

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

“LA EXONERACIÓN TRIBUTARIA:

¿Un privilegio o un derecho?”

Dr. Jorge Isaac Valarezo Guerrero

2006

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. Jorge Isaac Valarezo Guerrero

29 de septiembre del 2006

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

“LA EXONERACIÓN TRIBUTARIA:

¿Un privilegio o un derecho?”

Dr. Jorge Isaac Valarezo Guerrero

TUTOR:

Dr. Luis Toscano Soria

Quito, 2006

RESUMEN

La investigación parte de la búsqueda de definición de los *beneficios tributarios*, denominación con la que se amparan los más variados institutos que, dentro del campo del derecho tributario, benefician a determinadas actividades o personas en función de consideraciones de tipo económico o social. Luego, para definir *las exoneraciones* recurriremos a la doctrina, para que, a partir de ella configuremos el verdadero sentido de aquellas; de modo tal que, no dejaremos a un lado la comparación que debe realizarse con otras figuras jurídicas como la remisión o la no sujeción, con las cuales, usualmente se las confunde. En el tramo final, haremos un recorrido a través de los principios jurídico-constitucionales que rigen el sistema tributario comparándolos con las exoneraciones, pues ellas, -al igual que los tributos- necesariamente deben sujetarse a los mandatos que nos dan principios como el de legalidad, equidad (igualdad); y, capacidad contributiva. No podría ser completa esta investigación si no trasladamos todo lo aprehendido de la doctrina al ámbito nacional para así llegar a identificar normas exonerativas observando algunas, que por su efecto o aplicación, se han convertido en verdaderos privilegios.

DEDICATORIA

A Jorge Isaac III, pequeño ser que me ha permitido asumir el más complejo y responsable papel de mi vida...SER PADRE.

A Anahy, esa niña que me permite ser la persona a quien siente su padre.

A Ana Lucía, la compañera de mi vida y con quien se forja la calidez del hogar.

A mis padres, la familia toda, reducto de valores al que recurro continuamente para fortificar mi espíritu.

A DIOS, que me deja escribir y sentir, con la salud que él me otorga, todo lo anterior.

AGRADECIMIENTO

Al Dr. Luis Toscano Soria, ejemplar profesional y maestro que ha sabido guiar la presente investigación.

Al personal de Secretaría de la Universidad que siempre estuvo presto ha absolver cualquier inquietud de mi parte, especialmente Marcela Espinosa.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	- 4 -
DEDICATORIA.....	5
AGRADECIMIENTO.....	6
TABLA DE CONTENIDO.....	- 7 -
INTRODUCCIÓN.....	- 8 -
CAPÍTULO I.....	- 10 -
LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS.....	- 10 -
- CONCEPTO	- 10 -
- QUÉ SON.....	- 22 -
- CUÁLES SON.....	- 28 -
CAPÍTULO II.....	- 33 -
LAS EXONERACIONES	- 33 -
FUNDAMENTO DOCTRINARIO	- 33 -
CLASES.....	- 47 -
DISTINCIÓN CON OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	- 54 -
1. <i>No Sujeción</i>	- 54 -
2. <i>Remisión</i>	- 56 -
FRENTE A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	- 57 -
1. <i>Principio de Legalidad</i>	- 58 -
2. <i>Principio de Igualdad</i>	- 61 -
3. <i>Principio de Capacidad Contributiva</i>	- 67 -
CAPÍTULO III	- 71 -
NORMAS QUE REGULAN LA EXISTENCIA DE LAS EXONERACIONES EN NUESTRO PAÍS ...	- 71 -
TRÁMITE DE APROBACIÓN DE LAS MISMAS.....	- 76 -
ANÁLISIS DE CIERTAS EXONERACIONES: ¿SON UN PRIVILEGIO O UN DERECHO?	- 79 -
CONCLUSIONES.....	- 91 -
BIBLIOGRAFIA	- 94 -
A. OBRAS JURÍDICAS	- 94 -
B. DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS	- 97 -
C. LEGISLACIÓN.....	- 98 -

INTRODUCCIÓN

Cuando recorremos un país, una ciudad o un pueblo, quizá -muy pocas veces-, llegamos a pensar que quien camina junto a nosotros es tratado impositivamente de manera distinta por el Estado; o, dicho desde otro punto de vista, cuando emprendemos en una empresa en determinado sector de la economía, jamás pensaríamos que en el mismo país puede haber otra empresa que se dedica al mismo giro del negocio que es tratada impositivamente por el Estado de forma diferente o preferente.

Ello, de entrada nos perturbaría, en vista de que conocemos todos que somos iguales ante la ley; y, más aún, en el ámbito del derecho tributario donde todos contribuimos en base a nuestra capacidad contributiva.

Precisamente esta investigación nos llevará a comprender que existen instituciones como las *exoneraciones* que, concebidas correctamente, son medidas

extrafiscales con las cuales se propende impulsar ciertas actividades que, de realizarse, beneficiarán a la colectividad.

De igual manera, cuando una exoneración beneficia a un determinado sector humano de la sociedad; dicho beneficio se sustenta, -o se justifica- por la condición del mismo; verbigracia, la Ley del Anciano.

CAPÍTULO I

LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS

El propósito de este capítulo es que tengamos claro qué y cuáles son los beneficios tributarios. Por ello, acompañados de los valiosos aportes que da la doctrina para conceptualizar los mismos, iremos ubicando entre ellos, a las exoneraciones que son el objetivo de la presente investigación.

- Concepto

Si partimos del significado más elemental de la palabra beneficio y tomando una de sus acepciones, podemos definirlo como aquel *derecho que compete por ley o cualquier otro motivo*¹, sería una muy buena forma de ubicarnos dentro de una institución que otorga dispensas a determinados sujetos, sean naturales o jurídicos, por establecidas circunstancias.

¹ Real Academia Española; *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA*; Vigésima Segunda Edición; Madrid, España, 2001; Tomo I; p. 308.

De igual forma si apelamos al más estricto sentido común, y buscamos entender lo que significan los beneficios tributarios, probablemente no nos será difícil llegar a comprender lo que quieren significar los mismos. Quizá, inclusive, podríamos recurrir al significado de cada palabra y de esa manera dar un concepto de la expresión.

Mas, atreviéndonos a ensayar al inicio un acercamiento conceptual de los mencionados vocablos, estaríamos no solamente ubicando el campo en que desenvolveremos la presente investigación, sino que iremos entendiendo en el desarrollo de la misma, la profunda y variada discusión que sobre esta temática se da en el ámbito doctrinal.

A los beneficios tributarios, en su acepción más amplia, los podemos considerar como aquel derecho (o privilegio) que tienen ciertas personas –naturales o jurídicas- para que no se les cobre determinados tributos, que, en otras circunstancias deberían sufragarlos.

Posible es, que el significado anotado, nos lleve a pensar el por qué es un derecho para determinadas personas cuando, en el ámbito del derecho tributario nos amparamos en principios jurídicos, aceptados tanto por la doctrina como asumidos por la legislación de los países, que al igual que en el nuestro, son recogidos en la Constitución Política del Estado²; tales como el de generalidad, de igualdad y de proporcionalidad.

En este sentido, aunque lo ampliaremos lo suficiente más adelante en el Capítulo II al hablar de las exoneraciones frente a los principios constitucionales tributarios, preciso es seguir lo expresado por José Vicente Troya Jaramillo³, quien hace un estudio de los principios del derecho consagrados en la Constitución Política del Estado aplicables al sistema tributario, manifestando que:

² Así, los tenemos recogidos a dichos principios en nuestra Constitución Política de la República del Ecuador cuando se trata del Régimen Tributario en el “**Art. 256.-** El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. (...)”. (Lo subrayado es propio). De igual modo, recoge estos principios la Codificación del Código Tributario, que manifiesta en su “**Art. 5.- Principios Tributarios.-** El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” (Lo subrayado es mío). De lo anterior evidenciamos que existe una debida complementación entre las normas descritas: constitucionales y legales.

³ Documento de Clase; *EL NUEVO DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ECUATORIANO*; Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario; Quito, 1998.

Otros principios aplicables al sistema tributario antes que a los tributos en particular son los de generalidad e igualdad. La igualdad (Art. 256) es una aplicación al orden tributario del derecho consagrado en el n. 3 del art. 23 de la Constitución que proclama el postulado siempre viejo y siempre nuevo de que todas las personas son iguales ante la ley. Tampoco en el campo tributario caben discriminaciones o diferenciaciones de carácter personal. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. Por la generalidad, todos están obligados a contribuir. Ante la ley no caben privilegios y los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden e interés públicos, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, mas, de ninguna manera, por consideraciones personales (Art. 256). (Lo resaltado es del autor).

Debemos tener por ello muy claro, que tras la expresión beneficios tributarios se agrupan un sinnúmero de instituciones jurídicas muy conocidas en el ámbito del derecho tributario y que se conocen, por ejemplo, con el nombre de exenciones, deducciones, reducciones o regímenes especiales de favor. Todas estas, por citar, algunas, son denominaciones con las que se conocen a ciertos beneficios tributarios; compartiendo en este sentido lo dicho por Salvatore La Rosa⁴ en su estudio que hace sobre los beneficios tributarios.

⁴ *Los Beneficios Tributarios*, en TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO dirigido por Andrea Amatucci; Tomo Primero; Capítulo XII; pp. 388 y ss.

El citado autor expresa que la postura del legislador frente a los beneficios tributarios casi siempre oscila entre fases de laxismo y momentos de apriorística clausura.

En el primer caso, los beneficios tributarios en ciertas ocasiones son fácilmente concedidos, en base a las más variadas exigencias y por esta o aquella situación de hecho. Rigen a través de auténticas leyes tributarias especiales y en nombre de intereses específicamente sectoriales.

En el segundo caso, frente a la posición de fácil apertura en la declaración de beneficios tributarios, se sustituye por momentos de máxima reflexión, en los cuales los regímenes tributarios de favor son considerados lesivos frente a los principios de universalidad e igualdad tributaria, o, como acertadamente manifiesta La Rosa⁵, sin más confusiones, aproximados a factores tales como la evasión y elusión fiscal.

⁵ Obra Citada, p. 389.

Para Piñeros Perdomo⁶ los incentivos tributarios son disposiciones legales que operan en cualquiera de los elementos del tributo, para reducir o eliminar la carga tributaria en forma temporal, con el fin de promocionar o estimular determinados sujetos o actividades constitucionalmente protegidos y constituyen por regla general, medidas de gasto fiscal.

Es importante en este sentido, citar lo manifestado por Luigi Einaudi⁷ quien expresa “...en verdad yo creo que propias y verdaderas exenciones razonadas no existen. Si se logra demostrar que las mismas tienen un fundamento, ellas podrán ser siempre llevadas al concepto de “exclusión” por inexistencia de materia imponible. Las verdaderas exenciones son pocas y son privilegio”. (Lo subrayado es añadido).

Situados ya en la temática de los beneficios tributarios y lo que ellos son dentro del campo del derecho tributario, es necesario proceder a conceptualizar los

⁶ Mauricio Piñeros Perdomo; *Incentivos Tributarios*, en Memorias de las Vigésimo Segundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Tomo I; Cartagena de Indias; ICDT; pp. 68 -69.

⁷ Luigi Einaudi, *Esistono vere esenzioni d'imposta?*, en *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, citado por Salvatore La Rosa; “Los Beneficios Tributarios”; en TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO dirigido por Andrea Amatucci; Tomo Primero; Capítulo XII; pp. 390 y 391.

mismos pero lo haremos partiendo de lo que son las exoneraciones pues son ellas a las que más se recurre en la práctica; y, porque ellas son, de los beneficios tributarios, la figura a la que más se remite el legislador al momento de crear un beneficio tributario, de tal modo que, buscando las definiciones de exoneración o exención que nos da la doctrina, tenemos en primer lugar la noción de exención que da la Nueva Enciclopedia Jurídica⁸, manifestando lo siguiente:

La exención impositiva ha de estar prevista por la ley reguladora del correspondiente gravamen y constituir una excepción dentro del régimen general de aplicación del mismo. Podría afirmarse que cuando en una situación-base de imposición se dan, además de los hechos impositivos o presupuestos integrantes de aquélla, uno o más requisitos exigidos por la ley para el disfrute de un régimen de excepción en cuanto a la prestación tributaria correspondiente, se está ante una exención tributaria.

Mientras que el verdadero concepto de exención, como lo enfatiza la Enciclopedia Jurídica OMEBA⁹ “es de excluir por razones determinadas a quienes, de acuerdo con los términos de la ley, alcanza el gravamen”.

⁸ Nueva Enciclopedia Jurídica; Editorial Francisco Seix, S.A., Tomo IX, 1975, p. 233.

⁹ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA; Bibliográfica OMEBA, Tomo XI, 1977, p. 498.

De igual modo Cabanellas¹⁰ al hablar de la exención expresa que es la “situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación o para regirse por leyes especiales”.

Para Juan Martín Queralt¹¹, con el término exención se define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél.

Queralt, citando a Sainz de Bujanda, explica que el mecanismo jurídico para que lo anterior ocurra, es la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera, señala él, es la norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia el efecto de nacimiento de la obligación tributaria; mientras que la segunda, la norma de exención, es la que agota los efectos de la anterior disponiendo que no se

¹⁰ Citado en el GLOSARIO DE DEFINICIONES JURÍDICO TRIBUTARIO, Ministerio de Finanzas y Crédito Público; Dirección General de Rentas; 1992; p. 20.

¹¹ Juan Martín Queralt; y, otros, CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO; Duodécima Edición; Editorial Tecnos; Madrid, España, 2001; pp. 261 y ss.

desarrollen tales efectos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas).

De las definiciones de exoneración dadas tanto por la doctrina como por el Derecho Comparado, algunas, han procurado dar un concepto unitario e inequívoco de las mismas, pero lamentablemente muchas de las definiciones aportadas incurren en imprecisiones terminológicas y otras, en imprecisiones conceptuales, a decir de Montero Traibel¹². Ello, lo evidenciamos de manera diáfana en las definiciones que hemos transcrito anteriormente.

El autor citado, con mucha propiedad, cita a su vez lo dicho por Pérez de Ayala y Eusebio González quienes expresan que “el tema de las exenciones, es, con todo fundamento, uno de los que suscitan mayor interés en nuestro ordenamiento,

¹² J. P. Montero Traibel, *Derecho Tributario Moderno*; Tomo I, Derecho Tributario Material, Volumen Segundo, Fundación de Cultura Universitaria; 1980, pp. 151.

debido a la doble coincidencia de su importancia práctica y la existencia de discrepancias doctrinales respecto a su configuración teórica”.

En definitiva, la doctrina como el Derecho Comparado han procurado aportar un concepto único de lo que es la exoneración, por ello es oportuno, siguiendo lo expresado por Montero Traibel¹³ manifestar que resulta dificultoso dar una definición unitaria que comprenda todos sus elementos; puesto que, debemos tener claro que la exoneración es una de las más importantes herramientas con las que cuenta el Estado para el ejercicio de su política impositiva tal como se había recomendado en las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en las que se desarrolló el tema “Los incentivos tributarios para el desarrollo económico”.

El concepto de exención que contiene el artículo 31 de la Codificación del Código Tributario¹⁴ manifiesta que: “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.

¹³ Obra citada, pp- 155 y ss.

¹⁴ Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio del 2005.

Nuestra definición incurre en el mismo error en el que incurre la definición del Modelo de Código Tributario para América Latina que dice que la “exención es la dispensa legal de la obligación tributaria”; lo cual nos puede llevar a confusión ya que con estas mismas palabras se puede definir a la remisión¹⁵, y, puede entenderse que la exención es un modo de extinguir obligaciones, ya que del texto, no se evidencia el no nacimiento de la obligación. Se destaca, sin embargo, la dispensa de pagar sin aclarar si es porque no nació la deuda o porque una vez nacida, se remite.

Montero Traibel¹⁶, expresa que la doctrina se mueve en dos posiciones extremas al momento de buscar definir a las exoneraciones:

- i) la de aquellos que sostienen que acaecido el hecho generador la deuda tributaria nace y luego se libera o dispensa; y,

¹⁵ Montero Traibel; Obra citada, p. 151.

¹⁶ Obra Citada, p. 152.

- ii) aquellos otros, entre los que se pliega Montero Traibel, que entienden que en esos casos, la deuda no llega a nacer pese a haber acaecido el hecho imponible ya que la norma exentiva se lo impide.

Como hemos señalado en las más relevantes definiciones que da la doctrina, todas ellas coinciden, o la gran mayoría, en destacar dos elementos que se consideran esenciales para la existencia de la exoneración: a) la circunstancia de haber acaecido el hecho generador; y, b) la liberación de satisfacer la obligación tributaria.

Pero el hecho de que existan estos dos elementos dentro de la figura de la exoneración no es suficiente para caracterizarla, ya que ello tiene gran similitud con la *remisión*. Por lo anterior, y como consecuencia, es necesario en toda definición de exoneración incluirse como elemento diferenciador y caracterizador por antonomasia que es el de impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Este último elemento

señalado debe suplir al de liberación o de la dispensa, a decir de Montero Traibel¹⁷, pues, ambos sirven para definir también la *remisión*.

Por tanto, la definición de exención debe contener invariablemente los dos elementos citados: a) el acaecimiento del hecho imponible para diferenciarlo de la no sujeción; y, b) el no nacimiento de la deuda, que lo diferencia de la remisión.

Algo relevante que se debe tomar en cuenta al momento de definir a las exoneraciones es el hecho de consignar claramente el acaecimiento del hecho imponible, es decir que la exoneración opera cuando acaece el hecho imponible, sino, estamos frente a un caso de no sujeción como lo analizaremos posteriormente.

- Qué son

Frente a la interrogante que nos hemos planteado de qué son los beneficios tributarios podemos decir de ellos que, de modo general y amplio, son los

¹⁷ Obra Citada; p. 156.

De lo expresado podemos evidenciar ciertos efectos que producen los beneficios o incentivos tributarios, como ser, gasto fiscal; deben ser temporales; y, sobretodo proteger derechos constitucionalmente tutelados.

La legislación portuguesa, citada por Lucy Cruz de Quiñones¹⁹, considera a los beneficios tributarios como las medidas de carácter excepcional instituidas para la tutela de intereses públicos extrafiscales relevantes, que sean superiores a los de la propia tributación que impiden. (lo subrayado es propio).

Lo transcrito, evidencia que los beneficios tributarios – llámense como se llamen - no solamente, ni pueden ser, patrimonio de legislaturas como la nuestra sino de la mayoría de las existentes en el mundo, pues la necesidad de apoyar ciertas actividades o grupos humanos, las conduce al empleo de estas herramientas de política económica-fiscal.

¹⁹ Lucy Cruz de Quiñones, *TRATAMIENTOS DIFERENCIADOS: UNA ARDUA CUESTIÓN TEÓRICA*; en Memorias de las XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Tomo I; Cartagena de Indias; Colombia; 2003; p. 470.

Dicho lo anterior, no podemos dejar de comentar que la mayoría de ocasiones cuando la legislatura recurre a estas herramientas llama la atención la ligereza con que se conceden ciertas exenciones tributarias, que sin duda afectan negativamente el principio universal de justicia.²⁰ Concluye Almeida Guzmán²¹, que Sainz de Bujanda, se interroga si lo sustancial sería lo social o lo económico, quedando lo jurídico reducido a un papel puramente formal o instrumental, al servicio de los estímulos que, con valoraciones extra-jurídicas, se reputan apetecibles.

Con el afán de insistir en lo anterior, vale recoger lo manifestado en la Enciclopedia Jurídica OMEBA²², que refiriéndose a las exenciones cuestiona el hecho de que en ocasiones son dadas para favorecer al desarrollo de ciertas actividades útiles, abriéndose una brecha a la intangibilidad del principio de igualdad, que por razones demagógicas se la ha ido ampliando no siempre de manera

²⁰ Pensamiento de Fernando Sainz de Bujanda en *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria*, recogido por Diego Almeida Guzmán, *Curso de Legislación Tributaria Corporativa, una aproximación jurídico-práctica*, Primera Edición, Quito, Ecuador, 2001, p. 30.

²¹ Diego Almeida Guzmán; *Obra Citada*, p. 30.

²² ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA; Bibliográfica OMEBA, Tomo XI, 1977, p. 498.

justificada, pues, estos privilegios exorbitantes y acordados bajo un régimen de demagogia parlamentaria tienen por objeto favorecer ciertas formas de empresas.

Debemos reiterar en el hecho de que bajo la denominación de *beneficios tributarios*²³ se amparan múltiples formas de exclusión de pago o cumplimiento de la obligación tributaria. Por ello, válido es citar lo dicho por Valdés Costa²⁴, quien expresa que las exoneraciones, -como una manifestación de beneficio tributario-, tienen como fundamentos más comunes, o la ausencia de capacidad contributiva o la necesidad de disminuir la carga para favorecer a determinadas actividades²⁵ que se consideren de interés general; señalando que, en el último caso la exoneración cumple una función equivalente a la de la subvención.

²³ SALVATORE LA ROSA, en su artículo *LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS*, citado anteriormente, engloba bajo esta denominación a las exenciones, detracciones, reducciones o regímenes especiales de favor, dejando obviamente, abierta la posibilidad cierta y real de que, los legisladores de cualquier país, asuman y creen bajo el amparo de otros nombres beneficios tributarios que deben darse por detalladas y estrictas situaciones de orden económico y social.

²⁴ Ramón Valdés Costa; *CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO*, Tercera Edición; Editorial TEMIS S.A., Bogotá, Colombia, 2001, p. 221.

²⁵ Podemos y debemos entender que las exoneraciones también se otorgan por situaciones personales o de grupo en determinadas y señaladas circunstancias.

La Codificación del Código Tributario en el artículo 31²⁶ define a las exenciones, como lo vimos anteriormente, y luego de hacerlo expresa las razones por las cuales se establecen las mismas; así, son viables las exoneraciones por tres razones: 1) De Orden Público; 2) De Orden económico; y, 3) De Orden social.

Todo lo anterior, no puede desentenderse con lo expresado por los mandatos constitucionales que contiene nuestra norma suprema, que manifiestan, al referirse al régimen tributario que: “Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional (...)”²⁷.

Esta disposición constitucional se debe concordar con lo manifestado en el Artículo 6 de la Codificación del Código Tributario que dispone que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la

²⁶ Artículo 31 de la Codificación del Código Tributario.- Concepto.- “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.

²⁷ Art. 256 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.

Definitivamente, los beneficios tributarios, llámense como se llamen por la legislatura, tienen como fundamento ser instrumentos de política fiscal y que se establecen por razones de orden público, económico o social como lo señalamos anteriormente.

Debemos tener claro que los beneficios tributarios buscan promover el ejercicio de ciertas actividades económicas o conductas sociales con fundamento en otros postulados constitucionales, distintos del deber de contribuir, y reconocen abiertamente su función dirigista hacia objetivos deseados por el legislador.²⁸

- Cuáles son

²⁸ Lucy Cruz de Quiñones, *TRATAMIENTOS DIFERENCIADOS: UNA ARDUA CUESTIÓN TEÓRICA*; en Memorias de las XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Tomo I; Cartagena de Indias; Colombia; 2003; pp. 452 y ss.

Por cuanto la presente investigación no pretende desviarse de su propósito, cual es el estudio de las exoneraciones, ubicándolas dentro del campo del derecho tributario en relación a nuestra realidad jurídica; en este acápite seremos puntuales al señalar cuáles son los beneficios tributarios.

Debemos remarcar que los beneficios tributarios comprenden una multiplicidad de figuras heterogéneas que pueden adoptar disímiles nombres o formas con las que el legislador busca identificarlos, llevando muchas veces a plantear formas siempre nuevas y diversas,²⁹ de tal modo que, estamos frente a beneficios tributarios cuando el legislador los rotula con alguna de las siguientes denominaciones: Exenciones; Deducciones en la base; Deduciones de la cuota; Regímenes tributarios sustitutivos; Remisión de la imposición; Suspensión de la recaudación; Incentivos tributarios; etcétera.

²⁹ Salvatore La Rosa, *Obra citada*, pp. 393 y ss.

De cualquier modo, se denominen como se denominen, por la voluntad legislativa, a todos y cada uno de los beneficios tributarios, existen en el mundo dos posiciones marcadas frente a la existencia de los mismos.

La *primera postura*, es que los beneficios tributarios son fácilmente concedidos por cualquier situación de hecho que sustente su concesión.

Al contrario, *la segunda posición* considera a los beneficios tributarios como lesivos de por sí para los principios de universalidad e igualdad tributaria³⁰ llegando a aproximarse a factores como la evasión y elusión fiscal.

Frente a estas posturas, Salvatore La Rosa³¹, considera que ambas posturas resultan inadecuadas e insatisfactorias por las siguientes consideraciones:

³⁰ Bien hace en este sentido Salvatore La Rosa al citar lo manifestado por Franco Fichera, *Le agevolazioni fiscal*, Padova, Cedam, 1992, págs. 264 y ss., quien expresa que los beneficios tributarios constituirían en sí mismos una “derogación” a los principios de generalidad y uniformidad en la imposición, y en ambas ocasiones tratando de sustituirlas con subvenciones financieras.

³¹ Obra Citada, pp. 388 y ss.

- i) La primera, porque la libertad legislativa, que es ilimitada al tratarse de los beneficios tributarios, contrasta con los principios constitucionales llegando a constituirse en auténticos privilegios.

- ii) De igual modo, la segunda, pues, para el autor no es realista pensar que aquella medida pueda ser en todo vedada en el área de los instrumentos de intervención del Estado en nuestros días.³²

Cruz de Quiñones, reitera en la dificultad temática existente por las diversas denominaciones que en la literatura internacional y nacional existe frente a los beneficios tributarios o estímulos fiscales. Se dan conceptos tan disímiles como ayudas fiscales, créditos fiscales, preferencias, exclusiones, no sujeciones, prohibiciones de gravar, deducciones, bonificaciones, franquicias tributarias, y hasta “renuncias” del crédito fiscal.³³

³² Pues, se ha verificado que comúnmente el Estado recurre, por temor ya no a los beneficios, sino en sustitución de ellos, a créditos y bonos de impuesto, que en definitiva son nuevos regímenes tributarios de favor, que buscan la reinversión de beneficios empresariales o liberalidades a favor de organizaciones de voluntariado.

³³ Lucy Cruz de Quiñones; Obra citada, p. 452.

En definitiva, más allá de cómo se denominen a los beneficios tributarios, existe, hoy por hoy, dentro del campo del derecho tributario una ardua discusión de la validez de los mismos, encontrándonos con posiciones que defienden su existencia; y, otras, lo contrario.

Queda, sin embargo, la conclusión de que recurrir siempre a ellos evidenciaría un peligroso acercamiento a la violación de los principios que rigen el desenvolvimiento del campo del derecho tributario. Pero, a la vez, cuando los beneficios tributarios son usados en beneficio de toda la sociedad, ello nos hace pensar que la existencia de los mismos es totalmente justificada.

No debemos dejar de manifestar que autores como *Salvatore La Rosa y Lucy Cruz de Quiñones*, al hablar de los beneficios tributarios llegan a concluir que los mismos son, en términos amplios, para el primero un gasto fiscal, y, para la segunda, que generan un menor recaudo público.

CAPÍTULO II

LAS EXONERACIONES

En este capítulo ubicaremos claramente, dentro del derecho tributario, a las exoneraciones para lo cual recurriremos a la doctrina que con sus aportes nos conducirá a ese objetivo. Revisaremos también las clases de exoneraciones y su distinción con otras figuras del derecho tributario; para llegar finalmente a confrontar la existencia de las mismas con los principios constitucionales tributarios.

Fundamento doctrinario

Debemos de inicio aceptar, como lo hace la mayoría de la doctrina, que las normas legales que crean exoneraciones son de naturaleza igual a las que crean

tributos, debiendo concluir que su vigencia se extenderá en principio, mientras no sean modificadas o derogadas por una ley posterior.³⁴

Algunos tratadistas como Héctor Villegas³⁵ explican que las exenciones tributarias son los hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible.³⁶

Como dice Almeida Guzmán³⁷, estamos frente a beneficios de orden fiscal que son concedidos por la legislación a los contribuyentes, en virtud de los cuales las rentas percibidas por ellos no generan obligación tributaria o, siendo más precisos en el ámbito del Derecho Tributario, quedan los sujetos excluidos de su cumplimiento. Pero, reitera el citado autor algo muy importante en cuanto a las exoneraciones y es el hecho de que, todos quienes sean beneficiarios de exoneraciones tributarias, que estén obligados a llevar contabilidad, deben por ley

³⁴ J.P. Montero Traibel, Obra citada, p. 162.

³⁵ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 1975.

³⁶ O Hecho Generador como lo entiende el Artículo 16 de la Codificación del Código Tributario al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

³⁷ Diego Almeida Guzmán; Obra Citada, p. 72.

registrar en sus libros los ingresos exentos del Impuesto a la Renta percibidos en el ejercicio de su actividad productiva. Por lo cual, **la dispensa, tiene relevancia estrictamente fiscal mas no contable o financiera.** (Énfasis añadido).

Cruz de Quiñones³⁸ habla de las exenciones como

...minoraciones estructurales que generan un menor recaudo público, cuyo objetivo al existir no es una promoción extrafiscal como los beneficios tributarios, sino que, obedecen a razones técnicas de indagación de la capacidad contributiva real del sujeto, acorde con la lógica del tributo de que se trate, para lo cual valoran el origen de las rentas o riquezas gravadas, las condiciones en las cuales se realizan y, por supuesto, las circunstancias personales del sujeto.

Creemos oportuno recoger la definición de exención que ha dado el tantas veces citado Montero Traibel³⁹, expresando:

Exención es una técnica de legislatura impositiva que impide total o parcialmente el nacimiento de la deuda tributaria que, por el acaecimiento del hecho imponible, correspondería pagar.

³⁸ Lucy Cruz de Quiñones; Obra citada; p. 453.

³⁹ J. P. Montero Traibel, Obra citada, pp. 156 y ss.

El autor habla de técnica de legislación por dos situaciones: 1) Quiere resaltar el principio de legalidad que debe guiar esta materia, tal como lo ha enseñado la doctrina y el derecho comparado; y, 2) Es una técnica ya que el legislador usará este instituto de acuerdo a sus metas políticas para estimular una actividad socio-económica.

Vale citar a Sainz de Bujanda quien al respecto manifiesta, que la exención puede dirigirse, con una innegable validez pragmática al servicio de una política social, de una política económica o sobre otras manifestaciones de la vida comunitaria, que sean capaces de recibir el influjo más o menos grande de la acción estatal.

De tal modo que las exoneraciones se explican únicamente por razones de orden público, económico y social; y, para que operen las mismas, debe previamente haber nacido la obligación tributaria, de tal modo que, la característica principal de la exoneración es impedir el nacimiento de la deuda tributaria, lo que la

diferencia, de la remisión por ejemplo. La exclusión originada por el no nacimiento de la deuda puede abarcar la totalidad del tributo o solamente una parte de él por cuanto la acción estatal puede referirse a una parte de la imposición.

Montero Traibel usa la denominación de “deuda tributaria” al referirse a lo que impiden las exoneraciones, pero, tanto la doctrina como nuestra Codificación del Código Tributario usan la expresión “Obligación Tributaria”⁴⁰. Pero, Montero Traibel dice que usa la expresión “Deuda Tributaria” en aras del rigorismo científico, ya que entiende, que pese a existir la norma exentiva total, a lo único que el beneficiario queda liberado, es al pago de la deuda (Obligación de dar), quedando vigentes otras obligaciones, por las cuales la Administración Tributaria pueda exigir su cumplimiento; por ejemplo, declaraciones mensuales o semestrales. Al respecto, Micheli que es citado por Montero Traibel expresa que las exenciones pueden abarcar todas las obligaciones previstas en una ley impositiva, o también pueden

⁴⁰ En nuestra Codificación al Código Tributario, en el Artículo 31, al dar la definición de exenciones habla de obligación tributaria.

estar limitadas a la sola obligación de pagar el tributo, quedando intactas las otras obligaciones de contenido formal, como por ejemplo, la de la declaración”.⁴¹

En este sentido, es muy oportuno comentar que nuestra legislación se guía por esas mismas directrices, pues, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley No. 2005-20 de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios⁴² recientemente expedido por el Ejecutivo, a las empresas que se acojan a los beneficios que otorga esta ley⁴³, sin perjuicio de las exoneraciones deben cumplir con otras obligaciones que están determinadas en el Art. 7 del mencionado Reglamento; a saber:

Art. 7.- Cumplimiento de obligaciones.- Las empresas que se hayan acogido a las exoneraciones previstas en la Ley No. 2005-20 de Beneficios Tributarios, cumplirán con todas las formalidades aduaneras previstas en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento.

⁴¹ Comparte lo manifestado Almeida Guzmán, autor citado anteriormente, al referirse a este particular.

⁴² Publicado en el Registro Oficial No. 307 de 6 de julio del 2006.

⁴³ Ley No. 2005-20 de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios publicada en el Registro Oficial No. 148 de 18 de noviembre del 2005, que en su Artículo 3 describe los beneficios que tienen quienes se acogen a esta ley, siendo en general: a) exoneración del impuesto a la renta; b) exoneración de derechos arancelarios a importaciones de maquinaria, materia prima, y repuestos para producir los bienes y servicios a que se refiere la ley; y, c) exoneración total de los derechos e impuestos que gravan los actos constitutivos de las sociedades o compañía. Los beneficios tributarios que establece esta Ley, se aplicarán a los tributos vigentes y a los que los sustituyan.

Así mismo. Las personas jurídicas, acogidas a la mencionada ley, sin perjuicio de la exoneración del impuesto a la renta, cumplirán con todas las demás obligaciones tributarias, tales como la presentación de la declaración de impuesto a la renta con impuesto causado cero, el cumplimiento de sus obligaciones como agente de retención en la fuente del impuesto a la renta, de las obligaciones como agente de percepción y de retención del impuesto al valor agregado u la presentación de las respectivas declaraciones y sus anexos. (Lo subrayado es propio).

En efecto, la exoneración opera únicamente sobre la obligación de dar, quedando vigentes todos los demás deberes que le son implícitos al sujeto pasivo y, que la Administración Tributaria en cualquier momento le puede exigir el cumplimiento de deberes de hacer, no hacer y aún los de soportar; algunos de ellos, deberes que están contenidos en el Artículo 96 de la Codificación del Código Tributario.

Otro punto importante de las exoneraciones es que las mismas respondan, para su expedición, a razones especiales que no contradigan la obligación general

de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. A decir de César Albiñana⁴⁴,

las razones para la expedición de exoneraciones pueden ser:

a) Por razones de carácter social; por ejemplo, las que se conceden a quienes tienen renta inferior a un determinado límite que se considera mínimo.

b) Por razones de política económica; y que viene a conceder verdaderos estímulos en un determinado orden de inversiones, ampliación de industrias, etcétera.

c) Por razones de carácter financiero, como las que se reconocen a los intereses de la Deuda del Estado, y por ellas se persigue el facilitar las operaciones de dicha índole en el mercado bursátil.

⁴⁴ En NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA, obra citada, pp. 234 y ss.

Algo muy importante es señalar que las exoneraciones nacen de la ley. Ello lo sostiene toda la doctrina, y nuestra legislación alineada a ella, contiene este mandato en la codificación del Código Tributario, teniendo:

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

Lo anterior no es más que reiterar el aforismo “*nullum tributum sine lege*” que significa que no puede haber tributo sin ley que lo establezca; en definitiva nos referimos al conocido principio de legalidad, que también está recogido en nuestra Constitución Política de la República⁴⁵ y en nuestra Codificación del Código Tributario⁴⁶.

⁴⁵ “Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. (...)”.

⁴⁶ “Art. 3.- Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. (...)”.

Nuestra legislación va a tono con la doctrina la misma que expresa que si partimos del supuesto de que si para crear tributos es necesaria la existencia de una ley, para crear el efecto contrario, es decir el desgravatorio, es lógico que debe también requerirse forzosamente una ley.⁴⁷

Como medio comparativo con nuestra legislación hemos recurrido al Código Fiscal Mexicano que en su artículo 5 manifiesta que las disposiciones fiscales que establezcan excepciones a las cargas que se imputen a los particulares, son de aplicación estricta. Además, en su artículo 39 expresa que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá:

- a) Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones, en el caso de que se quiera beneficiar a cierta rama de la actividad productiva; o, en el caso de catástrofes; y,

⁴⁷ J.P. Montero Traibel; *DERECHO TRIBUTARIO MODERNO*; Tomo I, Derecho Tributario Material, Volumen Primero, Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo; Uruguay, 1977, pp. 50 y ss.

b) Conceder subsidios o estímulos fiscales, en el caso de catástrofes o por querer impulsar cierta rama económica.

En definitiva podemos decir que las exoneraciones en el caso mexicano, al igual que el caso ecuatoriano, necesitan de una ley previa para su vigencia pues se somete al principio de legalidad.

Para mayor abundamiento de lo que hemos dicho imprescindible es citar lo manifestado por la Sala de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, que en su fallo No. 55-99 de 13 de noviembre del 2001⁴⁸, ha manifestado:

(...). Esta exoneración se mantiene actualmente con el numeral 4 del Art. 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Según el Art. 30 del Código Tributario, la exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social, y según el Art. 31 del mismo código, solamente con disposición expresa de la ley se puede establecer exoneraciones tributarias. (...). QUINTO.- En la especie, existe legalmente establecida la exoneración del impuesto al valor agregado IVA a la importación de los artículos señalados en el numeral 10 del Art.

⁴⁸ Pronunciamiento dictado dentro del Juicio Penal Aduanero que siguió el Administrador de Aduanas del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana en contra del Gerente de Industrias Procesadora de Banano S.A., IMPROBA. Registro Oficial No. 487 de 4 de enero del 2002, pp. 16 y ss.

*54 de la Ley de Régimen Tributario Interno con texto vigente en 1995; por lo mismo; **existe previsión legal que reconoce la exoneración del IVA en la importación de los productos realizados por la empresa IMPROBA que constan en los permisos de importación y más documentos que obran de autos y que constituyen prueba plena de su autenticidad y de lo que en ellos se expresa; es decir de que las importaciones se han realizado con sujeción a la ley y por lo que para la nacionalización de los bienes importados solamente se debían pagar los tributos vigentes no exonerados, cosa que en la especie no está en discusión. Al ser mandato de la ley, en el caso, el contenido en el numeral 10 del Art. 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno el que exonera del pago del impuesto al valor agregado, la exigencia de resoluciones administrativas que exoneren de ese impuesto, está fuera de la ley y, de existir tales documentos, ningún valor tiene dentro de un proceso de importación en el que prevalece el mandato imperativo de la ley y no la decisión ilegal de una autoridad administrativa que no puede producir efecto jurídico alguno ni prevalecer sobre el mandato legal, además por estar prohibido por el Art. 18 de la Ley de Modernización del Estado.***

Demás está repetir, que para que opere una exoneración debe existir primero ley que la establezca; y que, para su goce no es más que necesario seguir los mandatos emanados por la misma ley, tal cual lo reconoce el fallo citado.

Ilustrativo es transcribir el pronunciamiento que en este aspecto ha dado la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del juicio de excepciones

No. 22078-1920-D deducido por el Doctor Benjamín Cevallos Solórzano en contra del Director Financiero del I. Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

(...) CUARTO.- El doctor Benjamín Cevallos Solórzano ha opuesto al procedimiento de ejecución ya singularizado la excepción constante en el numeral 3 del Art. 213 del Código Tributario, esto es la inexistencia de la obligación que se pretende ejecutar, por exención legal, alegando a su favor los beneficios establecidos en el Art. 14 de la Ley del Anciano, por cuanto a la fecha de producirse el hecho generador del impuesto (Impuesto predial urbano), tenía 67 años de edad; afirmando que, además, cumplía los requisitos establecidos por el Art. 14 de la invocada Ley para acogerse a la norma dispensatoria.- Por su parte, la Administración municipal demandada ha alegado, en lo principal, que la petición de exoneración por tercera edad debe ser alegada por escrito ante la Dirección Financiera Tributaria, ya que “el Municipio no actúa en base a presunciones”; que el excepcionante posee en propiedad varios inmuebles, por lo que, de comprobarse que dicha persona pertenece a la tercera edad, la exoneración debe otorgarse en base de su patrimonio, comprobándose que éste no exceda de lo permitido por la Ley; y, finalmente, manifiesta que, en el caso de que se conceda la exoneración por tercera edad en su proporción, esto no exime al actor del pago de las tasas y contribuciones especiales, ya que éstas no se encuentran exoneradas.- QUINTO.- El Art. 14 de la Ley del Anciano vigente a la fecha de producirse el hecho generador del impuesto, sustituido por el Art. 2 de la Ley 2001-51, publicada en el Registro Oficial Nro. 439 de 24 de octubre del 2001, textualmente expresa: “Exoneración de Impuestos.- Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviera un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales.- Para la aplicación de este beneficio no se requerirá de declaración administrativa previa, provincial o municipal.- Si la renta o el patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente”. Por su parte, el Art. 1 del Reglamento General de la invocada Ley, regula: “Para demostrar la calidad de beneficiarios de la Ley del Anciano bastará con la presentación de la cédula de ciudadanía”.- (...). 3) Por expresa disposición de la Ley, para acogerse al beneficio de la exoneración prevista, no es necesario declaración previa de la Administración

municipal; y, 4) Por el contenido del auto de pago y del título de crédito aparejado, es evidente que el tributo materia de la acción coactiva es el impuesto predial urbano y adicionales, y no se trata de tasas o contribuciones especiales de mejora.- (...).

Debemos remarcar que para la existencia de las exoneraciones es imprescindible que la misma conste en la ley, considerando que para su eficacia y debido cumplimiento es más que suficiente el hecho de efectuar lo dispuesto en la norma contentiva de la exoneración; pero, en la práctica, con la expedición de un Reglamento se ha querido establecer nuevos requisitos que la norma legal expresa que contiene la exoneración no exigía. Frente a esta situación la Sala Especializada de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, dentro del Juicio de Impugnación No. 186-2000⁴⁹, manifestó que:

(...) ningún reglamento puede modificar ni alterar el texto de la ley, sino simplemente facilitar su cumplimiento en base de las normas que coadyuvan a ello.- UNDÉCIMO.- Según el Art. 3 del Decreto Ley 03, publicado en el R.O. No. 941 de 22 de mayo de 1992, se contempla la exoneración del IVA a los vehículos allí detallado, destinados al transporte urbano a efectuarse por cooperativas, por socios o compañías de transporte, mas que de ninguna manera se concedió dicho tratamiento a favor de los empresarios del transporte antes mencionado, por lo que no cabe aplicar el reglamento

⁴⁹ Causa que fue seguida por el Ingeniero Javier Sotomayor, Representante Legal de la Compañía Sociedad Industrial Comercial SICO en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas. R.O. 544 de 28 de Marzo del 2002; pp. 25 y 26.

publicado en el R.O. No. 309 de 4 de noviembre de 1993 que riñe con el decreto ley, pues, con el mismo se pretende que la exoneración es a favor de cooperativas, socios de las mismas y compañías de transporte lo cual no tiene asidero. (...) (Énfasis añadido).

Luego de lo estudiado, concluyo en que la exoneración es un instituto que impide el nacimiento de la obligación tributaria pues, de no hacerlo, no habría diferencia entre la remisión.

Clases

Siguiendo Montero Traibel⁵⁰ a Souto al hablar de la clasificación como una medida indispensable para el análisis jurídico de la exención, debido sobretodo a la complejidad estructural y a la variedad de formas en que ello se manifiesta, consignamos la siguiente clasificación, atendiendo al criterio eminentemente jurídico, tal cual lo aconseja Sáinz de Bujanda, citado también por Montero.

a) De Derecho interno e internacional

⁵⁰ J. P. Montero Traibel; Obra citada; pp. 166 y ss.

Las primeras son las más importantes no solo cuantitativa y cualitativamente, ya que tratan de adaptar la capacidad contributiva de las personas y los fines extrafiscales del Estado, a las realidades económicas y sociales del país.

Las segundas, no por ser pocas son menos importantes. Operan como autolimitación de la potestad tributaria de los Estados, por cuanto éstos no podrían actuar fuera de sus fronteras sin lesionar la soberanía de otro Estado.

Por ello, este tipo de exoneraciones se dan en base a tratados o normas de reciprocidad.

b) Constitucionales y legales

Esta clasificación atiende a la fuente en que se establece la exoneración. Así, tenemos en nuestra Constitución Política de la República el Artículo 53, que al tratar de las personas con discapacidad, en el párrafo tercero consigna que *las personas con discapacidad tendrán tratamiento preferente en la obtención de créditos, exenciones y rebajas tributarias, de conformidad con la ley.* El

hecho de que se consigne la exoneración en la norma suprema permite que ella tenga un sentido de mayor permanencia; y, en cuanto a la aplicación, se hará directamente pero eso si una vez cumplidos los requisitos que ella determina.

Las exoneraciones legales en cambio, se formulan a través de cuerpos normativos de ese tipo, lo cual le da una vida más efímera ya que están condicionadas a las orientaciones socio-económicas de los gobernantes.

c) Temporales y permanentes

Esta clasificación atiende, fundamentalmente, a la duración del beneficio fiscal. De inicio, toda exención es temporal ya que existirá mientras esté vigente la ley que la creó.

Sin embargo, consideramos exoneraciones temporales a aquellas en las que se especifica el período de vigencia en la norma legal.⁵¹ Algunos autores las conocen como exenciones a plazo, mas, nuestro Código Tributario habla de permanente o temporal.

Permanentes, en cambio son las exoneraciones cuya vigencia no fue establecida y dura todo el tiempo que rija la ley que la creó; lo cual, crea a favor del contribuyente un derecho al disfrute de la misma que no puede ser suprimido mientras dure el tiempo de vigencia de la ley.⁵²

d) Totales y parciales

Las exoneraciones totales impiden el nacimiento de la totalidad de la deuda tributaria. La deuda que no llega a nacer, es la referida a un tributo en

⁵¹ Tenemos dentro de nuestro ordenamiento jurídico la LEY NO. 2005-20 DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA NUEVAS INVERSIONES PRODUCTIVAS, GENERACIÓN DE EMPLEO Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, publicada en el Registro Oficial No. 148 de 18 de noviembre del 2005.

⁵² Tenemos el caso del Decreto emitido por la H. Asamblea Nacional Constituyente a favor del Quito Tennis Club que lo deja exento para lo sucesivo del pago de impuestos y tasas fiscales y municipales. Registro Oficial No. 163 de 16 de diciembre de 1944.

particular que beneficia una situación concreta. La particularidad de éstas es que se refieren a un tributo en especial, distinguiéndolas de las exenciones generales que alcanzan a una pluralidad de gravámenes.

Las exenciones parciales, en cambio, son las que limitan la cuantía de la deuda, pero dejando subsistente parte de ella, ya sea en atención al objeto gravado o a la persona obligada al pago.

e) Condicionales y absolutas

La distinción entre estos dos tipos de exenciones, radica en que en las primeras, la validez de la norma legal que la crea, subordina su existencia a determinadas circunstancias o hechos que están previstos en la misma ley, y que el beneficiario deberá justificar ante la Administración, para obtenerla.

Las absolutas, por el contrario, no recurren a solicitar múltiples requisitos para que sean concedidas.

f) Generales y especiales

La exención general existe cuando ella abarca la totalidad de los tributos del Estado, ya sean nacionales o locales.

Montero Traibel, expresa que ese supuesto, en la realidad es imposible de aceptar, pero pueden ser exoneraciones generales aquellas que abarcan sectores completos de imposición, así, los que gravan renta, el gasto o el consumo.

Las exoneraciones especiales, por su parte, son aquellas que se refieren a tributos particulares, determinados expresamente en la ley.

g) Objetivas y subjetivas

Exención objetiva existe cuando se establece en beneficio de ciertos objetos o actos que por la circunstancia de haber acaecido el hecho generador

hubieran quedado sometidos al tributo, tal como lo sostiene Giannini. En estos casos es necesaria la existencia de una norma excluyente, pues sin ella, el caso quedaría comprendido dentro del campo de influencia del tributo. Se exime por el hecho de haber acaecido el hecho exento y no porque la norma decreta que la deuda no nazca. Giannini lo denomina “hecho imponible exento”.

En cambio, las exoneraciones subjetivas, derivan de la atención que se le presta a la persona, es decir, en consideración al sujeto pasivo, operando la exención sólo respecto de él. Esta exención es “intuitu personae”.

Para José Carlos Bocchiardo⁵³ las exenciones son *objetivas* cuando tiene en cuenta el acto o la actividad, riqueza o beneficio gravado y son *subjetivas* cuando toman en consideración a determinadas personas físicas o jurídicas.

⁵³ José Carlos Bocchiardo, *DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL*, en TRATADO DE TRIBUTACIÓN dirigido por Horacio A. García Belsunce, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003, p. 164.

Para el mismo autor, las exenciones *objetivas* rigen de *pleno derecho*, en beneficio de las personas o entidades a quienes la ley les atribuye el hecho imponible. Mientras que las exenciones *subjetivas* sólo obran de pleno derecho en los casos taxativamente establecidos en la ley, caso contrario, deberán ser solicitadas.

Distinción con otras formas de extinción de la obligación tributaria

Con el uso de otras técnicas se puede conseguir el mismo efecto de las exoneraciones, por tal razón es necesario deslindar dichas figuras con la de la exoneración para tener claro la esencia de este instituto.

1. No Sujeción.

No estamos frente a una exoneración, cuando la formulación del hecho generador no comprende a ciertas personas u objetos. Por ejemplo, un tributo que grava únicamente a los comerciantes, por ende no están sujetos a él los

particulares. Desde el punto de vista económico la exoneración y no sujeción son iguales, pues ambas tienden a evitar el pago del tributo, mas, desde el punto de vista jurídico, no tienen nada que ver la una figura con la otra, ya sea por su creación, su concesión, o su extinción. Siguiendo lo expresado por Antonio Berliri⁵⁴ decimos que lo que diferencia a la exención de la no sujeción es la existencia o no de la capacidad contributiva en el sujeto pasivo; de tal modo que estaríamos frente a:

- NO SUJECIÓN; cuando el tributo no se aplica por cuanto carece de capacidad contributiva el sujeto pasivo.

- EXENCIÓN; se da cuando el tributo se aplica, pero por la existencia de una norma no hay que pagarlo por razones ajenas a la capacidad contributiva.

⁵⁴ Antonio Berliri, que es citado por J.P. Montero Traibel en su obra citada, p. 153.

En el sentido que hemos venido estudiando existe un pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia en que expresa, en su parte medular:

(...) que no es congruente sostener simultáneamente la exoneración y la no sujeción. Cuando un sujeto pasivo se ampara en una exoneración es porque se encuentra incurso en el hecho generador pese a lo cual se encuentra liberado de cumplir con la obligación tributaria por existir una norma exonerativa. Cuando se alega no sujeción se sostiene no encontrarse incurso en el hecho generador".⁵⁵

2. Remisión.

Es un modo de extinguir la obligación tributaria, en el que el Estado renuncia a un derecho que le pertenece por medio de una norma legislativa que dispensa al contribuyente del cumplimiento de la obligación tributaria. Se diferencia con la exoneración por el hecho de haber o no nacido la obligación tributaria emergente del acaecimiento del hecho generador. Bien sintetiza Montero Traibel⁵⁶, al expresar que en la remisión la obligación nace y se

⁵⁵ Juicio 114-2001, Quito Tennis y Golf Club contra el Servicio de Rentas Internas. R.O. No. 54 de 3 de abril del 2003.

⁵⁶ Obra citada; p. 154.

extingue por el modo remisión, mientras que en la exoneración la obligación no puede extinguirse porque no llega a nacer. De igual modo recalca Bielsa, al diferenciar entre remisión y exoneración, que la primera es un modo de extinguir la obligación ya nacida, mientras que la exoneración no tiene esos efectos ya que la deuda no llega a nacer y no se puede dispensar algo que no nació.⁵⁷

Frente a los principios constitucionales tributarios

Nuestra Constitución recoge en el Artículo 256 los principios por los cuales se regulará el régimen tributario, señalando a los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad. Cabe aclarar que, a la luz de la doctrina que rige en el campo del Derecho Tributario, nuestra norma suprema no recoge todos los principios que guían

⁵⁷ En este sentido confróntese con lo manifestado por Pérez de Ayala y Eusebio González; para quienes, en los casos de exoneración la obligación si nace, basando su criterio en los términos “dispensa” y “liberación”. Ellos sostienen que “el supuesto de la exención libera, precisamente, del cumplimiento de esos deberes; y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer”. Citados por J.P. Montero Traibel, *Obra Citada*, p. 155.

esta área del derecho⁵⁸; por ello, iremos analizando los más importantes principios constitucionales tributarios, confrontándolos eso sí, con la existencia de las exoneraciones.

1. Principio de Legalidad.

Al comentar este principio Montero Traibel⁵⁹ manifiesta que el mismo ha sido un patrimonio indiscutible de los pueblos que les permite regirse por normas seguras y eficaces que siendo emanadas por sus legítimos representantes se constituyen en auténticas garantías a sus derechos individuales. En base a este principio se ha elaborado toda la teoría del Derecho Tributario que puede concretarse en la consagración del aforismo *nullum tributum sine lege*, es decir, que no puede haber tributo sin ley que lo establezca.⁶⁰

⁵⁸ Para profundizar en este acerto es necesario compartir lo dicho en este sentido por José Vicente Troya, en Documento de Clase, EL NUEVO DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ECUATORIANO, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, Julio, 1998, p. 7; quien expresa que el principio de capacidad contributiva no se encuentra reconocido como tal en la Constitución. Sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en la Carta Política.

⁵⁹ J. P. Montero Traibel; *DERECHO TRIBUTARIO MODERNO*; Tomo I, Derecho Tributario Material, Volumen Primero, Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo; Uruguay, 1977, pp. 50 y ss.

⁶⁰ Por cuanto la naturaleza de este trabajo impide desarrollar más este principio, debemos señalar que existe una interesante descripción del mismo y sus connotaciones dentro del ámbito del derecho tributario determinando las diferentes posturas que la doctrina ha tenido a lo largo del tiempo. Veáse en Horacio García Belsunce,

Nuestra Constitución Política de la República recoge este principio en el artículo 257 manifestando que: “solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. (...)”. De tal modo que únicamente el legislativo, órgano legitimado para ello, podrá crear tributos, ya que, como dice la doctrina este principio debe verse desde dos ópticas; y, ésta es la de *reserva de ley*; que quiere significar la materia que trata. Es decir, le compete únicamente al legislativo crear tributos o exoneraciones, que es lo que nos cabe estudiar. La otra óptica se refiere al hecho de que para existir un tributo o exoneración debe expedirse una ley, y, ello tiene relación con el conocido aforismo *nullum tributum sine lege*.

En base a este principio podemos concluir que solamente con la expedición de una norma legal se pueden establecer exoneraciones. Así que, si se pretende extender una exoneración con la expedición de un reglamento u otra

TRATADO DE TRIBUTACIÓN, Tomo I, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003, pp. 258 a 288.

disposición normativa, ella carecería de validez puesto que estaría yéndose en contra del principio de legalidad.⁶¹

Sobre este aspecto ya hemos señalado cierta jurisprudencia que aplica este principio consagrado en nuestra legislación tanto constitucional (Art. 257 C.P.E.) como secundaria, y ésta última recogida en el Art. 32 de la Codificación del Código Tributario en lo relativo a las exenciones tributarias, expresando que: *sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias.*

Aunque la exigencia de crear exoneraciones por ley no está expresamente contenida en nuestra Constitución, la doctrina es unánime al expresar que partiendo del supuesto de que si para crear impuestos es necesario la

⁶¹ En este sentido Jarach, citado por Rodolfo R. Spisso, en DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000, pp. 264 y 265, expresa: “Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto”.

existencia de una ley, para crear el efecto contrario,⁶² es decir el desgravatorio, el lógico que debe también requerirse forzosamente una ley.

En fin, las leyes, en base al principio de legalidad, deben contener los elementos principales de la obligación tributaria, entre ellos, sujetos, materia imponible, exoneraciones y tarifa.⁶³

2. Principio de Igualdad⁶⁴

Conocido por todos es que este principio del derecho manifiesta que todos los ciudadanos estamos sometidos de igual forma ante la ley. Ahora bien, situándolo al mismo , dentro del derecho tributario; nos encontramos con la particularidad de que en este ámbito se lo debe entender en el sentido de que

⁶² Montero Traibel, Derecho Tributario Moderno, Tomo I, Volumen Primero, p. 53.

⁶³ José Vicente Troya Jaramillo, TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS, en Revista de Derecho FORO, Número 2, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, Quito, 2003-2004, p. 12.

⁶⁴ O denominado también como PRINCIPIO DE EQUIDAD, ya que a decir de Lucy Cruz de Quiñones, con las críticas que se han desarrollado al principio de igualdad, al ligarlo con el de generalidad, conviene más a la claridad jurídica y conceptual, definirlo como lo hacen las modernas corrientes, como principio de equidad. En MARCO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO TRIBUTARIO, Segunda Edición Actualizada, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, Colombia, 1999, pp. 279 a 282,

todos los habitantes debemos contribuir a los gastos públicos de acuerdo a nuestras posibilidades, a saber, en base a nuestra capacidad contributiva.

Esta formulación teórica ya fue hecha por Adam Smith⁶⁵, que citado por Spisso⁶⁶ expresa que “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”.

No podemos dejar de mencionar que, el principio de generalidad está íntimamente unido con el de igualdad, por ello asumo como lo hace parte de la doctrina, que cuando lo analizamos no debemos dejar de lado ni uno ni otro; de tal modo que, entendiendo por generalidad el hecho de que todos debemos tributar atendiendo a nuestras posibilidades. Debemos tener claro que la generalidad nos ubica en el campo estrictamente formal, pues supone la sujeción de todos a la potestad tributaria; pero concretizándolo al mismo,

⁶⁵ Adam Smith, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Libro V, Capítulo II, parte II.

⁶⁶ Rodolfo R. Spisso, Obra citada, p. 323.

como expresa Montero Traibel,⁶⁷ no podemos desentenderlo del principio de capacidad. De este modo las exoneraciones no siempre serán excepción al principio de generalidad cuando se utilizan como medios técnicos para buscar la equidad; y pudieran ser excepciones a este principio, cuando logran conseguir ciertos fines extrafiscales; siendo esto último, observado de acuerdo a la postura que acoja la doctrina

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

Como lo expresa Spisso⁶⁸ al hablar de la igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir de forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. El hecho de que todos deben contribuir no implica que existan excepciones, ya que la causa

⁶⁷ Obra citada; Derecho Tributario Moderno, Tomo I, Volumen Primero, p. 61.

⁶⁸ Obra Citada, P. 330 y 331.

de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin capacidad no existe constitucionalmente obligación de contribuir.

En cuanto a este principio, expresado en el Art. 256 de la Constitución Política de la República, es una aplicación al campo tributario del derecho que se consagra en el número 3 del Art. 23 de la carta suprema, que proclama que todas las personas somos iguales ante la ley.

Debemos insistir que la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva.⁶⁹ No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. Así que, los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden e interés públicos, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, pero, de ninguna manera, por consideraciones personales.

⁶⁹ José Vicente Troya, Obra citada, p. 7.

Haciendo una crítica a las exoneraciones, el profesor Carl Shoup⁷⁰, en relación al criterio de equidad manifiesta que debe existir, entre otros conceptos, la impersonalidad que pretende evitar que las normas fiscales vayan dirigidas a determinadas personas específicas: por el contrario, las disposiciones jurídicas sobre impuestos deben ser generales, es decir que deben cubrir todas las personas por igual y evitar privilegios y castigos individualizados; por ejemplo rompe la equidad una exención tributaria dirigida en forma concreta a una persona natural o jurídica individual, como es el caso del tratamiento fiscal a un teatro de una ciudad de Colombia que por disposición del consejo municipal de esa jurisdicción es objeto de exención de todos los tributos municipales, con el único argumento de considerar tal obra benéfica para el desarrollo de tal municipio; e igualmente también se ilustra esta ruptura de equidad tributaria por personalizar o individualizar las normas fiscales en el caso de otra ciudad donde se gravó con un impuesto de industria y comercio más oneroso a cierta sociedad de ingenieros, porque

⁷⁰ Citado por el profesor Enrique Low Murtra, en su obra *Derecho Tributario: concepto y ubicación*; dentro de la obra *Derecho Tributario*, 2da. Edición Actualizada; INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, Santa Fe de Bogotá, D.C., Colombia, 1999; pp. 32 y 33.

consideró el cabildo caprichosamente que esa compañía tenía una gran capacidad de pago.

Abundando en la crítica que se hace, se manifiesta que el reverso del poder tributario – o del poder de gravar- se ha considerado al poder de eximir de la carga tributaria, como una facultad que implica limitaciones al principio de igualdad en la imposición como al de generalidad, por lo que la Corte Suprema de la República Argentina ha precisado que la facultad de acordar exenciones no es omnímoda, pues debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia. Más allá de lo expresado, como lo manifestó Giuliani Fonrouge, lo anterior vale como principio general, ya que en la práctica se conceden exenciones con un amplio margen de discrecionalidad, pues dependen de decisiones políticas.⁷¹

⁷¹ Graciela L. Telerman de Wurcel, PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES, en TRATADO DE TRIBUTACIÓN, de Horacio García Belsunce, Tomo I, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003, p. 97.

José Vicente Troya⁷² expresa que la creación y aplicación de los tributos debe considerar el principio de igualdad, por encima del principio de legalidad. Sin embargo, la aplicación de la equidad antes que la ley, supone diferenciar entre los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica, este principio implica que el sistema tributario no puede aceptar privilegios. Las exenciones deben ser aplicadas en función de la capacidad contributiva y en una tarifa encuadrada dentro de la política de redistribución antes mencionada. Se prohíbe todo tipo de discriminaciones.

3. Principio de Capacidad Contributiva

A decir de Troya Jaramillo⁷³, este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y, al propio tiempo, que los particulares han de

⁷² José Vicente Troya Jaramillo, *TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS*, en Revista de Derecho FORO, Número 2, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, Quito, 2003-2004, p. 13.

⁷³ Apunte de Clase citado, p. 7.

contribuir de acuerdo a su capacidad económica. El primer alcance se refiere a los tributos en particular, entendiéndose que tributo que no toma en cuenta manifestación de riqueza es inconstitucional. El segundo alcance, atinente a la capacidad económica de los particulares, concierne no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general.

Serían entonces, indicadores para la imposición, el volumen de ingresos, los capitales, herencias, ventas o consumos, entre otros. .

El principio de capacidad contributiva es un límite sustancial del poder tributario⁷⁴, ya que no se puede admitir la posibilidad de que un tributo exista sin que responda a una evidencia de esa capacidad. De este modo, opera este principio como un límite para el legislador que, al asumir determinados hechos o relaciones como generadores de la obligación tributaria, ha de incluir sólo los que razonablemente constituyan una manifestación de tal naturaleza. Pero, el principio actúa también en un plano posterior, que es el

⁷⁴ Así lo afirma Graciela Telerman de Wurcel, Obra citada, pp. 106 y 107.

de aplicación del gravamen, que sólo puede ser exigido a aquellos sujetos en los que se verifique en concreto la capacidad de contribuir contemplada de modo abstracto por la ley.

Visto lo anterior, al referirnos de manera concreta a este principio en relación con las exoneraciones, éstas pueden de alguna manera verse deslegitimadas constitucionalmente, al igual que todas las figuras tributarias existentes con fines extrafiscales, al irse en contra de la igualdad, generalidad y capacidad contributiva. Pero ello, se entendería siempre y cuando las exoneraciones existan sin la causa fundamental que al legislador le lleva a dictarlas que son el incentivo o promoción de ciertas actividades por motivos de orden público que son siempre mayores al hecho de tributar.

Finalmente, para cerrar este capítulo debemos tener muy claro y presente que tanto tributo como exención no encuentran su fundamento en principios distintos –como lo hemos estudiado–, sino que se basan en un principio que es el de capacidad económica, ya que la exención no será un derecho

excepcional sino más bien, un derecho especial que aplica los mismos principios de la norma general a casos concretos o a determinadas personas.

La exención se motiva y justifica, o en reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir.⁷⁵ Debemos tener presente que la capacidad contributiva nos debe servir para entender a la generalidad e igualdad.

⁷⁵ B. Griziotti, “IL PRINCIPIO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E SUE APPLICAZIONI”, en Saggi per il rinnovamento delle studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario, Milano, 1953, p. 367.

CAPÍTULO III

Normas que regulan la existencia de las exoneraciones en nuestro país

En este acápite lo que explicaremos es el sustento legal y constitucional que tiene este instituto en nuestro ordenamiento jurídico. Ello, no significa de ninguna manera, que pretendamos sustentar la existencia misma de este instituto por el hecho de existir normas que lo regulen.

El conocido Giuliani Fonrouge manifiesta que el poder de imposición lleva consigo el de eximir; y, que ambos son el anverso y el reverso de una misma moneda.⁷⁶

Las exoneraciones como hemos visto, deben darse siempre con la expedición de una ley, pero, al momento de que ello suceda, el legislador debe tener siempre presente que la misma debe estar enmarcada en lo que dispone la norma suprema

⁷⁶ Giuliani Fonrouge, DERECHO FINANCIERO, 4ta. Edición; Tomo I; p. 345.

constitucional, además, sin dejar de descuidar los principios que rigen el ámbito del derecho tributario.

En tal razón, nuestro ordenamiento jurídico establece la creación de las exoneraciones, ya que como lo hemos estudiado con la doctrina si la norma constitucional trata de los tributos de igual modo, aunque no lo especifique, se tratará a las exoneraciones.

De esta forma, tenemos en la Constitución Política de la República del Ecuador el ya citado artículo 256 que habla que “las leyes tributarias estimularán la inversión, reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional”, en tal razón, objetivamente se está fundamentando que una ley tributaria, por ejemplo la que contiene una exoneración, basada en dichos objetivos está plenamente justificada.

En la Codificación del Código Tributario, en su artículo 6, cuando se habla de los fines de los tributos, que entre otros están aquellos que tienen que ver con el

estimulo de ciertas actividades, en fin, son instrumentos de política económica general.

Debemos entender lo anterior, ciertamente, bajo el cobijo de todos los principios que rigen el sistema tributario, ya que si expide el legislativo exoneraciones en base a dicho fines transcritos en la Constitución, ello sería limitativo si no observa todo el andamiaje que soporta el derecho tributario.

En cuanto a la normatividad secundaria que trata de las exenciones, la tenemos descrita en el Capítulo V de la Codificación del Código Tributario que habla de ellas desde su artículo 31 al 36; y que, transcribiremos a continuación:

Art. 31.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. ⁷⁷

⁷⁷ Para mayor abundamiento ver: LA EXONERACION TRIBUTARIA NO SE PRESUME, Gaceta Judicial. Año XCIV. Serie XVI. No. 1. Pág. 127. (Quito, 12 de Julio de 1993). Asimismo, NO HAY EXENCION, DEDUCCION NI TRIBUTO SIN LEY, Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 2. Pág. 443. (Quito, 14 de Julio de 1994).

De todas formas, nuestra definición considera cuáles deben ser los fines para establecer las exoneraciones. De igual forma, nuestro ordenamiento jurídico recoge en el artículo 31 el principio de legalidad. Así, nuestro Código Tributario manifiesta:

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

Esta norma de modo general cumple con lo que la doctrina exige para la existencia de las exoneraciones, es decir, prevé que para el nacimiento de las mismas haya una ley que especifique todos y cada uno de los requisitos.

Art. 33.- Alcance de la exención.- La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario.

Art. 34.- Derogatoria o modificación.- La exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por ley posterior. Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración.

Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

1. *El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;*
2. *Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;*
3. *Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;*
4. *Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;*
5. *Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,*
6. *Bajo la condición de reciprocidad internacional:*
 - a) *Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;*
 - b) *Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y,*

c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE.

Art. 36.- Prohibiciones.- *Prohíbese a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos.*

Cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Trámite de aprobación de las mismas⁷⁸

No existe discusión de que las exenciones nacen a través de normas tributarias, y por tal razón, es el Presidente de la República quien posee la iniciativa para presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman

⁷⁸ Este título de la presente investigación basará su contenido y citas, con los cambios que ameriten, de manera íntegra, en la Tesis Doctoral de Jorge Isaac Valarezo Guerrero, titulada LA FORMACIÓN DE LA LEY: UN ESTUDIO A PARTIR DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1998, Pontificia Universidad Católica de Quito, 2001, pp. 58 a 63.

impuestos.⁷⁹ Ello, es iniciativa absoluta del Presidente de la República presentar proyectos de ley en materia de tributos o exenciones.

En este caso, el Presidente de la República actúa como colegislador⁸⁰ y la Constitución le otorga una actuación importante dentro de la formación de las normas jurídicas al Presidente de la República.

En vista de que los tributos, siendo una gran fuente de ingresos al erario nacional, propio es que la facultad dada por la Constitución al Presidente de la República para que presente proyectos de ley en materia de tributos quien como jefe del Estado y de gobierno tiene bajo su responsabilidad la administración pública,⁸¹ debe por estricto sentido común, tener como herramientas para generar ingresos al

⁷⁹ Constitución Política de la República del Ecuador, Artículo 147.

⁸⁰ Por ello, en muchas ocasiones, se lo ha llamado *COLEGISLADOR*, puesto que su labor no puede dejar de considerársela intrascendente en el proceso de formación de normas jurídicas. El Presidente de la República posee iniciativa legislativa ya que puede presentar proyectos de ley; iniciativa que le ha sido reconocida por todas las Constituciones del Ecuador desde 1830 hasta la presente. Por otra parte, se encomienda al Presidente de la República, la potestad reglamentaria de las leyes, pero eso sí, sin contravenir o alterar la ley que está reglamentando. (Numeral 5, del Art. 171 de la Constitución). Es evidente que le está negado al Presidente la posibilidad de alterar las leyes con el pretexto de reglamentarla puesto que si así lo pudiera hacer, se viese investido de poderes supremos que desequilibrarían el sistema; además, no puede, ampararse en el hecho de que por interpretar la ley mediante reglamento altere el sentido de la misma, en vista de que el reglamento no llega a ser más que la instrumentalización de la ley que desarrolla y no olvida el sentido propio y exacto de la misma.

⁸¹ *Constitución Política del Ecuador*, Art. 164.

Estado los impuestos, por ello posee iniciativa exclusiva para presentar proyectos de ley que se orienten a recaudar ingresos públicos, que servirán como instrumentos de política económica que estimulen la inversión, reinversión, ahorro, y cuyo destino es la producción y el desarrollo nacional.

En este aspecto la innovación es válida puesto que anteriormente este tipo de proyectos podían ser presentados por parte de los diputados, teniendo en sus manos el manejo de los ingresos a través de los impuestos, lo que ocasionaba problemas al manejo presupuestario.

Por lo anterior, existe hoy una coherencia dentro del ordenamiento jurídico ya que es el Presidente quien tiene en sus manos el manejo de todo aquello que se ve relacionado con el Presupuesto y las formas de financiarlo, entre ellas, los impuestos.

En cuanto al procedimiento a seguir, el Presidente puede escoger entre el trámite ordinario⁸² o calificarlo de urgente⁸³ al proyecto de ley, pues tiene connotaciones de carácter económico.

Análisis de ciertas exoneraciones: ¿son un privilegio o un derecho?

Teniendo claro el campo de las exoneraciones luego del análisis de la doctrina y la normatividad que al respecto les ampara, es necesario recurrir a las exoneraciones existentes en nuestro ordenamiento jurídico, para que, a la luz de lo analizado lleguemos a concluir cuáles son un derecho o un privilegio tal cual están dadas.

- **LEY NO. 2005-20 DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA NUEVAS INVERSIONES PRODUCTIVAS, GENERACIÓN DE EMPLEO Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS⁸⁴**

⁸² Procedimiento contenido en los Artículos 150 a 154 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

⁸³ Procedimiento contenido en los Artículos 155 a 156 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

Esta ley de reciente data y cuyo reglamento se expidió hace pocos meses, propugna de modo general el incentivo de nuevas inversiones⁸⁵. Hay, razones suficientes que se han esgrimido en los considerandos de la ley, para su aprobación por el Congreso Nacional.

La ley permite, a quienes se acojan a ella, tener beneficios en cuanto a exoneración del Impuesto a la Renta; del pago de derechos arancelarios a la importación de maquinarias que servirán para realizar el objeto de la inversión; exoneración total de derechos e impuestos que gravan los actos constitutivos de las sociedades o compañías. (Art. 3 de la Ley).

En cuanto al reglamento de esta ley, siguiendo lo sugerido por la doctrina, al beneficiario de estas exoneraciones se le exige que cumpla con los deberes

⁸⁴ Publicada en el Registro Oficial No. 148 de 18 de noviembre del 2005.

⁸⁵ La ley taxativamente señala las actividades por las cuales se concede el beneficio, a saber, generación hidroeléctrica y eléctrica no convencional; refinación e industrialización de hidrocarburos; construcción y operación de puertos de aguas profundas, entre otras más. (Artículo 1 de la referida Ley).

formales que como contribuyente debe realizar con la Administración Tributaria.⁸⁶

En definitiva, tanto la ley como su reglamento se ciñen a lo sugerido por la doctrina y el legislador en búsqueda de un bienestar social con la implementación de nuevas inversiones. En todo caso, las intenciones son loables y como ciudadano espero que, los objetivos de la ley se cumplan. He ahí, la finalidad extrafiscal que tiene una norma tributaria, en este caso, la exoneración contenida en la ley estudiada.

- **LEY DE EDUCACIÓN SUPERIOR⁸⁷**

Los establecimientos de Educación Superior de conformidad con el Artículo 83 de la Ley de Educación Superior, están exentos del pago de toda clase de tributos, impuestos, tasas y contribuciones municipales especiales o adicionales.

⁸⁶ Artículo 7 del Reglamento de Aplicación de la Ley.

⁸⁷ R.O. No. 77 de 15 de mayo del 2000.

Esta exención tiene su razón de ser por el servicio que prestan las entidades de educación superior a la ciudadanía, ya que ofrecen sus servicios educativos, muchas de ellas, sin fines de lucro.

En tal virtud, frecuentes son los casos que conoce el Tribunal Distrital de lo Fiscal cuando la Administración Tributaria Municipal pretende cobrar ciertos tributos a estas entidades, pero por existir esta exoneración, en múltiples fallos, se sentencia dando la razón a las entidades de educación superior por existir exención legal.

Para mayor abundamiento, transcribo la parte medular del fallo dictado dentro del Juicio de Excepciones No. 22004-1956-D, deducido por el Ing. Víctor Hugo Olalla; Rector de la Universidad Central del Ecuador, en contra del Director Financiero Tributario del I. Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, en donde se acepta la excepción de no ser deudor de tributos por inexistencia de la obligación tributaria ya que hay exención legal:

“QUINTO.- Entre las excepciones deducidas se encuentra la de inexistencia de obligación por exención legal, fundada en el artículo 83 de la Ley de Educación Superior. Respecto de la excepción alegada, la Sala toma en cuenta lo siguiente: a) De conformidad con lo previsto por el Art. 31 del Código Tributario, “sólo mediante disposición expresa de Ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal”. b) El Art. 83 de la Ley de Educación Superior, publicada en el Registro Oficial N° 77 de 15 de mayo del 2000, establece: “Los centros de educación superior públicos y particulares cofinanciados por el Estado están exentos del pago de toda clase de impuestos y contribuciones fiscales, municipales, especiales o adicionales, incluyendo la contribución a la Contraloría General del Estado (...); En el cobro de tasas, las instituciones y empresas públicas y privadas darán un tratamiento diferenciado a los centros de educación superior, reduciendo un porcentaje significativo de las tasas regulares vigentes”. c) El Art. 34 del Código Tributario establece: “Sin perjuicio de lo que se disponga en leyes especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales: 1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de Derecho Público y las entidades de Derecho Privado con finalidad social o pública”.- De lo expuesto se concluye que la Universidad Central del Ecuador se halla amparada por la exención prevista en el Art. 83 de la Ley de Educación Superior, vigente a la época de producirse el hecho generador, gozando, en consecuencia, de la exención de los impuestos adicionales e impuestos de otras instituciones al tenor de expresas normas legales tanto de la Ley de Régimen Municipal como del Código Tributario, mas no de tasas y de contribuciones especiales de mejoras.- (...).- Por los fundamentos expuestos, la Tercera Sala del

Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, acepta las excepciones deducidas al amparo de los numerales 3 y 10 del Art. 213 del Código Tributario, y declara la nulidad del auto de pago (...)."

En el mismo sentido véase las siguientes causas: 21583-1952-D y 22136-1940-C, deducidas por la Universidad Católica del Ecuador en contra del Municipio de Quito; 15027-1969-D y 22095-1945-B, deducidas por la Escuela Politécnica del Ecuador en contra del Municipio de Quito; y, 21025-1971 y 21819-1974 deducidas por la Universidad Central del Ecuador en contra del Municipio de Quito. Todas ellas, sentencias que otorgan la exoneración del pago de tributos municipales.

No cabe mayor análisis en esta norma ya que la exoneración se constituye en un derecho de los establecimientos de educación superior en razón del importante rol que cumplen en la dinámica de la sociedad. Claro debemos tener que, la exención se otorga si están cumplidos los requisitos que exige la Ley de Educación Superior y que son tomados en cuenta para sentenciar otorgándoles dicho beneficio.

- **LEY DEL ANCIANO**

Por demás justo es que se exencione a los mayores de sesenta y cinco años de edad, que no tengan un patrimonio mayor a quinientas remuneraciones básicas e ingresos mensuales de más de cinco remuneraciones básicas, se encuentren exonerados del pago de tributos fiscales y municipales.

Una de las razones es el hecho de que ellos ya aportaron para el desarrollo de nuestra nación, y, ella reciproca sus servicios prestados otorgando esta exoneración.

En el caso NO. 22078-1920-D⁸⁸, la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal esbozo el siguiente razonamiento para declarar la exención; así, tenemos:

“QUINTO.- El Art. 14 de la Ley del Anciano vigente a la fecha de producirse el hecho generador del impuesto, sustituido por el Art. 2 de la Ley 2001-51, publicada en el Registro Oficial Nro. 439 de 24 de octubre del 2001, textualmente expresa: “Exoneración de Impuestos.- Toda persona mayor de

⁸⁸ Deducido por el doctor Benjamín Cevallos Solórzano en contra del Municipio de Quito.

sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviera un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales.- Para la aplicación de este beneficio no se requerirá de declaración administrativa previa, provincial o municipal.- Si la renta o el patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente". Por su parte, el Art. 1 del Reglamento General de la invocada Ley, regula: "Para demostrar la calidad de beneficiarios de la Ley del Anciano bastará con la presentación de la cédula de ciudadanía".- Del examen de las constancias incorporadas al proceso se observa: 1) Que, del instrumento agregado a fs. 23 del proceso, se desprende que el compareciente José Benjamín Cevallos Solórzano, es nacido en la ciudad de Manta el 7 de septiembre de 1935, por lo que a la fecha de producirse el hecho generador del impuesto, correspondiente al ejercicio fiscal del 2003, superaba la edad de sesenta y cinco años prevista en la norma legal antes invocada; 2) Del certificado conferido el 24 de agosto del 2004 por el Jefe de la Administración Zonal (C) del I. Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, agregado a fs. 23 de los autos, se desprende que Cevallos Solórzano Benjamín figura como propietario de cuatro bienes raíces catastrados con los números 18531, 18530, 18529 (materia de la acción coactiva) y 18532, cuyos avalúos comerciales municipales sumados llegan al valor total de USD \$ 13.185, 17; valor que debe atenderse para efectos tributarios en virtud de lo expresamente señalado en el Art. 87 del Código Tributario; 3) Por expresa disposición de la Ley, para acogerse al beneficio de la exoneración prevista, no es necesario declaración previa de la Administración municipal; y, 4) Por el contenido del auto de pago y del título de crédito aparejado, es evidente que el tributo materia de la acción coactiva es el impuesto predial urbano y adicionales, y no se trata de tasas o contribuciones especiales de mejora.- Por todo lo expuesto, habiéndose justificado suficientemente la excepción propuesta, sin necesidad de más consideraciones, esta Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN**

NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, acepta la excepción prevista en el numeral 3 del Art. 213 del Código Tributario deducida por el doctor Benjamín Cevallos Solórzano, y declara la nulidad del procedimiento coactivo (...).

Esta excepción está más que justificada por lo expresado anteriormente y, de hecho, viene a constituirse en un derecho para todos quienes, cumpliendo con los requisitos que exige la ley, son beneficiarios de esta exención.

- **DECRETO S/N EMITIDO POR LA H. ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE a favor del Quito Tennis Club. Registro Oficial No. 163 de 16 de diciembre de 1944.**

Esta norma contiene un caso sui géneris de exoneración a un club privado, que sin lugar a duda nos ubica en una situación, hoy en el día, de privilegio.

No dudamos que en su momento, cuando por allá en el año 1944, se establecía este club, era necesaria esta exención por el hecho de que desarrollaba actividades deportivas y sociales. Mas, hoy, no se justifica por ningún lado la

existencia de esta exoneración, pues se trata precisamente de un club privado cuyo ingreso está restringido no solamente por la condición personal sino también por la económica, ya que el costo de la membresía es elevado. El artículo 2 de este decreto manifiesta: “El “Quito Tennis Club” queda exento para lo sucesivo del pago de impuestos y tasas fiscales y municipales”.

Dentro de la causa No. 21872-1930-D seguida por el Quito Tennis en contra del Municipio de Quito, se ha resuelto:

“QUINTO.- Al procedimiento de ejecución 010250779, iniciado en contra del Quito Tennis y Golf Club, se ha deducido también la excepción prevista en el numeral 3 del Art. 213 del Código Tributario, esto es, la “inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal”. Alega el excepcionante que, mediante el Decreto Legislativo de la Asamblea Nacional Constituyente expedido el 19 de octubre de 1944 y publicado en el Registro Oficial Nro. 163 de 16 de diciembre de 1944, se establece la exoneración de impuestos municipales a favor del Quito Tennis Club. Por su parte, la Administración municipal demandada en el escrito de contestación a la demanda se opone a la alegación del actor manifestando que la exoneración referida no tiene efecto en virtud de lo dispuesto por los Art. 31 y 32 del Código Tributario y Art. 331 de la Ley de Régimen Municipal.- Al respecto: a) La excepción planteada, fundada en la existencia de exención o dispensa de la obligación tributaria correspondiente, se encuentra contemplada en el numeral 3 del Art. 213 del Código Tributario; y, negada por

la Administración municipal demanda, configura una controversia sobre un punto de puro derecho, cuyo aspecto se contrae a dilucidar si, a la fecha de producirse el hecho generador del tributo, el sujeto pasivo se encontraba exento o exonerado de dicha obligación; b) De conformidad con el Art. 31 del Código Tributario: “Sólo mediante disposición expresa de la ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ella se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal”; c) El Decreto Expedido por la Asamblea Nacional Constituyente el 19 de octubre de 1944, publicado en el Registro Oficial Nro. 163 de 16 de diciembre del mismo año, en su Art. 2 estableció: “Art. 2.- el “Quito Tennis Club” queda exento para lo sucesivo del pago de impuestos y tasas fiscales y municipales”; disposición que, en cuanto se refiere a exoneración de impuestos municipales, se encontraba vigente a la fecha de verificación del hecho generador del respectivo impuesto, esto es del impuesto predial urbano y sus adicionales y recargo por solar no edificado del ejercicio fiscal 2003; lo que se encuentra corroborado por el texto del Art. 34 del Código Tributario, cuando, al referirse a las “Exenciones Generales”, textualmente expresa en su parte pertinente: “Sin perjuicio de lo que se disponga en leyes especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales”; debiendo quedar en claro que la obligación tributaria objeto de la acción coactiva no se refiere a tasas ni contribuciones especiales. Este pronunciamiento ha sido vertido invariablemente por esta Sala en casos similares, como puede observarse en el fallo No. 1417, pronunciado el 17 de diciembre del 2002, en el juicio Nro. 19648 seguido por el Quito Tennis en contra del I. Municipio de Quito y en el fallo No. 1398 pronunciado el 25 de noviembre en el juicio Nro. 19829, seguido entre las mismas partes, por concepto de impuesto predial urbano. d) Es inadmisibile la tesis esgrimida por la Administración municipal demandada de que, a la fecha de expedición de la norma especial dispensatoria a favor del Quito Tennis Club, no existía (así debe entenderse la alegación) el impuesto municipal a los predios urbanos, pues éste –según afirma- fue instituido posteriormente a la expedición del Decreto de la Asamblea Nacional Constituyente, cuando

*alega en su favor el texto del Art. 32 del Código Tributario; puesto que la existencia de dicho tributo es anterior a la norma especial dispensatoria; e) Finalmente, se observa que el título de crédito No. 20038023900 ha sido emitido involucrando tributos exentos (impuestos) y tributos no exentos (tasa por seguridad), afectándose de esta forma la ejecutividad de dicho instrumento.- Por lo expuesto y sin necesidad de más consideraciones, esta Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY**, acepta la excepción prevista en el numeral 3 del Art. 213 del Código Tributario deducida por Quito Tennis y Glof Club, y declara la nulidad del procedimiento coactivo N°...)"*

De cualquier manera, en base a lo estudiado en la presente investigación, esta exoneración vulnera todos y cada uno de los principios que rigen el sistema tributario.

CONCLUSIONES

Debemos tener claro que conceptualmente hablando, las exoneraciones –como instituto del derecho tributario- no son ni pueden ser un derecho o privilegio, pues, como hemos analizado ellas son un instrumento al que recurre el legislador para obtener ciertos efectos dentro de la sociedad. Pero ello, no significa que, por los efectos al aplicar esta institución, que sea la exoneración *per se* un beneficio o un derecho de quien es beneficiario del mismo.

Hemos observado que tanto en la doctrina como en las legislaciones estudiadas se ha detectado pronunciamientos, que al tratar sobre las exoneraciones, el legislador siempre se aleja de los condicionamientos bajo los cuales deben ceñirse la expedición de normas exentivas; las mismas que, de manera estricta se sujetarán a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario. Lo anterior, no significa que, por el hecho de la mala aplicación de este instituto, el mismo sea dañino o perjudicial al entender su existencia.

Queda en pie –al finalizar esta investigación- el llamado a que el legislador ajuste su actuación a derecho y no se deje llevar por sensacionalismos o actitudes demagógicas al buscar expedir normas tributarias que contienen exenciones en base a argumentos retóricos y no prácticos. La solución no es optar por la vía de la excepción y el privilegio, ya que ciertas exoneraciones pueden conducir a ello, por el hecho de la mala estructura que tienen.

Debemos tener claro, alineándonos a cierta parte de la doctrina, que ciertas exoneraciones o beneficios tributarios en general constituyen un gasto fiscal, ya que lo que no se recauda causa perjuicio a todos; por ello es imprescindible que se tenga en cuenta cuál es el beneficio social y cuál es la pérdida en la tributación. Analizar el costo-beneficio ya que, por el hecho de perseguir ciertos fines no se puede pervertir el sistema tributario yéndose contra los principios que lo sustentan y sobretodo contra la justicia.

Los beneficios tributarios buscan promover el ejercicio de ciertas actividades económicas o conductas sociales con fundamento en otros postulados

constitucionales, distintos del deber de contribuir, y reconocen abiertamente su función dirigista hacia los objetivos deseados por el legislador, por tal razón, serán válidos si se analizan desde el punto de vista del beneficio general.

Por los efectos de aplicación de las exoneraciones, en algunos casos, las mismas se constituyen en derechos para quienes son beneficiarios de las mismas, como lo hemos visto en los beneficios que consagra la Ley de Ancianos, que por la vulnerabilidad de quienes ampara, se justifica bajo las determinaciones en ella contenidas.

Debemos tener claro que el sistema tributario en general sufre grandes deterioros cuando las exclusiones del deber de contribuir no se inspiran en razonamientos sólidos de justicia, llegando a percibirse, muchas de las veces a éstas como privilegios.

BIBLIOGRAFIA

A. OBRAS JURÍDICAS

ALMEIDA GUZMÁN, Diego; *Curso de Legislación Tributaria Corporativa, una aproximación jurídico-práctica*, Primera Edición, Quito, Ecuador, 2001.

BOCCHIARDO, José Carlos; DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL, en TRATADO DE TRIBUTACIÓN dirigido por Horacio A. García Belsunce, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea; Buenos Aires, Argentina, 2003.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy; TRATAMIENTOS DIFERENCIADOS: UNA ARDUA CUESTIÓN TEÓRICA; en Memorias de las XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Tomo I; Cartagena de Indias; Colombia; 2003.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy; MARCO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO TRIBUTARIO, Segunda Edición Actualizada, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, Colombia, 1999.

FONROUGE, Giuliani; DERECHO FINANCIERO, Cuarta Edición; Tomo I.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *TRATADO DE TRIBUTACIÓN*, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.

LA ROSA, Salvatore; “Los Beneficios Tributarios”, en *TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO* dirigido por Andrea Amatucci. Bogotá, Colombia, Editorial TEMIS S.A., 2001.

LUQUI, Juan Carlos; *LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA*; Ediciones Depalma; Buenos Aires Argentina; 1989.

PIÑEROS PERDOMO, Mauricio, *INCENTIVOS TRIBUTARIOS*, en Memorias de las Vigésimo Segundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Tomo I; Cartagena de Indias; ICDT.

QUERALT; Juan Martín; y, otros, *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*; Duodécima Edición; Editorial Tecnos; Madrid, España, 2001.

MONTERO TRABEL, J. P.; *DERECHO TRIBUTARIO MODERNO*; Tomo I, Derecho Tributario Material, Volumen Primero, Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo; Uruguay, 1977.

MONTERO TRAIHEL, J. P.; *DERECHO TRIBUTARIO MODERNO*; Tomo I, Derecho Tributario Material, Volumen Segundo, Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo; Uruguay, 1980.

SPISSO, Rodolfo R.; DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000.

TELERMAN DE WURCEL, Graciela L., PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES, en TRATADO DE TRIBUTACIÓN, de Horacio García Belsunce, Tomo I, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.

TROYA JARAMILLO, José Vicente; Documento de Clase titulado: *EL NUEVO DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ECUATORIANO*; Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario; Quito, 1998.

TROYA JARAMILLO, José Vicente; TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS, en Revista de Derecho FORO, Número 2, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, Quito, 2003-2004.

VALAREZO GUERRERO, Jorge Isaac, LA FORMACIÓN DE LA LEY: UN ESTUDIO A PARTIR DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1998, Tesis Doctoral, Pontificia Universidad Católica de Quito, 2001.

VALDÉS COSTA, Ramón; *CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO*, Tercera Edición;

Editorial TEMIS S.A., Bogotá, Colombia, 2001.

B. DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL,

Editorial Heliasta S.R.L., Undécima Edición, Buenos Aires, Argentina, 1993.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA; Bibliográfica OMEBA, Tomo XI, Buenos Aires,

Argentina, 1977.

GLOSARIO DE DEFINICIONES JURÍDICO TRIBUTARIO, Ministerio de Finanzas y

Crédito Público; Dirección General de Rentas; 1992.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA; *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA;*

Vigésima Segunda Edición; Madrid, España, 2001.

C. LEGISLACIÓN

CODIFICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO No. 2005-009, Suplemento del
Registro Oficial No. 38 de 14 de junio del 2005 1998.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR; Registro Oficial
No. 1 de 11 de Agosto de 1998.

LEY NO. 2005-20 DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA NUEVAS INVERSIONES
PRODUCTIVAS, GENERACIÓN DE EMPLEO Y PRESTACIÓN DE
SERVICIOS, publicada en el Registro Oficial No. 148 de 18 de noviembre del
2005.

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY NO. 2005-20 DE BENEFICIOS
TRIBUTARIOS PARA NUEVAS INVERSIONES PRODUCTIVAS,
GENERACIÓN DE EMPLEO Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, publicado en el
Registro Oficial No. 307 de 6 de julio del 2006.

DECRETO S/N EMITIDO POR LA H. ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE a

favor del Quito Tennis Club. Registro Oficial No. 163 de 16 de diciembre de

1944.