les pagó. Por este error el SRI niega vía resolución la devolución del IVA pagado<sup>160</sup>.

El Tribunal Distrital Fiscal de Manabí, resolvió aceptar el amparo planteado por estimar que efectivamente ha existido un error garrafal, al haber aceptado por parte de la Municipalidad de Portoviejo recibos de pago y facturas emitidas favor de la EMAPAP, lo que conlleva un perjuicio en contra de la Municipalidad, por concepto de su reclamo de devolución de IVA negado, por lo que dispone la inmediata devolución de impuestos.

El Tribunal Constitucional confirma la sentencia del Tribunal Distrital Fiscal; y, concede el amparo solicitado abundando en:

“...NOVENA.- Que del contenido de la resolución que se impugna en su numeral 12 expresamente señala: "Que de las declaraciones presentadas por el Municipio de Portoviejo por los períodos: julio, noviembre y diciembre del 2001, enero, marzo, abril y mayo del 2002, el valor de compras de bienes y servicios, y del IVA pagado con la mencionada declaración, es manifiestamente inferior al valor de las facturas emitidas por INABRONCO a favor de la EMAPAP por los mismos períodos; de lo que se infiere que el IVA reclamado no ha sido pagado en su totalidad...", y el numeral 13 dice: "Que las facturas acompañadas al trámite para justificar el valor de IVA reclamado y se encuentran emitidas por la Compañía INABRONCO a favor de la EMAPAP, incluso registrando el número de RUC de esta empresa pública, que según el texto de las disposiciones transcritas no tiene derecho a la devolución de IVA ".

DÉCIMA.- Que sin embargo, es el Municipio de Portoviejo que ha reconocido que en virtud de la crisis vivida por el país en los años 98 y 99, en el que se produjo una inflación fuera de todo cálculo, provocó un incremento desmedido de los costos de bienes y servicios; y en el caso de la obras contratadas con las empresa INABRONCO y BHA-PLANISOC, el Proyecto se desfinanció. Se reconoce además, que la EMAPAP como Unidad Ejecutora contrató el 14 de mayo de 1998 con las empresas antes referidas por un monto de 139.448.608.942.61 sucres; y que el 6 de julio de 1998 el contrato de Consultoría con el Consorcio BHA-PLANISOC, para la fiscalización de los trabajos con INA-BRONCO; tanto más que conforme la Ley para la Transformación Económica del Ecuador se sustituyó el sucre por el dólar, siendo obvio y natural el reajuste de los precios; posteriormente y por motivos de fuerza mayor se suscribió otro contrato debidamente reajustado, esta vez si, entre las empresas ejecutoras y la Municipalidad de Portoviejo. Hechos y actos que de una u otra forma evidencian la participación del Municipio de Portoviejo en la construcción de la obra.

---

<sup>160</sup> La Administración señaló: Que del texto del artículo 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno anterior y posterior a la reforma de mayo de 2001, se desprende: En primer lugar, para ser beneficiario del derecho de devolución del IVA pagado, la institución que lo solicita debe estar comprendida dentro de las instituciones beneficiarias del derecho que señala la norma; en segundo lugar, que para justificar el derecho a la devolución del IVA por una de las entidades beneficiarias del mismo, se debe presentar a más de la declaración correspondiente en el que figure el IVA pagado reclamado, la factura en que conste el IVA pagado y reclamado, desglosado. Con relación al primer punto, en el caso del texto artículo anterior a la reforma de mayo de 2001, las empresas públicas (EMAPAP) estaban tácitamente excluidas del beneficio; mientras que la norma posterior a la reforma de mayo de 2001, excluyó expresamente a las empresas públicas (EMAPAP) del derecho a la devolución del IVA pagado. (Cita las partes pertinentes); y, con relación al segundo punto, por una obviedad se entiende que las facturas para acreditar la transacción y el pago del IVA, tiene que estar emitida a favor del beneficiario y no a favor de otra entidad, jurídicamente distinta, autónoma y con personería propia, como la Empresa Municipal de Agua Potable y Alcantarillado (EMAPAP). Que es inconstitucional, ilegal y contra todo sentido común pretender a través de la acción de amparo, que únicamente se limita a suspender los efectos de un acto u omisión ilegítimo y que no atiende el fondo del asunto controvertido, se lo pretenda transformar en un juicio declarativo de derechos, en los cuales si procedería la revisión de la legalidad y suficiencia de los justificativos y la cuantificación del derecho reconocido.

DECIMA PRIMERA.- Que consta también del expediente fojas 7 a la 264, serie de Comprobantes de Pago de distintos proveedores entre los que cuentan las compañías INABRONCO y BHA-PLANISOC. Se anexan además, una certificación otorgada por la Contadora General Encargada del Municipio de Portoviejo en que se certifica que es la Municipalidad de Portoviejo a través de sus cuentas corrientes Nos: 0040054037 y 0040054144 del Banco Nacional de Fomento, realizó el pago a las compañías antes señaladas, operaciones en las que se incluye el Impuesto al Valor Agregado IVA. Se incluyen, copias de facturas, cheques y demás documentación demostrativa de los pagos efectuados por parte de la Municipalidad en las personas de sus representantes legales el Alcalde y Tesorero Municipales; pero en ninguno de aquellos documentos aparece que la EMAPAP, haya cancelado centavo alguno a las empresas constructoras del sistema de alcantarillado sanitario y pluvial de la ciudad de Portoviejo...”.

“...DECIMA SEGUNDA.- Que por lo señalado, es evidente que las Compañías INABRONCO y BHA-PLANISOC y demás proveedores al emitir las facturas, único comprobante que prueba haber recibido el dinero, por razones que no se alcanza a comprender lo hacen a nombre de la EMAPAP, en el que incorporan su número del RUC, cuando debieron hacerlo a favor de la Municipalidad de Portoviejo, que como queda demostrado es quien les canceló con sus fondos.

DECIMA TERCERA.- Que por lo tanto, la resolución del Servicio de Rentas Internas que se impugna, se encuentra basada en ese error, que ocasiona un evidente desequilibrio en el presupuesto de la obra dilatando con ello la ejecución de la misma que permita a la comunidad portovejense desarrollarse en un medio libre de contaminación.

DECIMA CUARTA.- Que el artículo 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno, si bien establece como una condición para la devolución del Impuesto al Valor Agregado IVA, que este haya sido pagado con anterioridad a la presentación de la solicitud de devolución por parte del beneficiario del derecho; no es menos cierto que a través de la documentación que obra del proceso la Municipalidad de Portoviejo ha demostrado su vinculación directa con la ejecución de la obra; de manera, que su actuación y su derecho a que se le devuelva los valores pagados por concepto de IVA, resulta definitiva e impostergable. Por lo expuesto, la pretensión de la Municipalidad de Portoviejo como agente legitimado de una colectividad que clama por la ejecución de una obra es absolutamente legítima y procedente.

DECIMA QUINTA.- Que efectivamente, la acción de amparo siendo como es una acción que por su naturaleza es especial sumaria, en la que no se practican pruebas ni se producen actuaciones de periciales que permitan cuantificar un derecho; sin embargo, por su efecto cautelar, no solo se limita a suspender los efectos de un acto ilegítimo, sino que también y de manera esencial reconoce la violación de un derecho; tal cual ocurre en el presente caso, en el que evidentemente el SRI a través de la resolución que se impugna restringe el derecho de la comunidad portovejense a desarrollarse en un ambiente libre de contaminación claramente reconocida en el texto constitucional y concomitantemente limita a la Municipalidad a cumplir con sus objetivos. Razón por la cual, las declaraciones presentadas por el Municipio de Portoviejo por los períodos julio, noviembre y diciembre de 2001; y enero, marzo abril y mayo del 2002, necesariamente debe ser revisado a efecto de que opere la devolución determinado en el primer inciso del artículo 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001...”

La resolución de aceptación de esta acción de amparo debe ser saludada por la interpretación constitucional efectuada, aunque también es necesario reconocer que es una muestra de las contradicciones en los fallos del Tribunal Constitucional sobre la materia.

Como habrá detectado el lector, mientras en casos anteriores se ha rechazado en múltiples ocasiones las acciones constitucionales, bajo el argumento que la vía procesal constitucional no es la que corresponde para tratar aspectos tributarios que, según el TC, deben ser conocidas por los tribunales de la materia, en este caso se aparta de dicho criterio .

El artículo 220 del Código Tributario menciona en su número 3 como una de las acciones de impugnación que se deben ventilar ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal se refiere a “las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago”.

Pese a ello, constatamos que este fallo –además de otros que hemos mencionado- deja expedito el camino para que mediante acciones constitucionales como la de amparo, se puedan proponer reclamos en materia tributaria y obtener sentencias favorables y detectamos una interpretación que no se quedó en las formalidades, lo cual consideramos procedente siempre y cuando se cumpla con las consideraciones previas de dicha institución jurídica, a saber: acto u omisión ilegítimo de autoridad pública que afecte un derecho constitucional y cause un daño grave e inminente.

## **V.**

El caso No. 352-2002-RA consideramos se debe al desconocimiento jurídico respecto de las acciones tributarias y el Tribunal hace bien en desecharlas reivindicando la competencia fiscal o tributaria.

Se interpone acción de amparo contra el Director Regional del SRI del Norte mediante el cual solicita se ordene a la administración tributaria que autorice (o acepte) a favor de su representada la compensación de crédito tributario del IVA con otros tributos administrados por la misma entidad, ya que en su momento, al haber efectuado la reclamación administrativa, ésta fue negada por la administración mediante resolución la cual se considera violenta disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, su Reglamento y del Código de la materia.

A la audiencia pública señalada no ha concurrido la autoridad demandada, sin embargo mediante un alegato<sup>161</sup> manifiesta que la acción de amparo es improcedente por cuanto no se determina la resolución impugnada, imprecisión que vicia el procedimiento. El Juez acepta la acción disponiendo que la Dirección Provincial del SRI del Norte y/o el Director General procedan a la compensación.

Por apelación el tribunal conoce del asunto y decide revocar en todas sus partes el fallo del inferior, desechando la acción, dejando a salvo el derecho a proponer las acciones pertinentes.

“...CUARTA: La Resolución No. 0000273 de 25 de Febrero del 2002 que niega la solicitud presentada por la señora Silvia Patricia Tapia Díaz, en su calidad de Gerente General y Representante Legal de la Compañía AT&T GLOBAL NETWORK SERVICES ECUADOR CÍA. LTDA., es legítima, proviene de una autoridad pública con atribuciones para dictarla conforme manda la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Código Tributario, Resolución No. 0056-A publicada en el Registro Oficial No. 196 de 21 de mayo de 1999; no es consecuencia de la arbitrariedad o abuso del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte; es resultante de la reclamación formulada por la actora que solicitó se conceda a su representada el derecho de compensar el saldo del crédito tributario a cargo de la empresa y administrados por el mismo organismo; es motivada y enuncia normas jurídicas en que se ha fundado.

QUINTA: A más de ser legítima la Resolución impugnada no viola las garantías constitucionales a dirigir quejas y a la seguridad jurídica, constantes en los numerales 15 y 26 del Art. 23 de la Constitución Política de la República, alegadas por la actora, tampoco determina si el acto constituye inminente amenaza de causarle daño y si este daño es grave.

SEXTA: Dada la naturaleza jurídica de la acción de amparo, no procede, a través de ésta la impugnación de asuntos relacionados a la ilegalidad de un acto de connotaciones tributarias. De estimar que se encuentra perjudicada con la resolución adoptada, debía plantear una acción de impugnación ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, conforme lo previsto por el Código Tributario en los artículos 218 y numeral tercero del artículo 234;...”

El tribunal se decanta por resolver que lo que se está demandando es la ilegalidad de un reglamento o resolución utilizando una acción constitucional que tiene por objeto el análisis de la inconstitucionalidad de un acto.

---

<sup>161</sup> Esto sería al igual a una no comparecencia por lo que sería improcedente. Ya mencionamos en el Subcapítulo 3.7, referente a la Facultad Sancionadora; Apartado 3.7.2. Acciones Constitucionales por Clausura, Parágrafo XIII, que en la Ley de Control Constitucional y en su espíritu, el procedimiento oral es el aplicable para las acciones constitucionales, particularmente en el amparo, por lo que la falta de contradicción en audiencia debería ocasionar la aceptación del amparo, salvo casos muy excepcionales. Así, dicho cuerpo legal menciona en lo referente a la acción de inconstitucionalidad: en el artículo 20.- “(...) Cuando una de las partes lo solicite expresamente el Tribunal Constitucional podrá convocar a una *audiencia pública* para que las partes expongan *oralmente*, por una sola vez, durante treinta minutos cada una...”. En lo referente a la acción de amparo, en el artículo 49 expresa “En el mismo día en que se plantee el recurso de amparo, el juez o tribunal, convocará *por una sola vez* y mediante comunicación escrita, a las partes *para ser oídas en audiencia pública...*”. En el artículo 50 dispone: “(...) La no comparecencia a la *audiencia* de la autoridad acusada del acto materia del amparo o de su delegado no impedirá que aquella se realice, ni que el juez o tribunal adopte su resolución...”. En la acción de dirimencia de conflictos de competencia manda el artículo 29.- “(...) Recibida la contestación o vencido el término para contestarla, el Tribunal podrá, si lo solicita una de las partes, convocar a una *audiencia pública para que ellas expongan oralmente*, por una sola vez durante treinta minutos cada una.

Esto es lo adecuado, aunque sin descartar que la línea divisoria entre uno y otro aspecto es bastante tenue. Así, la competencia de los tribunales ordinarios (contencioso administrativos y fiscales) y la del tribunal constitucional es marcada. La Corte Suprema de Justicia ha declarado que los Tribunales distritales no tienen competencia para conocer de inconstitucionalidades:

“...El Juez no puede conocer de recursos de inconstitucionalidad en contra de normas o actos administrativos de conformidad con el Art. 276 de la Constitución. Esa facultad es exclusiva del Tribunal Constitucional. (...) Sin bien el Tribunal Fiscal No. 3 tenía y tiene facultad para conocer de las impugnaciones en contra de reglamentos o similares, según queda mencionado, puede únicamente pronunciarse sobre su ilegalidad, mas no sobre su inconstitucionalidad. (...). Al propósito esta Sala se ha pronunciado (...) en el sentido de que cuando se alega al propio tiempo inconstitucionalidad e ilegalidad, la competencia es del Tribunal Constitucional, no de los tribunales fiscales...”<sup>162</sup>

Aunque es evidente que la CSJ tiene razón en su pronunciamiento, en el sentido de que las acciones de inconstitucionalidad de acuerdo al Art. 276 de la CPE sólo las puede conocer el TC, es ineludible cuestionar la sentencia de marras. Deja en el ambiente la idea que al momento en que el justiciable tributario demande y alegue la ilegalidad de un acto, y además o en relación con ello, inconstitucional, los tribunales fiscales no pueden pronunciarse e incluso deben rechazar las

---

<sup>162</sup> “...CUARTO.- La pretensión concreta de la empresa (...) se contrae a solicitar la aplicación de la resolución 004 por contrariar normas constitucionales; o a que, alternativamente, se declare su ilegalidad y anulación total, (...). Al respecto cabe señalar que los tribunales distritales de lo Fiscal, en conformidad a lo que prevén los numerales 1 y 2 del artículo 220 del Código Tributario, están facultados para conocer de las acciones de impugnación en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general. En el primer caso, los efectos de la declaratoria son de carácter particular; en el segundo de carácter general. Se trata de impugnación contra actos normativos de la administración. Además dichos tribunales están facultados para conocer de demandas de impugnación de actos administrativos de determinación de obligación tributaria y otros previstos en el numeral 3 del indicado artículo 220. Para que los jueces inapliquen preceptos jurídicos contrarios a la constitución tiene que haber una causa o juicio, según lo previene el artículo 274 de la Carta Política. La inaplicación o no es un recurso o una acción, supone la existencia de cualquiera de esos arbitrios que dan origen a la causa. El Juez no puede conocer de recursos de inconstitucionalidad en contra de normas o actos administrativos de conformidad con el Art. 276 de la Constitución. Esa facultad es exclusiva del Tribunal Constitucional. La acción alternativa de ilegalidad y anulación que obra en la pretensión no puede considerarse independiente de la ilegalidad alegada. Sin bien el Tribunal Fiscal No. 3 tenía y tiene facultad para conocer de las impugnaciones en contra de de reglamentos o similares, según queda mencionado, puede únicamente pronunciarse sobre su ilegalidad, mas no sobre su inconstitucionalidad. En el caso la empresa actora afirma que la resolución 004 pugna con la constitución para efectos de inaplicarla, y que es ilegal para efectos de anularla. No cabe para analizar la discrepancia dejar de considerar que en todo caso la actor a sostiene que tal resolución es inconstitucional. Al propósito esta Sala se ha pronunciado en los casos 124- 2001 (RO 435 de 05-10-2004); 10-2002 (RO 96 de 04-06-2003); 40-2002 (RO 435 de 05-10-2004), en el sentido de que cuando se alega al propio tiempo inconstitucionalidad e ilegalidad, la competencia es del Tribunal Constitucional, no de los tribunales fiscales...”. Ver en “JURISPRUDENCIA ESPECIALIZADA TRIBUTARIA”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Págs. 181 Y 182. Juicio No. 66-2004, sentencia de 19 de junio de 2006 (RO. 395 del 13 de noviembre de 2006).

demandas siendo esa, al menos, la interpretación que aplica la Administración tributaria<sup>163</sup>, lo cual es equivocado.

El quid del asunto radica en que en la vía contenciosa tributaria no se puede impugnar la inconstitucionalidad los reglamentos tributarios o similares, a efectos de expulsarlos del ordenamiento jurídico, pero esto no quiere decir que no se pueda alegar y demandar que un acto administrativo sea inconstitucional, e incluso que el tribunal declara su inaplicabilidad por inconstitucional, más aún cuando la Constitución de la República establece para nuestro país, un sistema de control de constitucionalidad mixto, es decir, una combinación de control concentrado y control difuso, este último establecido en el Art. 274 de la Carta Política<sup>164</sup>.

## VI.

En el caso No. 689-2005-RA el Banco Sudamericano demanda amparo constitucional contra el SRI a fin de que se declare la nulidad del acto de notificación mediante el cual la administración aduce haber puesto en conocimiento de la entidad recurrente el Acta de Determinación No. 1720050100103 suscrita por la Secretaria Regional de dicha entidad, ya que dicho acto no ha sido entregado ni en las oficinas ni en las manos de persona alguna relacionada con el banco. Esa omisión habría ocasionado que la entidad no conozca del acto administrativo ni que el plazo para impugnación administrativa o judicial estaba decurriendo, plazos que agotados ocasionaron indefensión.

El Tribunal confirma la resolución del juez negando la acción de amparo por improcedente, pero a pesar de ello, expresa:

---

<sup>163</sup> Ver el juicio de impugnación tributaria No. 043-07 tramitado ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Fiscal No. 5, Betty Rodríguez vs. SRI Loja.

<sup>164</sup> Dice la norma: "Art. 274.- **Cualquier juez o tribunal**, en las causas que conozca, **podrá declarar inaplicable**, de oficio o a petición de parte, **un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución** o de los tratados y convenios internacionales, sin perjuicio de fallar sobre el asunto controvertido. Esta declaración no tendrá fuerza obligatoria sino en las causas en que se pronuncie. El juez, tribunal o sala presentará un informe sobre la declaratoria de inconstitucionalidad, para que el Tribunal Constitucional resuelva con carácter general y obligatorio".

“QUINTO.- Que, la acción de amparo constitucional creado por el Legislador como garantía excepcional para tutelar derechos subjetivos por acto ilegítimo de autoridad pública, no puede ni debe suplir los mecanismos que el ordenamiento jurídico ha establecido para la justicia ordinaria (...), por lo que lo alegado debe (...) resolverse agotada la vía administrativa, ante los tribunales Distritales de lo Fiscal...”

Empero, entra a analizar la documentación agregada al proceso y menciona que existen:

“varias piezas procesales que acreditan que el propio Representante Legal del Banco (...) ha señalado como su domicilio (...) la dirección en donde consta haberse hecho la notificación y que ha propuesto reclamaciones administrativas tributarias y juicio de excepciones ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal...”

Es importante que el tribunal haya entrado a analizar aspectos de fondo del asunto cuando hemos visto que es una constante en los fallos la corriente de simplemente rechazar las acciones por no haberse equivocado la vía, evidenciando que el recurrente intentaba la acción constitucional como medio “ágil” aunque ilegal para subsanar su propia omisión.

Del fallo, resalta la importancia de analizar la notificación en el ámbito de la justicia administrativa, ya que hemos detectado que en la administración pública y también en la tributaria existe una práctica bastante artesanal o empírica al momento de notificar actos o providencias administrativas, haciéndolo incluso con superficialidad, descuido e ilegalidad.<sup>165</sup>

La práctica profesional nos permite decir que existen muchos casos similares causados por indebidas o irregulares notificaciones, a pesar de que éstas son -como ya hemos dicho anteriormente y reiteramos la cita- “instrumento(s) del conocimiento por los interesados de los actos de la administración (STS de 8 de julio de 1996), siendo su finalidad básica la de ‘lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustantiva y formal y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar válidamente en defensa de su derecho’ (STS de 14 de octubre de 1992)...”<sup>166</sup>

## VII.

---

<sup>165</sup> Ver en el juicio de impugnación tributaria No. 043-07 tramitado ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Fiscal No. 5, Betty Rodríguez vs. SRI Loja, el informe en derecho previo a sentencia de la Administración tributaria.

<sup>166</sup> QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001. Pág. 321.

El caso signado con el No. 237-2001-RA<sup>167</sup> se demanda vía amparo una resolución de carácter general emanada del Servicio de Rentas Internas, lo cual como hemos visto es improcedente.

La Cámara de Industriales de Guayaquil y otros, obtienen amparo constitucional en contra de la Resolución No. 921 de la Directora del SRI, que versa sobre "Tratamiento de la Cuenta de Resultado por Exposición a la Inflación REI para Efectos Tributarios" (R. O. N° 229 del 21 de diciembre del 2000).

El Tribunal de instancia resuelve aceptar la acción de amparo y dispone la suspensión definitiva de los efectos de la Resolución No. 921, materia de la acción.

El Tribunal Constitucional, en apelación, conoce la causa y revocando con justeza la resolución en su integridad, desechándola por improcedente.

“...Que, lo primero que debe dilucidar la Sala es si la Resolución N° 921 es un acto administrativo susceptible de impugnación a través de una acción de amparo;

Que, al respecto, el Tribunal Constitucional, en reiterados fallos, ha declarado que no pueden impugnarse por esta vía actos normativos de la administración pública, que se sustentan en disposiciones legales, en este caso, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y la Ley de Régimen Tributario Interno;

Que, el accionante, mediante la acción de amparo interpuesta, impugna y solicita que se suspendan los efectos de la Resolución N° 921 que versa sobre "Tratamiento de la Cuenta de Resultado por Exposición a la Inflación REI para efectos tributarios", publicada en el registro Oficial N° 229 el 21 de diciembre del 2000...”.

“...Que, de conformidad con lo señalado en el considerando precedente, el amparo, como proceso cautelar de derechos subjetivos constitucionales, no es una acción mediante la cual se puedan remplazar procedimientos instituidos por el ordenamiento jurídico o por la misma Constitución;

Que, tal como lo ha señalado este Tribunal, para la impugnación de la constitucionalidad de una Resolución de carácter general y de efectos *erga omnes*, se encuentra prevista la acción de inconstitucionalidad en el número 1 del artículo 276 de la Constitución, razón por la cual la acción de amparo no es procedente para suspender los efectos de estas resoluciones;

“...Que, por último, se debe tener presente que, por la naturaleza específica del amparo como proceso cautelar de derechos subjetivos constitucionales, la única resolución que puede tomar el juez de amparo es la suspensión del acto, mas no su anulación, y dicha suspensión solo beneficia a los peticionarios, razón por la cual, una eventual suspensión de una norma de carácter general implicaría que, en la especie, la Resolución N° 921 no puede ser aplicada en estricto beneficio de los accionantes, ocasionando inseguridad jurídica, en contradicción con el número 26 del artículo 23 de la Constitución...”;

Es adecuado lo resuelto porque no procede amparo contra actos normativos, conforme la doctrina, la jurisprudencia y la ley, como lo menciona Alberto Wray:

---

<sup>167</sup> Ver en el Subcapítulo 3.1. de Principio de Legalidad; Parágrafo VIII, el caso No. 013-2001-TC en donde se demanda en acción de inconstitucionalidad el parágrafo 19 de la norma NEC 17 emitida por la Superintendencia de Compañías y en relación con ella la Resolución No. 921 expedida por el Servicio de Rentas Internas referente a "Tratamiento de la Cuenta de Resultado por Exposición a la Inflación REI para Efectos Tributarios" (R.O. No. 229 del 21 de diciembre del 2000).

“En la mayoría de casos, el TC ha sostenido que no cabe amparo contra actos creadores de normas generales, a los que llama normativos. En igual sentido la Corte Suprema ha señalado que tales actos no son susceptibles de amparo (...). En primer lugar para que proceda amparo es necesario que se afecte el derecho de una persona. Tal cosa no ocurre con la sola expedición de la norma general, sino con el acto en cuya virtud la autoridad a la que la norma le otorgó competencia, la aplica.

De otro lado, la resolución en cuya virtud se concede el amparo, favorece solamente a la que ejercitó la acción.

De aquí se seguiría que una norma dejaría de aplicarse a unos y seguiría aplicándose a otros, originándose de esa manera una situación de desigualdad”.<sup>168</sup>

Aunque el mismo autor refiere que en el derecho argentino el amparo contra leyes es procedente cuando afirma que “a partir del caso ‘Carlos Outón’ la Corte Suprema haya admitido el empleo del amparo frente a los actos de aplicación de leyes inconstitucionales. La reciente reforma constitucional (1994) ha modificado esta situación al disponer que “el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva”.<sup>169</sup> Existen muchos autores que reclaman la inclusión de la posibilidad de recurrir contra leyes a través del amparo<sup>170</sup>.

### **3.9.2. Acciones constitucionales en el marco de la tramitación de recurso de revisión en reclamación administrativa.**

#### **I.**

En el caso No. 0244-2003-RA se demanda amparo constitucional por la concesión oficiosa del recurso de revisión por parte de la administración dentro de reclamo administrativo de pago en exceso de impuesto a la renta. Se lo propone contra de la Directora General del SRI, manifestando lo siguiente:

La empresa accionante presentó una solicitud de pago en exceso, a fin de que se le reintegren valores por pago de impuesto a la renta, lo cual fue negado mediante resolución fechada el 16 de enero de 2003 y notificada al día siguiente, el 17 de enero.

---

<sup>168</sup> WRAY, Alberto, “El amparo contra actos normativos”, en Derecho Procesal Constitucional - Materiales para la Cátedra, Documento No. D-11524, Biblioteca de la UASB-Q, Pág. 113.

<sup>169</sup> *Ibíd.* Pág. 121. Ver en ABAD YUPANQUI Samuel, “El Amparo contra Leyes”, Lecturas Constitucionales Andinas, No. 3, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1994, Pág. 139 a 147.

<sup>170</sup> *Ibíd.* Pág. 127. Ver en ABAD YUPANQUI Samuel, “El Amparo contra Leyes”, Lecturas Constitucionales Andinas, No. 3, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1994, Pág. 139 a 147. Se refiere a que Manuel Reyes Aragón expresa que la inexistencia de la posibilidad de proponer amparo contra leyes “constituye una grave deficiencia del estado constitucional de derecho” y propone “una reforma (...) que permita el amparo directo contra este tipo de leyes o normas con fuerza de ley...”. De modo similar, Pedro Cruz Villalón luego de afirmar que “allí donde hay amparo hay amparo contra leyes” considera que su ausencia es “una carencia de la tutela judicial”.

Cuando se proponía presentar la demanda de impugnación ante el Tribunal Fiscal en contra de dicha resolución negativa, a través de casilla judicial, el día 21 de enero de 2003, se le notificó de la resolución mediante la cual la Directora General de la Administración avocaba conocimiento del recurso de revisión *interpuesto de oficio*<sup>171</sup> por el Director Regional, lo que contraviene los principios constitucionales del derecho al debido proceso, a la seguridad jurídica y a la posibilidad de acceder a una tutela judicial efectiva, ya que el artículo 139 (actual 143) del Código Tributario dispone que los Recursos de Revisión sólo podrán plantearse contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas de naturaleza tributaria, en relación con los Arts. 83 y 84 (ídem) del mismo cuerpo legal, que disponen que son actos firmes aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo legal, situación que -dice- en el caso de la Resolución No. 109012003RREC000231 aún no se encuentra firme ni ejecutoriada, en razón de que no han transcurrido los veinte días que señala la ley. Solicita finalmente que se suspenda la tramitación del Recurso de Revisión.

El Juez de lo Civil de instancia constitucional resolvió *no admitir* por improcedente la acción de amparo constitucional propuesta. El Tribunal Constitucional al resolver la apelación, confirma la resolución del inferior y niega el amparo, diciendo, luego de referirse al artículo 139 (actual 143) del Código Tributario, respecto a los actos firmes o ejecutoriados:

“...QUINTO.- (...) En lo relativo al acto administrativo firme o la ejecutoria de una resolución, debe ser entendida en cuanto no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la misma vía administrativa, y que en relación a esta materia y por mandato legal únicamente cabe el recurso de revisión en la vía administrativa, que en el caso es abordado directamente por la máxima autoridad, esto es, la Directora del Servicio de Rentas Internas, quien para efecto de encontrar suficientes elementos, no causar daño al contribuyente, así como precautelar su derecho a la defensa, y con fundamento en el Art. 140 del Código Tributario instruye un expediente sumario, con notificación a los interesados, por el término de 20 días, dentro del cual se dispone la realización de una Inspección Contable en el domicilio de la empresa; sin soslayar que agotado este procedimiento administrativo, los contribuyentes perjudicados por una resolución de única y

---

<sup>171</sup> El Director Regional de la Administración no puede “interponer” el recurso de revisión, menos aún “de oficio”. El artículo 143 del Código Tributario menciona los casos taxativos en los que procede el recurso de revisión, en el siguiente sentido: La máxima autoridades de las administraciones tributarias “tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada” que adolezca de errores de hecho o de derecho. A pesar de la claridad de la norma la Jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en fallos de triple reiteración, ha debido confirmarlo, con lo cual esta práctica irregular no ha persistido.

última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital Fiscal, dentro de 20 días contados desde el siguiente al de su notificación, tal como lo establece el Art. 243 ibídem.

SEXTO.- La compañía accionante debe tener presente que uno de los elementos que exige la procedencia del amparo constitucional es la inminencia de un grave daño, solo decir que el daño o lesión hayan ocurrido o estén por ocurrir en un tiempo inmediato o próximo, lo que a su vez exige el requerimiento inmediato de medidas urgentes destinadas a cesar o remediar inmediatamente la violación del derecho constitucionalmente reconocido, y en el asunto materia de este amparo, el mismo se encuentra en conocimiento y para resolución de la máxima autoridad en sede administrativa, como es la Dirección General de Rentas Internas, que podrá resolver revocando el acto contenido en la Resolución No. 109012003RREC000231, emanado por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, o ya confirmándolo

SÉPTIMO.- El amparo constitucional, a no dudarlo, es procedente cuando han concurrido los presupuestos señalados en el considerando tercero de esta Resolución y, en el presente caso, se nota la ausencia del acto u omisión ilegítimos de la autoridad pública violatorio de derechos de la persona, ya que el SRI ejercita su acción dentro del marco legal establecido, esto es, al amparo de los Arts. 139 y siguientes del Código Tributario, desapareciendo así uno de los principales elementos que dan lugar a la acción de amparo: la ilegitimidad del acto. No es suficiente que un acto impugnado aparezca como ilegítimo, ya que sólo cuando se viola en forma clara y concreta derechos subjetivos constitucionalmente reconocidos o tratados internacionales vigentes, y se cause daño grave e inminente, procede la acción de amparo constitucional, circunstancia que no aparece en el presente caso...”

El Tribunal confirma la resolución del inferior y niega el amparo lo cual es aceptable, ya que pese a existir un acto ilegítimo de autoridad pública no existe o no confluente el daño grave, inminente e irreparable, como dispone la Ley de Control Constitucional.

Creemos que no debería desgastarse una acción tan importante como la de amparo si no concurren los elementos configurativos del daño. Lo procedente -y lo más adecuado para sus intereses y derechos- era que el sujeto pasivo, más allá de la ilegal “interposición” y concesión oficiosa del recurso de revisión, comparezca ante el tribunal fiscal competente, proponiendo la acción de impugnación que correspondía. Con ello, el recurso de revisión tenía pocas perspectivas jurídicas de progresar por ser ilegal, sin descartar que haya debido al simple pero por ello no menos grave desconocimiento. Lo que sí se denota es una irregular e indebida interpretación de las normas jurídicas por parte de la administración, lo cual ventajosamente ha sido zanjado por la jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

## II.

El caso No. 272-2000-RA es destacable porque analiza el papel del tercero en el procedimiento administrativo. En él, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer - Núcleo de Portoviejo

(Solca - Portoviejo), entidad de derecho privado con subvenciones y contribuciones estatales, demanda amparo constitucional en contra de la Directora General del SRI ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de dicha jurisdicción.

Expresa que el Banco Continental en abril de 1996 recibió del Banco Central del Ecuador (BCE) un préstamo subordinado para reforzar su patrimonio técnico, en donde hubo la retención del Impuesto a las Operaciones de Crédito del 2% y del 0.6% que por mandato de ley le corresponde a Solca - Portoviejo, entidad que efectivamente recibió dichos valores.

Efectuada la retención de impuestos el Banco Continental comparece con una reclamación administrativa por retención indebida de la cantidad de \$12. 620'400.000,00 sucres, pagados -según su criterio- en exceso por concepto de retención del 2%, impuestos fiscales y los impuestos de Solca - Portoviejo, reclamación que fue negada por la administración.

El Banco Continental "*interpuso*" -el sujeto pasivo sólo lo puede insinuar- recurso de revisión, por lo cual luego del trámite la Dirección General del SRI, mediante la Resolución No. 00139 de 27 de agosto de 1999 y su ampliación, revocó la decisión del inferior y aceptó las pretensiones de esa institución financiera, reconociéndole el derecho para que se le reintegre la cantidad mencionada de \$ 12.620'400.000, pagada en exceso, de los cuales le corresponde reintegrar de parte del SRI la suma de \$ 485'400.000.00, habiéndose retenido ya de dichos valores, al haberse dispuesto por parte del Banco Central la transferencia de la suma de \$ 190'400.000.000 de las cuentas bancarias del beneficiario del impuesto, en este caso Solca - Portoviejo a las del Banco Continental, lo cual es un evidente perjuicio a la entidad de salud.

Todo lo relatado había sido resultado de las investigaciones particulares de Solca - Portoviejo ya que objetivamente la entidad sólo se había enterado de la existencia de un problema al recibir la notificación de su estado de cuenta correspondiente, en donde aparecía un débito bancario por \$

190'400.000,00 hecha por el BCE, realizada por la ejecución de la resolución del SRI producto del procedimiento de revisión.

Indica la entidad accionante que se ha violado el debido proceso por cuanto el trámite del recurso de revisión impone la notificación a los interesados cuando se han dado las causales para el mismo, según el artículo 140 (actual 144) del Código Tributario.

El Tribunal Distrital Contencioso Administrativo No. 4 acepta la acción de amparo interpuesta por Solca - Portoviejo “ya que el acto administrativo impugnado ha sido dictado después de violarse normas expresas del Código Tributario siendo que la Directora General del SRI no estaba facultada legalmente para revisar la resolución tomada en septiembre de 1996 por el Director General de Rentas, potestad que le corresponde al Ministro de Finanzas”.

El fallo es confirmado por el Tribunal Constitucional considerando:

“... Que en la especie, existió una reclamación de pago indebido presentada por el Gerente General del Banco Continental S.A., cuya pretensión fue negada mediante Resolución No. 04520 de 23 de septiembre de 1996. Dicha resolución, siguiendo los procedimientos reglados que rigen la materia tributaria y el tenor literal del citado artículo 325 del Código Tributario, debió impugnarse, dentro del plazo de 20 días contados a partir de su notificación, ante los jueces competentes en materia tributaria. Siendo este el procedimiento legal, mal hizo la Directora del Servicio de Rentas Internas en aceptar y resolver un posterior recurso de revisión sobre una resolución cuyo trámite de impugnación era claro y evidente;

Que por lo dicho en el considerando anterior, la resolución dictada por la Directora del Servicio de Rentas Internas, dentro del recurso de revisión planteado por el Procurador Judicial del Banco Continental S.A., constituye un acto ilegítimo de autoridad pública que vulnera el derecho de propiedad que tiene SOLCA Manabí Núcleo de Porto viejo, al privar a dicha entidad de los haberes que por ley le corresponden y que le permiten, a su vez, prestar los servicios de lucha contra el cáncer que son propios de dicha entidad;

Que del análisis del expediente se colige que la Directora del Servicio de Rentas Internas no dispuso contar con SOLCA Manabí Núcleo de Portoviejo en calidad de interesado, tal y como lo dispone el artículo 140 del Código Tributario, por lo cual cabe el aserto de que ha habido violación del derecho de defensa en el procedimiento administrativo del recurso de revisión; devolución de 12.620'400.000.00 aduciendo que han sido retenidos indebidamente y en exceso por parte del Banco Central del Ecuador, toda vez que se trata de un préstamo subordinado. Luego el Director General de Rentas concluye que el préstamo subordinado es también una operación de crédito y por lo tanto la actuación del Banco Central es correcta. Con estas consideraciones el Director General de Rentas emite una resolución 04520 del 23 de septiembre de 1996 negando el reintegro al Banco Continental...”.

“...Que el artículo 20 de la Constitución de la República dispone que las instituciones del Estado, sus delegatarios y concesionarios, estarán obligados a indemnizar a los particulares por los perjuicios que les irroguen como consecuencia de la prestación deficiente de los servicios públicos o de los actos de sus funcionarios en el desempeño de sus cargos;...”.

La resolución no lo menciona pero suponemos que en la ejecución de la sentencia se dispuso la devolución del dinero al beneficiario del impuesto, Solca - Portoviejo, lo cual constituye un fallo jurídicamente rico, ya que se evidencia nuevamente una indebida sustanciación del recurso de revisión y una omisión al no contar con un tercero, beneficiario del impuesto por tanto perjudicado con la resolución administrativa, de las características particulares de Solca - Portoviejo que, a pesar de no ser parte en el proceso, tenía derecho a ser escuchada y a alegar en defensa de sus intereses.

En todo caso, aspecto importante a dilucidar es si existe la figura del tercero perjudicado en el procedimiento administrativo. “Por su esencia, todo procedimiento administrativo es bilateral; siempre concurren la administración y el administrado; puede ser interno o externo; en todo procedimiento hay una relación jurídica-administrativa; una parte tiene el poder y otra el deber”.<sup>172</sup>

“En todo recurso intervienen dos sujetos: la administración pública, que resuelve el recurso; y el administrado que lo interpone. (...) y el que interpone el recurso puede ser el titular de un derecho afectado o una tercera persona que posee interés personal y directo”.<sup>173</sup>

A diferencia del procedimiento administrativo general es claro que en el procedimiento contencioso tributario no hay donde perderse: las resoluciones deben notificarse a los terceros perjudicados, si existiesen, como dispone el artículo 237 del Código Tributario: “...Se citará igualmente la demanda al tercero que en el procedimiento administrativo aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretende el actor, aunque no se extienda a aquél la demanda, pero siempre que se lo mencione en la resolución impugnada...”.

Si como dice la jurisprudencia contenciosa administrativa interesado o parte interesada “...es aquél que puede invocar, fundamentadamente, por diversas razones, un motivo para reclamar ante una autoridad; y, desde otro ángulo, es también quien resulta beneficiario de una situación jurídica,

---

<sup>172</sup> JARAMILLO ORDÓÑEZ, Herman, en *Manual de Derecho Administrativo*, Universidad Nacional de Loja, 4ta edición, UNL, Loja, Ecuador, 1999. Pág. 330.

aunque no tenga derecho subjetivo...”<sup>174</sup> creemos que, dentro del procedimiento administrativo, debe contarse con él y notificarlo.

Clarifica definitivamente la cuestión el último inciso del Art. 227 del Código Tributario que expresa: “Tercero es todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa”, en relación con el Art. 85 del mismo cuerpo legal que dispone: “Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código...”. Sumado a ello, el primer inciso del artículo 108 del mismo cuerpo legal dispone que la notificación personal “se hará entregando al interesado en el domicilio o lugar de trabajo del sujeto pasivo, o de su representante legal, o del tercero afectado (...) original o copia certificada del acto administrativo de que se trate o de la actuación respectiva...”.

Por todo lo dicho, era imperativo contar y notificar al tercero beneficiario o perjudicado, en este caso SOLCA- Portoviejo, correspondiéndole esto a la Administración tributaria, al momento en que el Banco Continental propuso el reclamo por pago indebido. Dicha omisión quebrantó normas tributarias y dejó a la entidad de salud en la indefensión, lo cual es inconstitucional.

### **3.10. FACULTAD REGLAMENTARIA.**

La facultad reglamentaria de la administración puede ser estudiada junto con la facultad resolutoria. La primera funciona para la aplicación de la ley y la segunda para su operatividad y la de

---

<sup>173</sup> *Ibidem*, Pág. 333.

<sup>174</sup> ESPINOSA M. Galo, “*Diccionario de Jurisprudencia Contencioso Administrativa*”, Pág. 229. Sentencia de la Sala Única Tribunal de lo Contencioso Administrativo del 22 de Abril de 1969, Caso: Edgardo Mármol vs. Autoridad Portuaria de Manta.

los reglamentos ó, si se quiere, para aspectos de forma, de administración, de mera gestión o funcionamiento.

Pérez de Ayala y Eusebio González cuando hablan de la potestad reglamentaria y las facultades interpretativas de la administración dicen:

“Para concluir, cabe advertir que el hecho de que el art. 18 de la L.G.T. atribuya privativamente al Ministro de Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes debe interpretarse en el sentido de que dicha facultad no corresponde al resto de los órganos inferiores del departamento. En el ejercicio de esta facultad, una vez más se presenta el debatido tema de la existencia de Órdenes y Circulares administrativas (debidamente publicadas), que contienen no sólo interpretaciones de preceptos, sino auténticas disposiciones reglamentarias. Es decir, aparece de nuevo la Administración, esta vez encarnada en el Jefe de un Departamento ministerial, ejerciendo facultades normativas camufladas, frente a las cuales aún no han reaccionado adecuadamente (con adecuación de medios y previsión de efectos) los distintos ordenamientos jurídicos”.<sup>175</sup>

## I.

En el caso No. 08-2000-TC el Tribunal Constitucional ha tratado esta temática cuando resolvió la demanda de inconstitucionalidad de los artículos 23, 25, 30, 31, 32, 33, 34 y 38 del Reglamento de Facturación -ahora de Comprobantes de Venta y de Retención- y del literal d) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas<sup>176</sup>.

Los demandantes sostenían que en esas normas, en las que se establece la obligatoriedad que el transporte de mercadería dentro del Ecuador se realice con *guías de remisión*, cuyo incumplimiento ocasiona el decomiso, sin pago (sic) a su propietario, lo que implica una confiscación, viola la presunción de buena fe, el derecho a ser solo sancionado (sic) mediante ley previa, el derecho a transitar libremente por el territorio nacional, la libertad de empresa, derecho a la propiedad privada, libertad de trabajo, la seguridad jurídica.

---

<sup>175</sup> PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZÁLES Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994. Pág. 63 y 64.

<sup>176</sup> Es extraño que en una de las Disposiciones Generales, de una ley que es un extenso 'paquete' de reformas a numerosos y distintos cuerpos legales, albergue un conjunto de sanciones, sus causales y su procedimiento. La indagación del suscrito obtuvo criterios en el sentido que ésta fue la única manera de establecer dichas normas, "escondidas" si se quiere para que sean aprobadas por el legislador, tomando en cuenta la resistencia a mayores impuestos y controles tributarios. Si se optaba por la obedecer la técnica jurídica y presentar estas normas como reformas al Código Tributario, que era lo lógico, muy probablemente no habrían pasado ni siquiera la Comisión Legislativa respectiva, mucho menos el Pleno.

Expresan los demandantes que el decomiso (sic) es una sanción por el cometimiento de un delito, sólo si se comprueba la existencia de éste dentro de un proceso penal. Así pues, por fuera de los casos previstos en el Código Tributario y el Código Penal, está prohibida toda confiscación.

Manifiestan: que en el Reglamento (de Facturación) no se establece que (sic) delito se está cometiendo; que la pérdida de los bienes supera al tributo que se pretende cobrar, siendo el acusado quien debe probar que la mercadería que está en su poder tiene un origen lícito contrariando el principio de inocencia (sic).

Subsidiariamente piden la inconstitucionalidad de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, por cuanto sanciona una conducta que no es delito, (como es el caso de) el transporte de un bien, no pudiéndose sancionar la simple omisión. (sic)

La administración y los demás accionados contestan argumentando entre otras cosas que la incautación es provisional, reglada e impugnabile, y solo cuando se ha confirmado la infracción procede el comiso.

Al respecto el Tribunal sostuvo:

“...Que, la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas se creó en concordancia con lo *estipulado*<sup>177</sup> en el Título VI, Capítulo V, artículos 140 y 141, numeral 3 de la Constitución Política, es más el Tribunal Constitucional (...) reconoció a esta Ley como constitucional. La Disposición General Séptima, literal d), reglamentaría mecanismos coercitivos de aplicación general, es decir, rigen para personas naturales y jurídicas con capacidad contributiva, sujetas a una “disciplina fiscal”, en relación con las políticas de austeridad del Estado. El literal d), específicamente, fija procedimientos para una incautación provisional de bienes cuando los contribuyentes se hallen incurso en los acápites i), ii) e iii), sin embargo, una vez que el infractor satisfaga las obligaciones tributarias ante autoridad competente, los bienes incautados serán recuperados conforme lo prescrito en su inciso final. Dichos procedimientos guardan armonía con los siguientes principios fundamentales del artículo 97 de la Constitución Política: 1.- Acatar y cumplir la Constitución, la ley y decisiones legítimas de autoridad competente; y, 10.- Pagar los tributos establecidos por la Ley...”

“...Los artículos 23, 25, 30, 31, 32, 33, 34 y 38 contienen normas generales para la emisión, archivo, registro de comprobantes de venta y guías de remisión, así como la aplicación de sanciones por incumplimiento de las normas de dicho reglamento previstas en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, sin perjuicio de las sanciones tipificadas para el efecto en el Código Tributario. El

---

<sup>177</sup> El Tribunal se refiere erróneamente a que las normas de la Constitución **estipulan**, lo que constituye un término jurídicamente equívoco si se quiere dotar de fuerza jurídica a la norma constitucional, ya que éste se deriva de la conocida *estipulatio* romana que denotaba un carácter de convención o acuerdo. De igual forma, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua define a la estipulación como un término que denota acuerdo de las partes, con lo cual de ninguna forma la acepción se ajustaría, en virtud de que la norma jurídica manda, prohíbe o permite. Un trabajo más detallado lo podemos encontrar en COELLO GARCÍA, Hernán, “*Humor negro en la Ley*”, publicado por la Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador.

cuestionamiento de inconstitucionalidad de las normas pertinentes de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas y del Reglamento de Facturación planteado por (...) no tiene fundamento legal, se aparta de la normativa jurídica tributaria del país, que confiere atribuciones a la Ley, a la Dirección General del Servicio de Rentas Internas SRI, organismo competente para la ejecución de la administración tributaria.

Que, la normatividad jurídica tributaria analizada forma parte de nuestra legislación secundaria, que se actualizó en consideración a los niveles de ingreso que obtiene el Estado ecuatoriano en esta materia y desde luego guarda concordancia con las disposiciones constitucionales vigentes y fundamentalmente con los principios de IGUALDAD, PROPORCIONALIDAD Y GENERALIDAD garantizados por la Ley Suprema en el Capítulo III “Del Régimen Tributario”, artículos 256 y 257, con el propósito de mantener un efectivo control de los contribuyentes y regular las recaudaciones a través de actos administrativos de carácter reglados e impugnables.

Que es deber ineludible del Servicio de Rentas Internas proporcionar facilidades de información y correcto manejo del Reglamento de Facturación, publicado en el Registro Oficial No. 222 de 29 de junio de 1999, particularmente en el medio rural del país...”.

El Tribunal finaliza negando la demanda de inconstitucionalidad planteada y exhortando al SRI la difusión del Reglamento de Facturación y proceda a su aplicación con mayor equidad.

Según el fallo transcrito, el derecho de trabajar y ejercer la industria lícita se ha discutido bajo la premisa del cumplimiento de deberes, en este caso la obligación formal de llevar “guías de remisión” en la actividad particular de transporte, cuya omisión constituye una infracción, ya que quita el carácter lícito del transporte de mercaderías, todo lo cual está supeditado a un procedimiento administrativo, reglado e impugnable.

De ninguna manera las normas impugnadas establecen que la administración perciba tasa, servicio o derecho que impida el libre tránsito en el territorio nacional, sino que establecen requisitos para el sujeto pasivo y deberes y responsabilidades de control, verificación y recaudación de los tributos con las guías de remisión, como herramienta.

Coincidimos con el fallo, en parte, cuando considera que no existe confiscación por parte de la Administración tributaria, ya que ésta es la pérdida de todos los bienes de una persona sin proceso y sin impugnación. Nuestra Constitución prohíbe toda forma de confiscación por parte del Estado, mencionando ciertas circunstancias jurídicas parecidas como el comiso que se concibe, en forma general, como una pena patrimonial accesoria que implica la pérdida de los bienes pertenecientes al reo. Ya hemos hablado antes sobre esta forma ilegal de despojo del dominio<sup>178</sup>.

---

<sup>178</sup> Ver Subcapítulo 3.7.1, Parágrafo I.

El artículo 328 del Código Tributario concibe al comiso (o decomiso) como una pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito a favor del acreedor tributario, lo que sólo cabe en los delitos tributarios y no en las contravenciones o faltas reglamentarias.

En el caso, el Tribunal Constitucional razona adecuadamente en el sentido de que, de ninguna forma, existe un decomiso, es decir, pérdida definitiva del dominio sobre los bienes y menos aún una confiscación, sino al contrario, existe un procedimiento reglado, siendo el primer paso la incautación provisional la cual, una vez cumplidas las obligaciones que la originaron, desaparece debiendo la administración devolver la mercadería.

La no justificación del administrado ocasiona la transformación de la sanción de provisional en incautación definitiva, siendo esta declaratoria impugnabile por mandato de la ley. El procedimiento de impugnación previsto en la ley asegura el principio de seguridad jurídica y de debido proceso y ahuyenta cualquier sospecha de confiscación.

## II.

En el caso Nro. 032-2003-TC, con informe favorable del Defensor del Pueblo se demanda la inconstitucionalidad por el fondo y la forma del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en lo referido a la retención en la fuente al régimen agropecuario, por considerarla contraria a las normas constitucionales de los productores agropecuarios.

El Tribunal, en fallo de mayoría<sup>179</sup>, acoge la demanda y declara la inconstitucionalidad de las retenciones en la fuente para el sector agropecuario.

“...CUARTO.- Que, el Tribunal Constitucional, mediante Resolución Nro. 111-2001-TP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 380 de 31 de julio de 2001, declaró la inconstitucionalidad, por la forma, de las resoluciones Nos. 0151 y 0255 publicadas en los registros oficiales Nros. 67 y 98 del 28 de abril y 14 de junio de 2000, respectivamente, expedidas por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, SRI.

QUINTO.- Que, la mencionada resolución del Tribunal Constitucional tuvo como fundamento el hecho de que la Resolución Nro. 151, emitida por la Directora General del SRI, en su artículo 1 inciso cuarto decía: "Esta

---

<sup>179</sup> La resolución fue aprobada con cinco votos a favor de los doctores Milton Burbano Bohórquez, Miguel Camba Campos, Jaime Nogales Izurieta, Luis Rojas Bajaña y Oswaldo Cevallos Bueno.

norma no es aplicable para aquellos casos en que, en la primera etapa de comercialización, el comprador, persona natural o sociedad transfieren bienes o productos que se destinen a la exportación, caso en el cual, el exportador deberá practicar la retención en la fuente...", lo cual ampliaba el contenido sobre improcedencia de la retención en la fuente en la etapa primaria de comercialización establecido en el artículo 115 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente al año 2000...".

"...NOVENO.- Que, la Resolución Nro. 151, emitida por la Directora General del SRI, declarada inconstitucional, extralimitaba la facultad normativa del SRI contenida en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, la que faculta la expedición de resoluciones, las mismas que por mandato expreso del mismo artículo "no podrán contrariar las leyes ni reglamentos"; por lo que contrariaba el artículo 257, y artículo 130 numeral 6 de la Constitución Política de la República, ya citados, además del artículo 272 del mismo cuerpo normativo que se refiere a la supremacía constitucional...".

"...DECIMO SEGUNDO.- Que, la retención en la fuente al sector agropecuario es una recaudación anticipada de impuestos, con el objeto de satisfacer el tributo que al final del ejercicio económico se cause, por lo que se encuentra en flagrante violación a las normas constitucionales precitadas. La retención en la fuente presupone la existencia de una base imponible sujeta al impuesto a la renta, y no se ha considerado que pueden existir pérdidas, en cuyos casos representan una transferencia anticipada de los escuálidos recursos de las empresas hacia las arcas fiscales, lo cual además de ser inconstitucional, es inoportuno e inconveniente, frente a la crisis que azota hoy en día a los sectores productivos en general, y en especial al sector agropecuario, ya que cobrar un impuesto anticipado le resta capital de trabajo a los sectores productivos, elemento muy necesario para la generación de fuentes de trabajo y divisas. Más aún cuando es evidente la profunda recesión que hoy vive el país...".

"...DECIMO QUINTO.- Que, el artículo 269 de la Constitución Política del Estado dice: "La pequeña propiedad agraria, así como la microempresa agropecuaria, gozarán de especial protección del Estado, de conformidad con la ley".

DECIMO SEXTO.- Que, como puede verse, los artículos 268 y 269 de la Constitución Política del Estado conceden al sector agropecuario condiciones preferentes para su desarrollo, así como una especial protección del Estado, de conformidad con la ley.

DECIMO SEPTIMO.- Que, en estricto respeto de los principios contenidos en la Constitución Política de la República del Ecuador, el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta el 30 de diciembre de 2001, que contenía el artículo 115 sobre compra de productos agrícolas y pecuarios de producción nacional, el cual fue eliminado en la sustitución del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, dispuesto mediante Decreto. Ejecutivo Nro. 2209, publicado en Registro Oficial Suplemento 484 de 31 de diciembre de 2001...".

En voto salvado<sup>180</sup> el Tribunal se inclina por que se deseche la demanda de inconstitucionalidad presentada en base de lo siguiente<sup>181</sup>:

"...Que, los accionantes solicitan que esta Magistratura declare la inconstitucionalidad de las retenciones en la fuente para el sector agropecuario. Al respecto, se deben realizar las siguientes consideraciones:

...2º Que, si bien este Tribunal no se debe someter necesariamente a las alegaciones realizadas tanto por el accionante en su demanda como a las formuladas por la autoridad en su contestación, correspondiéndole a esta Magistratura y, de modo general, a los jueces constitucionales realizar el análisis de constitucionalidad del acto impugnado, en aplicación de los principios *iura novit curia* y de aplicación directa de la Constitución (artículo 273), pudiendo fundamentar su fallo en disposiciones constitucionales no señaladas por las partes o en estimaciones no fundamentadas en derecho por ellos, la resolución que se expida debe referirse, exclusivamente,

<sup>180</sup> De los doctores Héctor Rodríguez Dalgo, Mauro Terán Cevallos y Simón Zavala Guzmán.

<sup>181</sup> Un segundo voto salvado del doctor René de la Torre se inclina por la formalidad y considera que la demanda debe inadmitirse, ya que ni la demanda ni la resolución de mayoría del Tribunal determinan cuál es el artículo o cuál es la norma que se debe declarar o se declara inconstitucional lo que contraviene con el Art. 19 de la Ley de Control Constitucional y el Art. 2 del Reglamento de Trámite de Expedientes.

a los actos impugnados expresamente por el accionante, y no a otros que no son materia de la litis, en virtud del límite de la decisión del Juez señalado por el precepto dispositivo en *eat iudex ultra petita partium*;

3° Que, además, se debe tener presente que esta Magistratura sólo actúa previo requerimiento, de conformidad con el artículo 277 de la Constitución, no pudiendo analizar actos normativos o administrativos cuya inconstitucionalidad no se encuentra previamente demandada; y,

4° Que, en la especie, los accionantes no han demandado la inconstitucionalidad de un acto normativo determinado, por lo que no existe precepto sobre el que este Tribunal deba emitir su pronunciamiento, lo que se corrobora en el artículo 19 de la Ley del Control Constitucional al señalar que "La demanda deberá expresar con claridad y precisión los fundamentos de hecho y de derecho de la pretensión del accionante", lo que, en la especie, no ocurre. Del mismo modo, el artículo 2, letra e) del Reglamento de Trámite de Expedientes en el Tribunal Constitucional señala que "La demanda de inconstitucionalidad prevista en el numeral 1 del artículo 276 de la Constitución Política, deberá ser clara y completa; y, contendrá: c) La especificación clara y precisa de la norma o cuerpo normativo impugnado;". Del texto de la demanda, ello no ocurre, por lo que la acción de inconstitucionalidad, en la especie, se torna inadmisibile; y,

5° Que, para mayor abundamiento, este Tribunal expresa que la consecuencia de una eventual declaratoria de inconstitucionalidad, de conformidad con el artículo 278 de la Constitución, consiste en dejar sin efecto el acto impugnado, declaratoria que no tiene efecto retroactivo, por lo que, *a fortiori*, mal puede existir declaratoria de inconstitucionalidad de actos indeterminados.

Que, obiter dictum, en el entendido de que lo que se demanda es que el sector agropecuario no sea sujeto de retención en la fuente, se debe tener presente que esa situación conlleva un problema de legalidad y no de constitucionalidad, toda vez que la recaudación anticipada del tributo a través de la retención en la fuente se encuentra prevista en el tercer artículo innumerado agregado después del artículo 42 de la Ley de Régimen Tributario Interno mediante el artículo 9 de la Ley N° 41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 321 de 18 de noviembre de 1999, que señala que "Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta.", disposición que, expresamente, faculta al Servicio de Rentas Internas la determinación de los porcentajes de retención, los que, en todo caso, no pueden ser superiores al diez por ciento del pago o crédito realizado.

Que, del mismo modo, el artículo 67 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, reformado mediante Decreto Ejecutivo N° 2712, publicado en el Registro Oficial N° 600 de 19 de junio de 2002, dispone, en su letra c) que son agentes de retención los contribuyentes dedicados a actividades de exportación por todos los pagos que efectúen a sus proveedores de cualquier bien o producto exportable, incluso aquellos de origen agropecuario, siempre que dichos valores constituyan renta gravada para quien los perciba. De este modo, se determina que las retenciones en la fuente para el sector agropecuario se encuentran establecidas en la ley, de conformidad con el artículo 141, número 3 de la Constitución y que el reglamento reseñado ha sido expedido por el Presidente de la República en el ejercicio de su potestad reglamentaria de ejecución, que se le atribuye en el artículo 171, número 5 del Código Político, sin que la haya sobrepasado alterando o innovando los contenidos de la ley que desarrolla.

Que, por lo señalado en los considerandos precedentes, el establecimiento de una retención en la fuente no implica la creación de un tributo, materia reservada a la ley, de conformidad con los artículos 130, número 6, 141, número 3 y 257 de la Constitución, toda vez que implica la recaudación anticipada de un tributo ya creado, mediante ley, sin que se determine que, por su establecimiento, se vulneren los deberes fundamentales del Estado, como son el crecimiento sustentable de la economía, la erradicación de la pobreza, la aplicación directa e inmediata de derechos constitucionales, la seguridad jurídica, el deber del Presidente de la República de cumplir y hacer cumplir la Constitución, sus atribuciones en materia de colegislación o el ejercicio de su potestad reglamentaria, los objetivos permanentes de la economía, los principios constitucionales en materia tributaria o la supremacía constitucional, disposiciones contenidas en los artículos.3, números 4 y 5, 18, 23, número 26, 147, 171, números 1, 4 y 5, 243, 256, 266, 272 y 273 del Código Político, respecto de las que los accionantes se limitan a citarlas de manera textual sin realizar, objetivamente, ninguna argumentación que sustente su pretensión de que se declare la inconstitucionalidad de las retenciones en la fuente.

Que, se debe insistir en que, no sólo que la Constitución no excluye al sector agropecuario como sujeto pasivo de los tributos, sino que, al serlo, en virtud de la ley, también corresponde, dentro de ese marco, el establecimiento de retenciones en la fuente, como ocurre con el resto de los sujetos pasivos de la obligación

tributaria, verbi gratia, respecto del impuesto a la renta. En este sentido, excluir a un sector determinaría una distinción arbitraria que atentaría contra el principio de igualdad ante la ley, según se consagra en el número 3 del artículo 23 del texto constitucional. Del mismo modo, los argumentos de conveniencia esgrimidos por los accionantes en el sentido de que, en el país, "el sector agropecuario lucha día a día por sobrevivir, que posee pocas fuentes de financiamiento aún a pesar de la vocación agropecuaria de nuestro país-, ser más competitivo, trata desesperadamente de reactivar su producción, trata de crear, venciendo hasta lo imposible, una fuente de ahorro, abre las pocas fuentes que quedan para crear fuentes de empleo, se castigue a dicho sector, y a todos los que forman parte de los actores de esta economía, con un cobro ilegal e inconstitucional anticipado de tributo" (fojas 11), no sólo que no son susceptibles de juzgamiento por parte de una Magistratura especializada en el control de constitucionalidad, sino que, esos mismos argumentos, podrían ser esgrimidos por cualquier sector o agente económico que se encuentre inconforme o se sienta perjudicado, simplemente, con las retenciones en la fuente.

Que, por último, sobre la alegación de los accionantes en el sentido de que "La retención en la fuente presupone la existencia de una base imponible sujeta al impuesto a la renta, y no consideran que puede existir pérdidas..." (fojas 2), este Tribunal hace presente que el inciso segundo del artículo 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que "En caso de que la retención de que trata este artículo sea mayor al impuesto causado, el contribuyente podrá proponer reclamo de pago indebido...".

Ambos fallos, de mayoría y minoría podrían tener dos lecturas. Para unos el de mayoría pudiera entenderse que se inclina por analizar aspectos que extrajurídicos o extra constitucionales; y, para otros que es el resultado de un profundo desarrollo constitucional.

En cambio, el de minoría podría ser, por un lado, un severo análisis de procedibilidad constitucional; y, por otro, una resolución que sacrifica la justicia por las formalidades, como hemos visto en innumerables ocasiones. Considero que ambas posiciones son erradas.

Por ello, es importante el análisis "a la luz de la Constitución" referido a la realidad fáctica del sector agrícola de un país, sin embargo, eso no puede ser causal para 'compadecerse' de un sector, aplicándole un superficial concepto de igualdad tributaria, que termina siendo discriminatorio para con otros sectores, a los que se puede aplicársele similar análisis por su similar situación socio económica, para, con ello, darles el mismo tipo de beneficios.

El simple análisis formalista tampoco puede ser bienvenido. En todo caso la lectura de ambos fallos nos da una concepción general del problema planteado, del ámbito 'constitucional tributario'. Nos inclinamos por el rechazo de la acción, sin perjuicio de un riguroso análisis constitucional tanto de la demanda como del sector justiciable que, como les sucede a otros, sus

condiciones económicas se han erosionado, en las cuales los tributos pueden desatar serios problemas. No olvidemos que el motivo de muchas guerras y/o rebeliones fueron los impuestos.

## **CAPÍTULO 4.**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Resulta complejo, que no es sinónimo de difícil, emprender este capítulo, quizá porque ha resultado que el presente trabajo no tuvo un solo tema sino varios -incluso muchos- y, por lo tanto, eso ocasiona la existencia de diversas conclusiones y recomendaciones referidas a cada ámbito estudiado.

También, y más en general, porque al concluir y recomendar, tanto autor como lector podrían entender que el problema está resuelto o el debate zanjado, cuando la verdad es que lo que involucra al pensamiento y particularmente a las ciencias sociales -entre ellas las jurídicas- no está terminado, ni ningún análisis agota el tema; más bien, cada planteamiento sirve para que las ideas evolucionen, mejoren, se enriquezcan; sin descartar que incluso puedan involucionar. Particularmente en cada uno de los subcapítulos y de los casos analizados el debate está abierto.

Diremos que la investigación en general ha permitido establecer algunos elementos conclusivos importantes.

Los tribunales constitucionales han permitido que los principios, garantías y derechos consagrados por la Constitución tengan órganos competentes especializados para su conocimiento y un procedimiento establecido para su plena, efectiva y directa aplicación. Lamentablemente, en nuestro país no han existido jueces constitucionales inferiores especializados y en el máximo organismo constitucional la constante no ha sido la existencia de juzgadores experimentados. Incluso el sistema de integración ha sido cuestionable, lo cual, junto con una aguda crisis institucional y social del país, ha ocasionado un análisis jurídico a veces inexperto, a veces influenciado.

La inexperticia se detecta cuando los jueces civiles, que actúan inconvenientemente pero de acuerdo a la ley como jueces constitucionales para el conocimiento de la acción de amparo, en cierta medida y en muchos casos, continúan aplicando criterios e interpretaciones civilistas y solamente legalistas y no constitucionalistas, llegando a fallos contradictorios en unos casos e ilegítimos en otros. Por otra parte, son poquísimos los jueces que entienden las acciones constitucionales en su verdadera esencia y dimensión, es decir, acciones contra el poder y sus excesos, prefiriendo la

mayoría evitarse ‘problemas’ con el poder que el fin de cuentas es quien designa a los funcionarios. Hasta en el máximo nivel del Tribunal Constitucional hemos detectado este problema, aunque en menor medida. En esta instancia los problemas son distintos pero no menos graves.

La jurisprudencia constitucional tributaria (la que aquí hemos revisado) individualmente considerada, más allá de ser equivocada o incompleta -y algunas veces acertada- cumple o ha cumplido de una u otra manera con un papel trascendente; aporta, pues, al debate doctrinario, académico, jurídico e incluso político de los principios tributarios que, por ende, llegará de una u otra manera a las administraciones tributarias.

Quizá cierta o mucha jurisprudencia arroje un saldo desfavorable en el nivel, contenido o profundidad, por lo cual el sistema orgánico de designación de jueces y magistrados debe ser reformado, eso no obsta lo más importante como es delinear ciertos elementos, componentes o aportes a la existencia eventual de un Derecho Constitucional Tributario, lo cual sin que sea suficiente para hablar de su efectiva autonomía, es necesario -como en todo lo que involucra pensamiento jurídico- una mayor casuística y doctrina para confirmar dicha hipótesis.

Podríamos aceptar incluso que el Derecho Constitucional Tributario existe gracias a la materia constitucional, que genera una interpretación integradora de los principios de orden tributario que la Constitución consagra.

Podemos afirmar también que el análisis “a la luz” del Derecho Constitucional, de una u otra manera, está permitiendo el funcionamiento de los contrapesos jurídicos que se necesitan en el ámbito tributario, y quizá ese sistema funcionaría mejor con un organismo independiente no corporativizado ni partidizado. Sin perjuicio de lo dicho la posibilidad de comparecer ante la justicia constitucional contra actos o resoluciones de las administraciones tributarias es un camino para la obtención de justicia o para la prevalencia de los derechos fundamentales y las garantías individuales. Hemos visto incluso la posibilidad efectiva de comparecer con acciones constitucionales en

procedimientos en los cuales se les podría considerar un campo vedado, como el es caso del procedimiento de ejecución o coactivo.

La investigación nos permite aseverar que las acciones constitucionales aplicadas al ámbito del derecho material y del derecho formal tributario no limitan de ninguna manera la actividad financiera o recaudadora del Estado y, si en la práctica lo hacen, son claramente convenientes en la medida que permiten la prevalencia de la garantía de los derechos fundamentales, aspecto que se verifica primeramente en el cumplimiento de la Carta Magna y sus principios.

Repetimos un aspecto ya mencionado: Las administraciones tributarias por su facultad recaudadora tienen una misión dinámica que, en el plano del cumplimiento de sus deberes, puede hacerles traspasar sus límites. Para ello, debe existir el órgano jurisdiccional y las acciones jurídicas que resguarden los derechos de los ciudadanos, no medidas en cantidad sino en calidad.

Ciertamente que el ámbito tributario o de la tributación ha sido considerado por muchos como un aspecto extraño y quizá hasta marginado de los derechos fundamentales y constitucionales, situación errada ya que la Constitución como cuerpo jurídico que norma la vida política, económica y social de los ciudadanos y que influencia y debe influenciar de manera positiva en dichas actividades, está y debe estar incluido también.

Es criterio del autor que la administración tributaria se ha propasado muchas veces en sus atribuciones y, cuando no lo ha hecho, el análisis tributario ha sido mayormente legalista y más gravemente reglamentarista, lo cual no hace bien a los derechos de los ciudadanos en general y a los derechos de los contribuyentes en particular .

Consideramos que todos los principios tributarios son muy importantes, pero dentro de ellos existen unos que regulan a los demás o que son su base inicial, como es el caso de los de legalidad y de reserva de ley; por una parte, o el de igualdad -y dentro de él para unos y por fuera de él para otros- y el de capacidad contributiva. En éstos -como se habrá notado en este trabajo- nos hemos extendido un poco más en el análisis porque creemos que frente a ellos la jurisprudencia se ha

quedado corta. En el resto de principios el estudio del tribunal ha sido más preciso y más rico, en donde no ha existido mayor objeción o cuestionamiento, quizá porque los criterios están más consensuados.

Cuando analizamos el principio de irretroactividad tributaria tenemos una coincidencia general respecto a la aplicación que ha hecho el Tribunal, entendiendo que se aplica hacia lo venidero, contando desde la promulgación de la ley, sus reformas o reglamentos; incluso -como enseña el tribunal en el fallo que se analizó- involucrando a las relaciones jurídicas anteriores pero aún no consumadas, sin olvidar lo casos de la aplicación de las reglas de vigencia en los impuestos establecidos para periodos (Art. 11.2 del Código Tributario), o dictadas para beneficio de los contribuyentes (Art. 3 del Código Tributario):

Cuando se analiza el principio de igualdad reiteramos que coincidimos en el concepto atribuido por el Tribunal que sostiene que éste “resguarda el principio de igualdad ante la ley consagrado en la Constitución Política de la República y protegido por la acción de tutela, el mismo que impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación, para efecto de determinar los factores de igualdad y desigualdad que determinen el cumplimiento de este principio general de derecho”. El tribunal reconoce las diferencia existentes entre contribuyentes cuando manifiesta que “...con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de la misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación, el mismo que, igualmente, es general para todos quienes conforman ese universo”. Esto contraviene la tradicional forma de entender la igualdad que con el aforismo civilista de ‘todos somos iguales ante la ley’.

“En efecto, fueron los códigos civiles los que suministraron el conjunto de herramientas jurídicas que permitió en su momento la consagración normativa de los ideales revolucionarios, entre los que se encontraba la igualdad y la libertad. Valores que terminaron resolviéndose en un conjunto normativo llamado Código y que sintetizó el cambio revolucionario asentado en la verdad formal de que todos los hombres son libres e iguales. Sobre la base

de esa igualdad formal se delineaba un solo modelo de ciudadano, un solo tipo de propiedad, una misma edad para la mayoría de edad, un solo modelo de familia...<sup>182</sup>

El derecho de petición fue analizado desde la perspectiva de la consulta tributaria. En el análisis el Tribunal enseña que los administrados tienen la obligación de fundamentar y brindar todos los elementos de juicio a la administración a fin que ésta pueda absolver la consulta y, con ello, observar el derecho de petición. El hecho que el administrado no lo haga y, por ello, la administración no pueda absolver la consulta, no debe considerarse como una violación constitucional. Habíamos referido eso sí, que la negativa a contestar la consulta por falta de elementos deberá siempre estar motivada como lo dispone igualmente la Constitución.

También analizamos un fallo que tiene muchas aristas como es el involucra los derechos constitucionales de *tránsito, libertad de empresa, seguridad jurídica y no confiscatoriedad*, situación motivada porque la demanda implica o, mejor dicho, simplemente enumera muchas violaciones constitucionales, quizá con falta de técnica jurídica.

Ciertamente que eso se debe a que el reglamento impugnado, en la parte referida a las *guías de remisión*, nos lleva a analizar todas las situaciones observadas. Creemos -al igual que el tribunal- que no se ha violentado el derecho al libre tránsito, porque ese derecho debe estar enmarcado en las reglamentaciones existentes, como cuando se detiene a un vehículo por no encontrarse matriculado o su conductor indocumentado. Tampoco existe confiscación, ya que la incautación que menciona el reglamento es un procedimiento *reglado e impugnabile*. Sobre la libertad de empresa creemos que la actividad económica de los particulares está garantizada por el Estado siempre y cuando aquéllos cumplan con sus obligaciones legales y constitucionales. En el caso, se refiere a las obligaciones reglamentarias tributarias que tienen que ver con el control de la mercadería en tránsito.

Más adelante, en el fallo correspondiente, detectamos que existe un reconocimiento a la supremacía de la normativa tributaria comunitaria sobre la interna. Creemos que el tribunal ha

---

<sup>182</sup> VALPUESTA FERNÁNDEZ, María Rosario, *Reflexiones de una jurista en crisis*, en FORO No. 4, Revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Quito, UASB- Q y Corporación Editora Nacional, Quito, 2005, Pág. 102.

brindado un buen ejercicio doctrinario al Ejecutivo respecto a los límites de sus potestades, aunque sabemos que es una problemática no sólo del Ecuador sino de los demás países que conforman la comunidad. Aunque vale decir que poco se ha visto -casi nada realmente- respecto a la aplicación de tratados internacionales de DDHH en los casos tributarios sometidos a conocimiento del TC a pesar de que la Constitución vigente lo ordena en su Art. 18.

En el caso del derecho a la seguridad jurídica debemos concluir que esa categoría es un ‘camino de dos vías’, desde el sector público que garantiza los derechos del sector privado, pero asimismo éste que cumple con la normativa legal y reglamentaria para exigirla.

Respecto a las facultades de la Administración tributaria: determinadora, reglamentaria, resolutoria, sancionadora y recaudadora, podemos dejar sentado que todas han tenido un análisis constitucional mediante las diversas acciones. Todas han recibido un ‘contrapeso’ constitucional; y, más allá que los accionantes hayan obtenido o no sentencias favorables, es importante destacar que, con ello, la administración y sus funcionarios tienen presente que sus actos y resoluciones no sólo pueden ser observadas mediante reclamaciones administrativas o demandas judiciales fiscales, sino también a través de acciones constitucionales.

Las diversas demandas no sólo que han revelado posiciones administrativas cercanas al absurdo y un quehacer litigioso muchas veces abusivo al que se somete a los sujetos pasivos y particularmente sus abogados, sino también la existencia de casos de abuso de la acción de amparo por parte de los contribuyentes.

Hemos dejado para el final lo que podemos concluir respecto al principio de legalidad y al de reserva de ley. De inicio el lector se dará cuenta que los diferenciamos, debido a que consideramos que son dos principios relacionados pero autónomos.

El principio de legalidad establece que solo mediante ley se pueden establecer los elementos constitutivos del impuesto, está, pues, referido a la creación del tributo. El de reserva de ley, en

cambio, cuida que la normativa inferior, en sus distintos niveles, que lo aplica y opera, debe guardar relación y concordancia con la ley que lo estableció. Son, pues, dos momentos de un mismo proceso.

Creemos que éstos a ser los más importantes, son los mayor y más gravemente inobservados. Así por ejemplo, consideramos que se erosiona el de legalidad cuando la ley sólo crea el impuesto de manera formal y deja a un reglamento, resolución o decisión de un órgano administrativo inferior, la fijación de, en unos casos solamente los montos, pero en otros, del hecho generador, de la base o tarifa y los sujetos pasivos y activos.

Por otra parte, en el caso de la reserva de ley, cuando las administraciones tributarias crean normatividad infralegal o infraconstitucional, aumentando, modificando e incluso derogando lo establecido en la ley lo desnaturalizan o mejor dicho lo inobserva o mal entienden. Ejemplo al canto es el artículo 26 numeral 8 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que es (mal) utilizado por la administración central para no aceptar como deducciones de impuestos los costos y gastos en los que no se haya efectuado la retención cuando corresponda hacerla, situación que no está establecida de esa manera en la Ley de Régimen Tributario Interno. Lo mismo sucede con la Resolución 117 de la Administración central, que modifica las sanciones a ciertas infracciones tributarias e incluso las crea, contraviniendo el Código Tributario.

La Constitución Política de 1998, respecto al principio de legalidad en su Art. 257 solamente se refiere a que “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”. Creemos que la norma debe ser reformada, subsanando la omisión que existe referida a establecer que el principio de legalidad se entiende como la obligación de la ley de establecer los elementos del tributo, así como la taxativa diferenciación entre el órgano creador de impuestos y los órganos creadores de tasas. Con ello se corre el riesgo de hacer una Carta Política reglamentaria, pero la seguridad jurídica del contribuyente lo demanda, al menos en el caso de las tasas.

Sólo de esa manera se frenarán abusos como el que sucede en el Ministerio de Energía y Minas en donde, gracias a la Ley de Promoción de Inversiones criticada en este trabajo, al haberle dejado a dicha entidad la fijación de los montos de tasas por los servicios que ‘presta’, se han creado verdaderas exacciones, como el caso del cobro de una tasa de sesenta centavos de dólar por cada copia certificada de los expedientes de concesión minera, afectando a las comunidades en donde se localizan dichas concesiones que requieren información cuando se ha incumplido el Art. 88 de la CPE que dicta que “Toda decisión estatal que pueda afectar al medio ambiente, deberá contar previamente con los criterios de la comunidad, para lo cual ésta será debidamente informada. La ley garantizará su participación”..; o, como en el Ministerio de Educación, en donde se cobra la tasa de cincuenta dólares por interposición del recurso de apelación de resoluciones respecto de concursos para provisión o ascenso de cargos, “olvidando” que esa cantidad representa la cuarta parte del sueldo mensual de la mayoría de maestros; o, como en el caso de las tasas judiciales, en donde se produce el fenómeno del *pago continuo* de tasas (por presentación de demanda, por inspección, por recurso de apelación, por recurso de casación, por recurso de hecho, etc. etc.), por un servicio judicial que ni la ley ni el reglamento lo han definido, el que, la mayor parte de veces, resulta incierto valores a los cuales debe sumarse los costos adicionales del proceso, atentando al derecho al acceso a la justicia por parte de las personas.

Este tipo de cosas y casos han permitido que se construya el grosero calificativo que muchos sectores atribuyen al Estado cuando lo llaman “impuestero”, situación que creemos sólo podrá ser resarcido cuando los principios de legalidad y de reserva de ley sean fortalecidos constitucional, legal y reglamentariamente.

Vale concluir también que la presencia de los Tribunales Constitucionales en general, ha innovado el ordenamiento jurídico. En el caso ecuatoriano los resultados no han sido los esperados, han sido incluso decepcionantes. La jurisprudencia constitucional no ha estado a la altura de los requerimientos ciudadanos y menos aun doctrinarios. Sus aportes han sido limitados yendo esta

situación de la mano con la débil estructura e institucionalidad. El compromiso y desarrollo jurídicos han ido junto con la capacidad subjetividad de sus integrantes.

Los aportes, como hemos visto en la jurisprudencia analizada, por lo general, han sido pobres, salvo uno que otro ‘destello’ doctrinario. Eso se debe a que “la mera existencia de un Tribunal Constitucional no asegura la eficacia de la Constitución. El Tribunal Constitucional -o el órgano que desempeñe sus funciones- debe ser independiente y tener poder real, debe ser altamente profesional, y respetado por la opinión pública y la comunidad jurídica. Sin estas condiciones -igual que un pésimo arbitro y un juego caótico- lo mejor que se puede aspirar es una Constitución precaria”.<sup>183</sup>

“En Ecuador el problema central del Tribunal Constitucional es su dependencia política”.<sup>184</sup> Por ello, por esas deficiencias estructurales, que han ocasionado que el Tribunal Constitucional ecuatoriano esté sometido a la labor legislativa y a sus vaivenes políticos intrínsecos, es que su institucionalidad se ha visto afectada y su papel no ha sido ni siquiera destacable el contexto con el resto de sus pares de la región. “El Ecuador está en mora legislativa frente a la garantía de una justicia independientes e imparcial. La independencia e imparcialidad, según el Comité de Derechos Humanos, plantea diversas cuestiones en cuanto la manera en que se nombra a los jueces, las calificaciones exigidas para su nombramiento y duración de su mandato (...) las condiciones que rigen su cesación de funciones y la independencia efectiva con respecto al Poder Ejecutivo y Legislativo (...) Podríamos concluir que el marco jurídico constitucional no establece garantías específicas para que la justicia constitucional en el Ecuador sea independiente e imparcial”.<sup>185</sup>

---

<sup>183</sup> GRIJALVA JIMÉNEZ, Agustín, “¿Constitución sin Constitucionalismo?: Urgencia de un Tribunal Constitucional Independiente”, Publicado en FORO: Revista del Área de Derecho, No. 7, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, Corporación Editora Nacional, Quito, I Semestre, 2007. Pág. 76.

<sup>184</sup> *Ibíd.* Pág. 77. Agustín Grijalva en su ensayo sugiere, con razón y a breves rasgos: Fortalecerlo, alejándolo de su dependencia congresal; ampliar los periodos de sus miembros; establecer la no reelección; crear una nueva forma de designación, más participativa y políticamente compensada; eliminar el juicio político contra sus miembros; ampliar y fortalecer sus facultades.

<sup>185</sup> ÁVILA SANTAMARÍA, Ramiro, “Justicia Constitucional y Derechos Humanos” Publicado en FORO: Revista del Área de Derecho, No. 4, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, Corporación Editora Nacional, Quito, I Semestre, 2007. Pág. 27.

Por eso, por la vinculación, por la dependencia política partidaria, tanto institucional como personal<sup>186</sup> de los vocales del Tribunal Constitucional Ecuatoriano, su papel no ha sido ni ha podido ser bueno, lo cual ha impedido también que en materia constitucional tributaria haya existido o exista una verdadera justicia constitucional.

Porque las acciones constitucionales son -como hemos ya mencionado y sostenido en este trabajo- una acción judicial contra el poder y sus excesos y, para ello, se necesitan jueces comprometidos con los derechos fundamentales de sus ciudadanos y no con quienes les hicieron 'el favor' de nombrarlos o que pueden volver a hacerlo

“Porque ¡nótese bien!, exigir a la Administración que de cuenta de sus actos, que explique con claridad las razones que la mueven a elegir una solución en lugar de otra u otras y confrontar con la realidad la consistencia de esas razones es algo que no interesa solo al justiciable, sino que importa decisivamente a la comunidad entera. Juzgar a la Administración es, ciertamente, una garantía, y una garantía esencial en un Estado de Derecho, que sin ella no podría siquiera merecer tal nombre, razón por la cual la Constitución no solo la otorga a todos sin excepción alguna, ni personal, ni objetiva (“sin que en ningún caso, pueda producirse indefensión” artículo 24.1), sino que asegura a ultranza en todo caso poniendo a su servicio, incluso el amparo constitucional. Pero juzgar a la Administración es también algo distinto y algo más que eso: juzgar a la Administración contribuye a administrar mejor...”<sup>187</sup>

Sólo cuando nuestros administradores de justicia aprecien este tipo de conceptos doctrinarios podremos evolucionar a un estado de derecho (y de derechos), darle la real dimensión a las acciones constitucionales y, con ello, lograr la efectiva vigencia de los derecho constitucionales.

---

<sup>186</sup> Uno de sus presidentes el doctor Oswaldo Cevallos Bueno, nunca se desafilió del partido social cristiano. Ni siquiera con motivo de sus nombramiento como vocal ni luego como presidente del TC.

<sup>187</sup> Fernández, Tomás -Ramón *“De la arbitrariedad de la Administración”*, Madrid, Civitas, 1994, Ver en BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, *“Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano”*, Fondo Editorial - Fundación Andrade y Asociados, Quito 2007, Pág. 39.

5.

ANEXO.

## **ANEXO 1.**

### **ÍNDICE EXPLICATIVO POR CASO.**

#### **1. INTRODUCCIÓN/9.**

#### **2. GENERALIDADES/15.**

##### **2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS/16.**

##### **2.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO/17.**

#### **3. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA/27.**

##### **3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY/27.**

**I.** No. 039-2002-TC demanda de inconstitucionalidad contra la Ley de Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana que autoriza el cobro de tasas por los servicios que presten las instituciones públicas/**29.**

**II.** No. 041-2001-TC demanda de inconstitucionalidad contra la Ley de Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana pero en particular contra la creación de tasas por los servicios del Ministerio de Energía y Minas/**33.**

**III.** No. 017-2002-TC demanda contra el Reglamento de Tasas por los Servicios de Control e Inspecciones para los Medios, Sistemas y Servicios de Radiodifusión de la Superintendencia de Telecomunicaciones, dictada en base a la Ley de Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana/**34.**

**IV.** No. 016-2001-TC demanda de inconstitucionalidad contra el Reglamento de tasas judiciales expedido por el Consejo Nacional de la Judicatura/**35.**

**V.** No. 033-2001-TC demanda de inconstitucionalidad de ciertos artículos de la Resolución s/n (R.O. No. 383 de 3 de agosto de 2001), expedida por el Consejo Nacional de la Judicatura en la cual se autoriza una nueva tabla de aranceles de Registro de la Propiedad/**42.**

**VI.** Nos. 037-2000-TC y 048-2000-TC al caso No. 019-2000-TC (ó No. 111-2001TP) demanda acumulada de inconstitucionalidad en contra de la Resolución emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas por extralimitar su facultad resolutoria, respecto a deberes relacionados con el sector agrícola/**47.**

**VII.** No. 012-2002-RA se acepta amparo constitucional contra la prohibición de la administración para que un contribuyente obtenga impresión de sus facturas. El fondo del asunto gira en torno de la expedición de la Resolución No. 05704 (basada en la Resolución No.- 0020-A) la cual el tribunal considera que no solamente inobserva lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley de Creación del SRI que expresa que éstas no podrán contrariar la ley, sino que ha modificado lo dispuesto en el Reglamento de Facturación/**49.**

**VIII.** No. 013-2001-TC demanda de inconstitucionalidad del párrafo 19 de la norma NEC 17 emitida por la Superintendencia de Compañías y en relación con ella la Resolución No. 921 expedida por la Dirección Nacional del Servicio de Rentas Internas, por vulneración del principio de supremacía de la Constitución/**50.**

### **3.2. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA/53.**

**I.** El caso No. 013-2001-TC ya analizado antes, en otro apartado de dicha resolución se analiza el principio de irretroactividad tributaria, dentro de la demanda de inconstitucionalidad del párrafo 19 de la norma NEC 17 emitida por la Superintendencia de Compañías/**54.**

**II.** Caso No. 1084-06-RA se obtiene amparo constitucional en contra de la Administración tributaria central por su negativa a aceptar la donación de impuesto a la renta realizada en su favor por una sociedad anónima de capital estatal, aplicando de manera retroactiva una prohibición efectuada mediante Decreto Ejecutivo, emitido posteriormente a la fecha de donación/**54.**

**III.** Casos acumulados No. 880-00-RA con el No. 922-2000-RA se inadmite el amparo constitucional contra el acto administrativo en que se comunica la obligación de mantener el cobro, hasta el final del ejercicio fiscal, de un impuesto derogado/**58.**

### **3.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD/61.**

**I.** Caso No. 012-2003-TC demanda de inconstitucionalidad del artículo 41 de la Ley de Reforma Tributaria, en donde se analiza el concepto contemporáneo de igualdad/**66.**

**II.** Caso No. 094-2000-TC, demanda de inconstitucionalidad del estatus de Contribuyente Especial que la administración otorga a ciertos sujetos pasivos/**67.**

**III.** Caso acumulado No.746-98-TC con el No. 856-99-TC es una acción de inconstitucionalidad contra el Reglamento para la Declaración y Pago de las Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Especiales, similar al anterior/**69.**

**IV.** Caso No. 029-2000-TP en donde se demanda acción de inconstitucionalidad respecto de las retenciones a los salarios de los trabajadores, efectuadas cuando sus ingresos no ocasionarán impuesto a la renta al ser gravámenes confiscatorios y que violan los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad fundados en la capacidad contributiva/**70.**

**V.** En el caso No. 0169-2006-RA se le niega a la Corporación para la Administración Temporal Eléctrica de Guayaquil (CATEG) la demanda de amparo constitucional contra un oficio de la administración que le niega la inclusión en sus facturas de la leyenda “No sujeto a retención”. El tribunal hace un extenso análisis respecto al principio de igualdad/**71.**

#### **3.3.1. Capacidad Contributiva/74.**

**I.** El caso No. 613-06-RA se rechaza el amparo constitucional propuesto en contra de la Administración tributaria seccional que tiene por objeto se revise y rectifique el valor del pago del

impuesto de patente municipal. El amparo no es la vía para impugnar ni analizar estos aspectos que son propios del procedimiento contencioso tributario/74.

### **3.4. PRINCIPIO DE SUPREMACÍA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA COMUNITARIA SOBRE LA INTERNA/77.**

I. Caso No. 016-2002-TC el Tribunal acepta la demanda de inconstitucionalidad dirigida contra decreto ejecutivo del Presidente de la República que fija un arancel externo para el sector automotriz distinto del establecido en un convenio comunitario andino/77.

### **3.5. DERECHO DE PETICIÓN/80.**

I. Caso No. 012-2003-TC analizado anteriormente en donde se demanda la inconstitucionalidad de los artículos 45 y 41 de la Ley de Reforma Tributaria, reformativa del artículo 131 del Código Tributario, referido a la posibilidad de que la administración niegue la consulta tributaria por carecer de los elementos necesarios para la formación de un criterio/81.

II. Caso No. 024-2002-TC, se rechaza la demanda de inconstitucionalidad referida a la consulta tributaria. Se expresa que no se puede recurrir con reclamo o acción judicial contra la consulta pero sí del acto o actos que se deriven o sean consecuencia de su absolución/81.

III. Caso No. 019-2001-AA en donde lo sostenido se confirma, cuando se demanda acción de inconstitucionalidad contra la consulta tributaria. El tribunal resuelve que no puede calificarse de acto administrativos los oficios que absuelven consultas tributarias/82.

IV. Caso No. 190-2002-RA se propone amparo contra absolución de la consulta tributaria respecto del impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre/85.

V. En el caso No. 0169-2006-RA, ya analizado en Principio de Igualdad, se hace referencia a la consulta tributaria, diciendo que las repuestas de la administración a peticiones consultivas no pueden ser considerados -de por sí- Consultas Tributarias/89.

### **3.6. DERECHO A LA SEGURIDAD JURIDICA/90.**

#### **3.6.1. Acciones constitucionales por aspectos varios: negativas, procedimientos irregulares o notificaciones preventivas de la Administración tributaria/91.**

I. Caso No. 0729-2003-RA se acepta la acción de amparo constitucional por lectura irregular e inconstitucional del acta borrador del informe auditoría/92.

II. En el caso No. 0434-2004-RA una universidad particular obtiene el amparo constitucional propuesto en contra de la administración tributaria central por la no transferencia de valores de impuesto a la renta donados en su favor/95.

III. Caso No. 359-98-RA se obtiene amparo constitucional contra la emisión ilegítima de título de crédito no tributario por parte de la Administración tributaria/97.

**IV.** Caso No. 781-06-RA se niega el amparo constitucional propuesto contra de la Administración tributaria por el Requerimiento de Información con Notificación Preventiva de Clausura que pide, según el contribuyente, información y documentación no tributaria/**99**.

**V.** Caso No. 0336-01-RA se niega amparo propuesto por persona discapacitada contra notificación de *posible* clausura comunicada mediante la Notificación Preventiva de Clausura/**102**.

### **3.6.2. Acciones constitucionales por omisión/104.**

**I.** En el caso No. 039-2005-RA se obtiene amparo constitucional por la omisión ilegítima de autoridad pública en contra Administración tributaria porque a pesar de haber pedido la devolución de IVA dicha entidad no expidió las resoluciones devolutorias ni las notas de crédito/**105**.

**II.** En el caso No. 0718-2003-RA se propone un amparo por omisión. Se acepta la acción amparo constitucional propuesta por parte de entidad pública por la no atención al reclamo de devolución de IVA/**106**.

**III.** El caso No. 0614-2003-RA es un amparo contra omisión. Se acepta amparo propuesto por entidad pública en contra de la Administración tributaria para que se ejecute la resolución administrativa que acepta devolución de impuestos pero que no ha sido ejecutada/**110**.

### **3.7. FACULTAD SANCIONADORA/112.**

#### **3.7.1. Acciones Constitucionales por Incautación/113.**

**I.** Casos No. 707-2002-RA y No. 065-2002-RA son dos acciones de amparo contra incautación de mercadería por no presentación de guías de remisión/**113**.

**II.** Caso No. 053-2004-RA se obtiene amparo constitucional y la consecuente devolución inmediata de la mercadería incautada por control tributario al transporte. La mercancía incautada no fue devuelta a pesar de la presentación oportuna de la documentación de sustento/**118**.

**III.** El caso No. 052-2004-RA es una resolución contradictoria con la anterior. Se niega amparo constitucional contra incautación en contra de la misma Dirección Regional del SRI, en caso similar/**121**.

#### **3.7.2. Acciones Constitucionales por Clausura/123.**

**I.** Caso No. 378-2002-RA se niega amparo por control de facturación porque la clausura tiene presunción de legalidad, aunque es evidente que el impugnante la recurrió para afectar esa presunción/**123**.

**II.** Caso No. 515-00-RA se niega amparo constitucional por clausura por control de facturación alegando es violatoria del derecho al trabajo/**124**.

**III.** Casos signados desde el No. 0523-00-RA hasta el No. 0530-00-RA (excepto el No. 529) en donde se revocan los fallos apelados y se rechazan los amparos constitucionales propuestos en donde se alega procedimientos irregulares de los fedatarios al rehusar o esquivar la recepción del

comprobante de venta emitido La resolución menciona que la resolución se fundamenta en el acta levantada por el respectivo Fedatario/**125**.

**IV.** Caso No. 529-00-RA se rechaza el amparo contra clausura de la administración a pesar que no se ha probado que los fedatarios sean funcionarios con facultad de dar fe pública/**126**.

**V.** Caso No. 080-02-RA el tribunal desecha amparo contra clausura porque la resolución es un acto “legítimo”/**130**.

**VI.** Caso signado con el No. 796-00-RA amparo contra clausura sustanciado y rechazado por similares circunstancias, en donde se menciona que la clausura debe ser o es consecuencia de una omisión “flagrante” de las normas tributarias/**131**.

**VII.** Caso No. 911-06-RA a diferencia del anterior se rechaza amparo constitucional contra clausura efectuada un día después de realizado el control de facturación, lo que ocasiona que no exista flagrancia/**131**.

**VIII.** Casos No. 0166-2003-RA; No. 052-2000-RA; y, No. 387-2005-RA compendiados y analizados conjuntamente en donde se razona que el amparo constitucional no es la vía para impugnar la clausura efectuada por la Administración tributaria en los controles de facturación/**132**.

**IX.** Caso No. 138-03-RA se rechaza amparo constitucional propuesto contra la Administración tributaria por clausura a local de empresa distinta de la que consta en la resolución, la cual no funciona en dicha dirección hace ya algún tiempo/**134**.

**X.** Caso No. 418-2001-RA, se rechaza amparo propuesto contra la ejecución de clausura a pesar de existir demanda de impugnación en su contra. El tribunal defiende que la resolución de clausura, como todo acto administrativo, tiene una presunción de legalidad que debe destruirse con sentencia ejecutoriada y no solamente con la demanda de impugnación o la interposición de los recursos o acciones tributarias ante el Tribunal Fiscal y su interposición no impide el cumplimiento de la sanción/**136**.

**XI.** Caso No. 594-2002-RA, se rechaza amparo interpuesto por Notario Público contra resolución de clausura que carece de firma de responsabilidad/**137**.

**XII.** Casos No. 0166-2003-RA y No. 478-RA se rechaza el amparo constitucional contra clausura. En ambos la administración, pese a estar notificada legalmente, no compareció y gana el juicio/**139**.

### **3.7.3. Acciones Constitucionales por Autorizaciones y Sanciones referidas a impresión de Comprobantes de Venta/142.**

**I.** Caso Nro. 173-2002-RA se rechaza acción de amparo en contra del SRI propuesta para suspender la prohibición de la impresión de nuevos comprobantes de venta del contribuyente y lograr la autorización para obtenerlos/**142**.

**II.** Caso No. 0845-2003-RA se rechaza amparo contra la resolución de sanción a imprenta que le suspende la autorización para imprimir comprobantes de venta autorizados por la Administración tributaria/**145**.

### **3.8. FACULTAD RECAUDADORA/147.**

### **3.8.1. Acciones Constitucionales contra Coactiva/148.**

**I.** Caso No. 021-99-RA se rechaza amparo contra coactiva, en donde se refiere comportamiento abusivo del funcionario recaudador. El tribunal indica que la vía no es el amparo debiendo intentar acción de inconstitucionalidad, lo cual es también equivocado/**149.**

#### **II.**

**II. a)** No. 602-2002-RA (además el No. 0781-03-RA y el No. 741-2003-RA). Se acepta amparo constitucional contra la contra coactiva iniciada por el SRI para recaudación de valores por parte del Centro de Rehabilitación de Manabí (CRM)/**151.**

**II. b)** No. 0781-03-RA la misma entidad del caso anterior, el CRM, demanda amparo constitucional contra auto de pago emitido en juicio coactivo. El Tribunal concede el amparo y hace prevenciones legales a la administración sobre eventuales desacatos/**153.**

**II. c)** No. 741-2003-RA se concede la acción de amparo. Se menciona que frente a la posibilidad de ejercer acción de amparo en contra del auto de pago expedido por Juez de Coactivas el Tribunal ha tenido criterios divididos. Se clarifica que los funcionarios recaudadores no son en realidad “jueces” de coactiva/**155.**

**III.** No. 744-2005-RA se rechaza amparo contra coactiva porque a diferencia de fallos anteriores se considera que las providencias dictadas dentro del procedimiento coactivo son decisiones judiciales/**157.**

### **3.9. FACULTAD RESOLUTIVA/158.**

#### **3.9.1 Acciones Constitucionales contra Resoluciones de la Administración tributaria/159.**

**I.** Caso No. 0075-06-RA se rechaza amparo constitucional propuesto por compañías dedicadas a juegos de azar y salas de juego en contra del acto administrativo que comunica la obligación de rectificar las declaraciones IVA para régimen tributarios especiales/**159.**

**II.** En el caso No. 041-00-TC se rechaza una acción de inconstitucionalidad propuesta en contra de una Resolución del SRI que aplica o intenta aplicar una reforma legal al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE). En fallo de minoría se decide aceptar la acción porque la administración excedió las atribuciones que le da la facultad resolutoria. Antes el mismo legitimado había propuesto la acción de amparo No. 324-2000-RA que fue rechazada por improcedente al intentarse contra una resolución normativa/**161.**

**III.** Casos No.723-00-RA y No. 730-00-RA son idénticos. Se inadmite por improcedente al no ser materia constitucional la acción de amparo contra la Administración tributaria en la que se solicita se proceda a devolver el pago (sic) de impuesto a la renta efectuado, con intereses/**165.**

**IV.** Caso No. 307-2004-RA se acepta amparo propuesto contra una resolución de la Administración tributaria que niega devolución de IVA a entidad pública. Contradictorio con el anterior/**166.**

**V.** En el caso No. 352-2002-RA se desecha la acción de amparo interpuesta contra Administración tributaria en la cual se solicita se le ordene que autorice (o acepte) la compensación de crédito tributario de IVA con otros tributos administrados por la misma entidad, lo que ya fue negado mediante resolución. Amparo no es la vía para esta pretensión/**169**.

**VI.** En el caso No. 689-2005-RA se niega por improcedente el amparo constitucional propuesto contra el SRI a fin de que se declare la nulidad del acto de notificación de acta de determinación tributaria. El amparo no es la vía para impugnar ni analizar estos aspectos que son propios del procedimiento contencioso tributario/**172**.

**VII.** En el caso No. 237-2001-RA se rechaza el amparo propuesto contra la Resolución de la administración referente al "Tratamiento de la Cuenta de Resultado por Exposición a la Inflación REI para Efectos Tributarios", porque no es la vía para impugnar actos normativos de la administración/**173**.

### **3.9.2. Acciones Constitucionales por concesión oficiosa de Recurso de Revisión dentro de Reclamo Administrativo/175.**

**I.** En el caso No. 0244-2003-RA se niega la demanda de amparo constitucional propuesto por la concesión oficiosa del recurso de revisión por parte de la administración dentro de reclamo administrativo de pago en exceso de impuesto a la renta/**175**.

**II.** En el caso No. 272-2000-RA se acepta acción de amparo propuesto en contra de la concesión por parte de la dirección general del SRI del recurso de revisión insinuado o, en el caso, pedido por un tercero/**177**.

### **3.10. FACULTAD REGLAMENTARIA/181.**

**I.** No. 08-2000-TC se resolvió la demanda de inconstitucionalidad de varios artículos del Reglamento de Facturación y del literal d) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas en donde se contemplan procedimientos sancionatorios como clausura e incautación/**182**.

**II.** Caso No. 032-2003-TC se acoge la demanda de inconstitucionalidad contra del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en lo referido a la retención en la fuente para el sector agropecuario/**185**.

## **4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES/189.**

## **5. ANEXO.- ÍNDICE EXPLICATIVO POR CASO/200.**

## **6. BIBLIOGRAFÍA/208.**

6.

**BIBLIOGRAFÍA**

- ACOSTA Alberto, *“Desarrollo Glocal”*, Corporación Editora Nacional, Serie Alternativa, Volumen 2, Quito, 2005.
- BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, *“Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano”*, Fondo Editorial - Fundación Andrade y Asociados, Quito 2007.
- BUCCALO RIVERA, Patricia, *“Diccionario Jurídico de Derecho Penal”*, Editorial San Marcos, 1ra. Edición, Lima Perú, 2002.
- CASAS José Osvaldo, *“Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”*, Ediciones Ad Hoc, Buenos Aires.
- CASTRO PATIÑO, Iván, *“Inconstitucionalidad por Omisión”*, Universidad Católica de Guayaquil – Corporación de Estudios y Publicaciones, Guayaquil, Ecuador.
- CORTI, Horacio Guillermo, *“Hacienda Pública y Derecho Constitucional”*, Ponencia constante en el documento D-05657, Biblioteca de la UASB- Sede Quito.
- DE LUCA, Javier, *“La Igualdad ante la Ley”*, publicado en *“El derecho y la justicia”*, Edición de Ernesto Garzón Valdéz y Francisco Laporta. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Editorial Trotta, Consejo Superior de Investigación Científica, Segunda Edición, Madrid, 2000.
- ESPINOSA M. Galo, *“Diccionario de Jurisprudencia Contencioso Administrativa”*, Publicado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Quito Ecuador, 1992.
- FIGUEROA NERI, Aimée, Coordinadora, *“Tópicos Fiscales Contemporáneos”*, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, México, 2004.
- FORO: Revista del Área de Derecho, No. 3, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004.
- FORO, Revista del Área de Derecho, No. 4, Universidad Andina Simón Bolívar – Sede Quito, UASB- Q y Corporación Editora Nacional, Quito, 2005.
- FORO: Revista del Área de Derecho, No. 7, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, Corporación Editora Nacional, Quito, I Semestre, 2007.
- GARAY, Luis Jorge, *“Construcción de Sociedad”*, Editorial Alfaomega, Bogotá, Colombia, s/a.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *“Curso de Derecho Administrativo”*, Tomo I, Editorial Civitas, Madrid.
- GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *“Principios Constitucionales Tributarios”*, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios constitucionales tributarios celebrado en la Universidad de Salamanca, España, septiembre de 1989, co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1992.
- GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, *“Principios Constitucionales Tributarios”*, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993.
- GUASTINI, Ricardo, *“Estudios de Teoría Constitucional”*, Editorial Doctrina Jurídica Contemporánea, UNAM, Mx, s/a.
- JARAMILLO ORDÓÑEZ, Herman, en *“Manual de Derecho Administrativo”*, UNL, Loja, Ecuador, 1999.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *“Lecciones de Derecho Tributario”*, México, Ediciones Contables y Administrativas, 1985.

- “JURISPRUDENCIA ESPECIALIZADA TRIBUTARIA”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Quito, 2007.
- LARREA HOLGUIN Juan, “*Derecho Constitucional*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2000.
- MANGAS Araceli y LIÑÁN Diego, “*Instituciones y Derecho de la Unión Europea*”, Tercera Edición, Editorial TECNOS, Madrid - España, 2002.
- MERINO PÉREZ, Gonzalo, “*Enciclopedia de Práctica Jurídica*”, Apéndice XI, Librería Magnus, Guayaquil, Ecuador, 2003.
- MONTAÑO GALARZA César, “*Manual de Derecho Tributario Internacional*”, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Serie ‘Estudios Jurídicos’ No. 25, Quito, Ecuador, 2006.
- MONTERO TRABEL, J.P., “*Derecho Tributario Moderno*”, Fundación de Cultura Universitaria, Volumen primero, Montevideo, 1977.
- MORELLI RICCO, Sandra, “*El control constitucional de los actos económicos del estado*”, Ver en “*Democracia y Derechos Humanos en el Contexto Económico Latinoamericano*”, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1998.
- NINO, Carlos Santiago, “*Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica*”, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídica. México, 1989.
- PATÍÑO Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Tomo I, Colegio de Abogados del Azuay y Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, Cuenca – Ecuador, 2003.
- PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZÁLES Eusebio, “*Derecho Tributario I*”, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.
- PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZÁLES Eusebio, “*Curso de Derecho Tributario*”, Tomo I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1976.
- PÉREZ PERDOMO, Rogelio, “*Sociología del Derecho*”, publicado en “*El derecho y la justicia*”, Enciclopedia Iberoamericana de la Justicia, Editorial Trotta, Segunda edición, Madrid. 2000.
- PRONTUARIO DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Corporación de Estudios y Publicaciones, Tomo II, Quito. Estudio Preliminar de la Acción de Amparo Constitucional, Pág. XII
- QUERALT Juan Martín, CASADO OLLERO Gabriel y otros, “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, 12ma. Edición, editorial TECNOS, Madrid, 2001.
- QUIÑÓNEZ, Alma Beatriz, “*Los Principios Tributarios en la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad*” Ver, en “*Justicia, libertad y derechos humanos*”, Tomo II, Ensayos en homenaje a Rodolfo E. Piza Escalante, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Costa Rica, s/a.
- SALGADO PESÁNTEZ, Hernán, “*Manual de Justicia Constitucional Ecuatoriana*”, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004.
- SÁNCHEZ SERRANO Luis, “*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*”, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997.
- SERNA Pedro y TOLLER Fernando, “*La Interpretación Constitucional de los Derechos Fundamentales*”, LA LEY S.A., Tucumán, Argentina.
- SPISSO, Rodolfo, “*Derecho Constitucional Tributario*”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones De Palma. 1991.

TORRES RODAS Tiberio, “*La Protección de la Intimidad en el Derecho Tributario*”, Universidad Andina Simón Bolívar, Abya Yala y Corporación Editora Nacional, Serie Magíster, Volumen 73, Quito, 2007.

TOSCANO SORIA; Luis, Editor, “*Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*”, Serie Estudios Jurídicos, No. 27, Universidad Andina Simón Bolívar y Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

TROYA, José Vicente, “*Los tributos*”, Documento de clase para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar, UASB - Sede Quito, Septiembre, 2002.

TROYA, José Vicente, “*La Consulta Tributaria*”. Documento de clase para la cátedra de Derecho Material Tributario en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar, UASB, Sede Quito, Diciembre de 2002.

VALDEZ COSTA Ramón, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Ediciones De Palma, Bs. As., Reimpresión, 1996.

WRAY, Alberto, “*El amparo contra actos normativos*”, en Derecho Procesal Constitucional - Materiales para la Cátedra, Documento No. D-11524, Biblioteca de la UASB-Q..

#### **Direcciones de Internet.**

ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROSAS VALDÉS, José Andrés, “*El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU*”. Documentos del Instituto de estudios Fiscales de España, No. 05/04, en [www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc\\_05\\_04.pdf](http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_05_04.pdf), 30-07-2008.

DEL PERCIO Enrique, “*Sociedad, Estado y Tributación*”, Urbe Et Ius, Revista de Opinión Jurídica, Pág. 2 de la versión digital. [http://www.urbeetius.org/upload/alegatos\\_delpercio.pdf](http://www.urbeetius.org/upload/alegatos_delpercio.pdf),

DIARIO EL UNIVERSO, Edición del 31 de mayo de 2006, Sección Editorial, *¿Por qué no es confiscación?*, de PARDUCCI SCIACALUGGA Nicolás, Ver en <http://archivo.eluniverso.com/2006/05/31/0001/21/C9767AC2F3044EBA862C180F0EA15FAC.aspx>.

DIARIO EL TELÉGRAFO, Edición del 08 de agosto de 2008, “Clonación de facturas...” Ver en [http://www.eltelegrafo.com.ec/macroeconomia/noticia/archive/macroeconomia/2008/08/08/EL-SRI-detect\\_F300\\_-un-perjuicio-de-US\\_2400\\_-1000-millones.aspx](http://www.eltelegrafo.com.ec/macroeconomia/noticia/archive/macroeconomia/2008/08/08/EL-SRI-detect_F300_-un-perjuicio-de-US_2400_-1000-millones.aspx)