

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría
en Derecho Tributario

Relación Jurídica Tributaria

Dra. Maita Lida Pazmiño Mena

2003

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 con 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.

.....

Dra. Lida Pazmiño M.

Setiembre 25 del 2003

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría
en Derecho Tributario

Relación Jurídica Tributaria

Dra. Lida Pazmiño

Tutor: Dr. Felipe Iturralde

2003

Quito-Ecuador

RESUMEN

Consustancial con toda relación es la participación, voluntaria o no, de dos o más elementos. En el caso de la relación jurídica tributaria, que es el objeto del presente trabajo, los elementos son el Estado y los contribuyentes. Es obvio que, en una relación así, la manera de entenderla y armonizarla es esencial, incluso, para la propia supervivencia del Estado.

En el primer capítulo se ha sintetizado las teorías y relaciones existentes hasta llegar al proceso de nacimiento de la obligación tributaria, lo cual nos permite, en el capítulo siguiente, adentrarnos en el tema principal del trabajo y analizar cada uno de los elementos que intervienen en esta relación.

Las relaciones que se establecen entre el Estado y el contribuyente siempre serán motivo de preocupación de la doctrina por su complejidad. Ignorar su trascendencia implicaría caotizar al derecho tributario que necesita de un orden claramente definido para su aplicación y desarrollo como ciencia. Por ello creemos que el Estado debe cumplir, al igual que el contribuyente, su rol y ejercer la potestad que le otorga la ley.

El estudio de la relación jurídica tributaria redundará en beneficio de todos quienes pretendemos mejorar las condiciones y optimizar la aplicación de las normas legales.

DEDICATORIA

A la memoria
del amigo y Maestro:
Dr. Euclides Ramón Figueroa

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina Simón Bolívar que, con su permanente preocupación, dedicación y superación, me ha permitido afianzar mi convicción en el ejercicio del derecho.

A los profesores, por posibilitar la exposición de ideas como un ejercicio de comunicación y con el mayor espíritu democrático.

Al Dr. Felipe Iturralde, por su atención y consejos para la consecución de este trabajo.

INDICE
RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

CAPITULO I

| | Pág. |
|--|------|
| 1.1.- Reseña Histórica.- Concepto. | 8 |
| La relación jurídica tributaria y el procedimiento de imposición | 25 |
| Crítica a la teoría de la relación obligacional | 26 |
| Superación de los esquemas obligacionales: Concepto de procedimiento de imposición | 30 |
| 1.2.- Principios del Sistema Tributario | 31 |
| 1.2.1.- Teoría de la relación de sujeción | 41 |
| 1.2.2.- Teoría del beneficio equivalente | 44 |
| 1.3.- Principio de legalidad | 45 |
| 1.4.- Relación de Derecho y no de Poder | 48 |
| 1.5.- Relación Personal, obligatoria no real | 53 |
| 1.6.- Proceso de nacimiento de la obligación tributaria | 54 |

CAPITULO II

| | |
|--|----|
| 2.1.- Obligación tributaria.- Concepto y características | 58 |
| 2.2.- Elementos de la obligación tributaria | 64 |
| 2.3.- Hecho imponible.- Concepto y doctrinas | 67 |
| Los aspectos diversos del hecho imponible | 72 |
| 2.4.- Presupuesto de hecho de la estructura de la norma jurídica | 75 |
| 2.5.- Efectos del hecho imponible | 78 |

CAPITULO III

| | |
|---|----|
| Fallos de triple reiteración. Comentarios | 81 |
|---|----|

CAPITULO IV

| | |
|--------------------------------|----|
| Conclusiones y recomendaciones | 89 |
|--------------------------------|----|

ANEXOS

| | |
|--|-----|
| ANEXO 1.- RECURSO DE CASACIÓN, pago indebido. | 94 |
| ANEXO 2.- RECURSO DE CASACION, juicio de excepciones. | 99 |
| ANEXO 3.- RECURSO DE CASACIÓN, indemnizaciones laborales | 102 |
| ANEXO 4.- RECURSO DE CASACION, juicio de excepciones. | 106 |
| ANEXO 5.- RECURSO DE HECHO, juicio de impugnación. | 108 |
| | |
| BIBLIOGRAFÍA | 111 |

RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

CAPITULO I

1.1.- Reseña histórica.- Concepto

El hombre al establecerse en un solo lugar dio origen a necesidades y retos que fueron superados gracias a la acción conjunta de los habitantes, quienes fijaron las pautas posibles para una convivencia armónica y el establecimiento de normas a ser acatadas por todos. Así nació la necesidad de la contribución colectiva para el Estado, quien organizó, creó normas y estableció prestaciones de carácter económicas. En un inicio se gravaron a los productos agrícolas, al comercio, a la herencia y luego fueron fortaleciendo la obra pública hasta estimar que era necesario un tratamiento serio, disciplinado, científico de las relaciones entre el ciudadano y el Estado.

El pensamiento tributario ha ido evolucionando a través de la historia en concordancia con el régimen económico imperante y las necesidades de desarrollo del grupo humano.

Catalina García Vizcaíno, relata que en la India, en los 300 años a. C., se destaca el Arthashastra o ciencia de la riqueza, cuyos principios fueron la base para que Adam Smith desarrolle las reglas clásicas de la recaudación tributaria.

En el antiguo Egipto, en la época de los Ptolomeo, existieron gravámenes sobre el consumo y los réditos; los papiros contienen información acerca de los impuestos que

debían pagar quienes cultivaban cereales.

En Atenas, se citan los impuestos sobre el capital de la "eisfora" que cubre las necesidades de guerra contra Esparta; la "liturgia, para fiestas públicas, gastos de lujo y otros sin mayor utilidad.

En Roma existieron impuestos como "vicesima hereditatum" (impuestos sobre la herencia), impuestos a las ventas. Durante el imperio Romano con la "Lex Julia Municipalis" surgieron localidades denominadas "Foro" y "Conciliabula" consideradas como ciudades independientes con administración propias y sus habitantes, llamados "municipes", tenían el derecho de ciudadanos con obligaciones de contribuir.

En épocas medievales, los reyes cobraban impuestos personales, al consumo y por tierras de acuerdo con su extensión, sobre presuntas formas de vida (tasas por número de hogares). La conquista imponía tributos a los pueblos conquistados. Los alzamientos, guerras, revoluciones han sido causas importantes para tributos injustos.

A fines del siglo XVII, se considera todavía rudimentario el ordenamiento jurídico del Estado. Luego de la Revolución Francesa se intenta aplicar los principios financieros basados en los de las ciencias políticas, sin resultados.

En el siglo XIX, las instituciones financieras comenzaron a ser estudiadas desde un punto de vista económico en los

tratados de economía política, bajo la influencia de la escuela inglesa. El derecho tributario, como disciplina científica, nace absorbido por la Economía o por el derecho privado.

La escuela germánica, con Albert Hensel, habla del derecho tributario autónomo que aplica los conceptos civiles con carácter de auxiliares. La evolución del derecho fiscal, en la escuela germánica, permite la creación de la teoría de la causa aplicada a los principios de capacidad contributiva de los cuales se derivaron los elementos de un sistema jurídico tributario.

En los Estado modernos se habla de sistemas tributarios y fiscales, incorporados a las cartas políticas de cada uno de los países. En materia fiscal, la doctrina, se refiere al Sistema como un conjunto de tributos que responden a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes.

En el Sistema Tributario, Según Mauricio Plaza Vega, existen tres teorías, sustentadas por Pierre Beltrame: a) Los sistemas de los países industrializados; b) Los sistemas fiscales de los países en vías de desarrollo; y c) los sistemas fiscales de los países socialistas.

a) Los sistemas de países industrializados, se caracterizan por un alto rendimiento fiscal, lo cual obedece, según el autor, a que "la capacidad contributiva global de una

nación varía en función directa a la producción económica"¹.

La Estructura fiscal, de los países desarrollados, es lograr una mayor participación del impuesto sobre la renta, mediante impuestos progresivos. La administración es muy compleja, a lo cual se suma los tratamientos diferenciales por la vía de las exenciones o de las alícuotas progresivas en procura de equidad y trato igualitario.

b) Los sistemas fiscales de los países en vía de desarrollo.- Asia, África y América se caracterizan por difíciles situaciones económicas, de atraso y de pobreza, corrupción, falta de fuentes de trabajo y la implementación de políticas serias que posibiliten programar el gasto y establecer un presupuesto real que permita a los estados un trabajo continuo.

La estructura fiscal tiene dos características: una marcada dependencia de impuestos indirectos y la participación significativa de la fiscalidad exterior. En estos países, los Estados se ven obligados a contratar préstamos, debido a sus condiciones de pobreza, lo cual hace que pierdan autodeterminación y autonomía política. Sus esquemas tributarios no obedecen a sus realidades, por lo cual son modificados constantemente volviendo ineficiente al sistema de imposición y recaudación de impuestos.

¹ Plaza Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, TEMIS, 2000. Pág. 578

c) Sistema fiscales de los países socialistas.- Esquema totalmente diferentes a los países capitalistas; éstos estados son dueños de los medios de producción, por lo tanto la estructura sobre políticas de impuestos son totalmente diferentes a nuestros países. A nivel internacional mantienen los esquemas establecidos por los países capitalistas.

Si observamos con detenimiento, todo el proceso tributario ha sido de constante cambio y evolución hacia estructuras y sistemas que permitieron el avance de los Estados en procura del bien común y en la creación de esquemas legales que regulan las relaciones entre el ciudadano y la administración central.

Los presupuestos establecidos en leyes dan origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tiene la obligación directa o indirecta de cumplir una prestación tributaria o fiscal, así afirma Francisco de la Garza.

Las relaciones fiscales son prestaciones de cualquier índole, en las que el Estado tiene la condición de acreedor; en cambio las relaciones tributarias son prestaciones de pago con los tributos o impuestos, tasas, contribuciones especiales.

Existen relaciones jurídicas como contenido de deberes de hacer o no hacer o de tolerar que puedan tener la condición de fiscales o tributarias.

En sentido amplio, la relación jurídica tributaria implica vínculos jurídicos que se producen en la aplicación de los

tributo; o, en sentido restringido, la relación jurídica tributaria implica facultades que la ley confiere a la administración para el cobro de un tributo al sujeto pasivo o tercero obligado.

También se considera a la relación jurídica tributaria, como el vínculo existente entre el sujeto activo, el Estado, y el sujeto pasivo, el contribuyente o un tercero obligado a la prestación, que genera derechos, obligaciones y deberes para las partes.

La relación jurídica tributaria no es igual a la relación del derecho privado; esta es bilateral en tanto que aquella actúa con criterio personal en una sola dirección, es decir, que el Estado en uso de su potestad exige el pago de un tributo a los contribuyentes, sin considerar su opinión para la determinación de un impuesto. La razón es simple, nadie permitiría la reducción de su patrimonio sino estuviera previsto en la Ley.

Varios tratadistas han considerado el tema de la relación jurídica tributaria con diferentes ópticas y premisas que se han reflejado en los conceptos que recogemos a continuación.

Giannini, considerado como el primero en establecer un concepto de relación jurídica tributaria, sostiene que "de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de la relación especial: la

relación jurídica tributaria' que es de contenido *complejo*..."²

Esta conexión comprende los vínculos existentes entre Estado-contribuyente y Administración-contribuyente dentro del ámbito seccional y de excepción, los cuales se desarrollan en formas autónomas pero limitadas y enmarcadas dentro de la ley.

El enfoque de la relación jurídica tributaria se vuelve complejo cuando genera efectos de diversa índole en la determinación del hecho generador, la cuantificación de una prestación, obligación de pago, formas de extinción y otras figuras que se darán en forma particular en cada caso.

Guilliani Fonrouge sostiene que: "La relación Jurídica - Tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra."³

Hensel al referirse a la relación jurídica tributaria manifiesta que es un vínculo obligacional mediante el cual el Estado tiene derecho a exigir una prestación, llamada impuesto, la cual constituye la esencia vital de la obligación de dar, pero que existen también obligaciones paralelas de tipo accesorio que nacen de ciertos actos administrativos. Para el tratadista no existe una diferencia entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria, simplemente conceptúa a las

²Giuliani Fonrouge, M. Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, volumen I, 1993, Pág. 388

³*op. cit*, Pág. 338

dos en una sola definición y se refiere a las obligaciones de dar como centro vital de la relación, sin desconocer a las obligaciones que nacen de actos administrativos que se ha denominado accesorias o formales.

Vanoni, sostiene que en la relación jurídica tributaria no existe obligación principal o accesoria, todas son autónomas, pero de contenido variado y no puede reducirse a la sola obligación de pagar.

Otros tratadistas incorporan una nueva figura en torno a la interpretación de la obligación tributaria única y sostienen que la relación jurídica tributaria permite establecer con mayor precisión la diferencia entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desconocer un vínculo común.

Blumenstein considera que la relación jurídica tributaria es determinante para establecer, por un lado, una prestación jurídica patrimonial y, por otro, un procedimiento de determinación para la fijación del impuesto, quedando establecido un carácter paralelo entre ambos deberes.

Berliri sostiene que la obligación jurídica tributaria no incluye solamente obligaciones de dar, ya que pueden existir deberes que no implique pagar sino simplemente hacer.

Villegas dice: "La relación jurídica principal es el vínculo de obligaciones que se entabla entre el fisco como

sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y el sujeto pasivo, que está obligado a la prestación"⁴.

De la relación jurídica se habla en doble sentido: a) el vínculo establecido por la norma entre circunstancia condicionante y consecuencia jurídica, y b) el vínculo establecido por la norma legal entre pretensión física como sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo o de aquel que la ley asigne.

La relación jurídica tributaria, analizada respecto de la estructura lógica de la norma, tiene dos aspectos importantes; el primero, supuesto hipotético (hecho imponible) hace factible el mandato de pago tributario contenido en la norma; y el segundo, el mandato tributario conectado al supuesto hipotético como consecuencia de su configuración, constituyéndose en el objeto de la norma dictada.

El contenido de la relación jurídica tributaria es discutido. Giannini sostiene que entre el estado y los contribuyentes surgen derechos y deberes mutuos que forman un relación especial y compleja que derivan en poderes, derechos y obligaciones para las partes. A la autoridad financiera corresponde obligaciones positivas y negativas y también derechos sujetos a su potestad. En este conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental que es el pago del tributo y

⁴ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Depalma, 5ta edición, 1992. Pág. 246

las facultades y deberes que nacen pueden ser producto de actos administrativos.

Ramírez Cardona define "La relación jurídica tributaria como el vínculo de derecho público entre el contribuyente y el fisco, es un concepto más amplio que el de obligación tributaria. Esta hace parte principal de aquella relación, pero no la agota. También comprende, la relación tributaria, las obligaciones accesorias o derivadas de la principal de pagar el crédito fiscal."⁵

Sergio de la Garza, clasifica a las relaciones jurídicas tributarias y fiscales en: Relaciones de naturaleza sustantiva, cuyo contenido es una obligación de dar o una prestación en dinero o especie. Las Relaciones formales son prestaciones de hacer, no hacer o tolerar.

Jarach, sostiene que la naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria es poner en relieve el núcleo fundamental del derecho tributario sustantivo, lo cual se logra separando las obligaciones y los deberes hacia la Administración de las otras relaciones, resumidas en los siguientes aspectos:

- a) "La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional.

- b) La relación jurídica comprende obligaciones y derechos,

⁵Cardona, Ramírez A. *Derecho Tributario*. Bogotá, Temis, Cuarta edición, 1990, Pág. 15.

tanto del Estado hacia los particulares o de éstos hacia Estado.

c) La relación jurídica tributaria es una relación simple y no compleja que abarca obligaciones de dar.

d) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de poder"⁶.

El derecho Tributario Sustantivo obliga al contribuyente o sujeto pasivo a la prestación del tributo y al Estado o sujeto activo a cobrar ese tributo que nace de la ley. En cambio cuando se trata de una relación de carácter administrativo existe la posibilidad de que la administración ejerza o no su facultad discrecional que se rige no por derechos-deberes sino por el criterio de apreciación y de oportunidad.

Con mucha facilidad se confunde los términos: relación jurídica tributaria con la obligación tributaria; a la primera definen los tratadistas como un conjunto de derechos y obligaciones; y, a la segunda, como una acto o conjunto de actos reglados.

Si consideramos a la relación jurídica como un macro universo la obligación tributaria u otras de carácter formal constituirían el núcleo. Para mejor comprensión, la obligación tributaria o sustantiva comprende al Estado y la Administración

⁶Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: tercera edición, Abeleto-Perrot, 1996, Pág. 369.

en general como los entes acreedores del tributo; en cambio las obligaciones formales se encuentran en el entorno de la relación, existiendo entre ellas total independencia en su accionar.

Sergio de la Garza, afirma: "Las relaciones tributarias sustantivas tiene el carácter de singular y transitorias, y quedan extinguidas en el momento del pago, de la prestación tributaria, las relaciones administrativas o formales, por el contrario tiene una relación de duración y se prolongan en el tiempo"⁷

El derecho tributario formal permite el surgimiento de obligaciones autónomas con relación a terceros pero subordinadas a la relación tributaria sustantiva o singular.

Las relaciones sustantivas y formales se distinguen en cuanto a su contenido, las relaciones sustantivas son siempre obligaciones de pagar una cantidad en dinero o especie, en cambio las relaciones formales son prestaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

Las relaciones sustantivas nacen siempre de la ley; las relaciones formales pueden nacer de la ley o también de actos administrativos determinados en la ley.

Nosotros añadiremos que la relación jurídica se encuentra

⁷ De La Garza, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. México, octava edición ampliada, Porrúa S.A., 1978, Pág. 654.

sometida a la norma y es ella la que atribuye determinadas consecuencias a los hechos que han dado origen a una relación, fijan derechos y obligaciones que comprometen o integran el vínculo entre personas. De la norma derivan derechos y facultades para el sujeto pasivo. Al sujeto activo le atribuye la posibilidad de obrar; al pasivo le impone el deber de dar, hacer o no hacer. Esta posibilidad de obrar, se convierte en acto mediante la exigencia que se cumpla la obligación. Y si esta no se realiza voluntariamente, el derecho-facultad se extiende hasta la intervención de los órganos competentes, a fin de que exijan el cumplimiento de la prestación, o apliquen la norma sancionadora que castiga la violación del orden jurídico.

Eusebio González dice: "La relación jurídica tributaria surge automáticamente nada más de realizarse el hecho imponible, esta es la idea clave, en que este momento surge para mí una obligación de pagar una cantidad y yo me convierto en deudor frente a un acreedor que es el estado"⁸. El hecho imponible es el elemento sin el cual no existiría la obligación tributaria, ubicándolo aún antes de la obligación tributaria, porque se hace imprescindible el presupuesto establecido por la ley para que exista el tributo y por ende la obligación tributaria.

La descripción material del hecho imponible surge de manera hipotética hasta que se cumple en la realidad, lo cual acarrea

⁸González, Eusebio. *Conferencias*. Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2001

como consecuencia potencial que el sujeto pasivo pague el tributo, hipótesis que no puede estar al margen de la Constitución o de las leyes existente sobre la materia, sino que debe demostrar capacidad contributiva de él o los individuos, quienes recibirán, por mandato de la Ley, el pago del tributo.

Pérez de Ayala y Eusebio González, explican que el fenómeno tributario debe ser examinado desde diversos puntos por la ciencia Jurídica, especialmente, los aspectos estáticos y dinámicos. Sostienen "El primero examina la situación legal (los derechos y las obligaciones, los poderes y deberes tributarios) de los distintos sujetos tributarios (activo y pasivo) en un momento determinado, y se plasma en el concepto central de la relación Jurídica: El segundo, la serie de situaciones sucesivas en que se encuentra o puede encontrarse esos mismos sujetos a los largo de diversos momentos, y se centra en conceptos básicos de "función" y Potestad tributaria."⁹

La perspectiva estática del fenómeno tributario considerar el comportamiento de los sujetos pasivo y activo en un momento determinado, se centra en conceptos y contenido de la relación jurídica obligacional

La perspectiva dinámica, sin desconocer lo positivo de la versión anterior, estima que es insuficiente como esquema

⁹Pérez de Ayala y Eusebio González. *Curso de derecho tributario*. Salamanca, Derechos reunidas, sexta edición, Tomo 1, Pág. 111.

explicativo, de la variada gama de situaciones que se podría producir entre el sujeto pasivo y activo con ocasión de pago de un tributo, pues considera que es necesario el estudio del proceso de formación y extinción de las situaciones jurídicas subjetivas nacidas de la realización del hecho imponible no solo de las obligaciones tributarias y de derechos de crédito.

El transito de los esquemas explicativos estáticos a los de carácter dinámico no son una novedad, sostienen los citados tratadistas, se manejaron a través de conceptos de la relación jurídica compleja y se introdujeron en esquemas de relación tributaria obligacional, lo cual produjo cuerpo híbridos lleno de contradicciones

Pese a lo manifestado anteriormente, se puede hacer uso de la distinción entre derecho tributario material o sustantivo y el derecho formal o administrativo; el primero, maneja la relación jurídica tributaria obligacional; y, el segundo, deberes no obligacionales. Pese a los vicios y virtudes de las clasificaciones tradicionales, no hay muchas cosas que marquen una división radical, más existen cosas que los unen más que aquellas que los separan.

La norma creadora del tributo fija un ratio en el presupuesto de hecho, no liga, sin embargo esta situación da origen al nacimiento de la obligación tributaria conectada al pago de un tributo y a la realización del hecho imponible. Puede existir ligada a esa realización una serie de situaciones jurídicas instrumentales, cuyo desarrollo progresivo

determinará el acto final que constituye el presupuesto al que se ha conectado el efecto que agota el ratio del tributo.

El estudio del fenómeno tributario no debe estudiarse desde la perspectiva de la relación jurídica compleja, o bajo la equívoca distinción entre normas materiales e instrumentales, debe conducirse el estudio a la específica distinción de los presupuestos materiales o instrumentales y a los efectos jurídicos que su realización genera para llegar a un proceso de formación y extinción a través de un procedimiento.

Los autores citados, sostienen, que el estudio del fenómeno tributario desde la perspectiva dinámica no puede ligarse al concepto de relación jurídica, ni a la distinción de derecho Tributario material o formal, debiendo reconducir a la consideración específica de los distintos presupuestos materiales o instrumentales y consiguientemente al estudio de los efectos, es decir al examen de las situaciones jurídicas generadas y a las diversas relaciones que se producen. Los esquemas explicativos de carácter dinámico, según los autores son más cortos.

Se plantea en concreto:

1. El estudio de diversas situaciones jurídicas subjetivas que surgen por aplicación de los tributos
2. Encajar esas situaciones a los esquemas de la relación jurídico-tributaria o de procedimiento de imposición.

3. Estiman que todas ellas son producto o el resultado del ejercicio de la potestad, cuidando no confundir la función con el procedimiento porque son dos conceptos distintos en el plano jurídico.

Los autores citados, manifiestan que desde el punto de vista doctrinario, los esquemas de tipo dinámico son los que permiten diferenciar los momentos de creación y aplicación de la norma tributaria, tomando en consideración los mecanismos que puedan servirse el Estado o administración seccional para pretender el cumplimiento de una prestación tributaria.

Mafezzini, citado por los autores Ayala y González, manifiesta que el presupuesto del tributo y los efectos jurídicos que de él se derivan no son fenómenos separados, sino que juntos parten de la misma realidad jurídica, el "presupuesto del tributo es una situación fáctica, un hecho constitutivo de la experiencia humana que el ordenamiento jurídico toma en consideración, atribuyéndole la calificación propia y transformándola en un hecho imponible; los efectos jurídicos del presupuesto son situaciones subjetivas que el ordenamiento jurídico hace surgir precisamente por el hecho de haber atribuido al presupuesto dicha calificación y haberlo elevado a hecho imponible".¹⁰

Los efectos que se atribuye a la norma acreedora del tributo son: Los primeros, llamados a ser considerados en el plano estático, se centran en el estudio del hecho imponible,

¹⁰ *op. cit.*, Pág. 116

poniendo atención a las capacidades económicas susceptibles de imposición para valorar la legitimidad del tributo; los segundos, su objetivo radica en el hecho imponible en relación a los efectos jurídicos subjetivos de creación proyectado al análisis estático del fenómeno tributario, en procesos de formación y extinción.

La relación jurídica Tributaria y el procedimiento de imposición

La teoría moderna se centra en la definición y diferenciación de las situaciones subjetivas (potestad, derechos subjetivos, obligación tributaria y deberes no obligacionales) en el estudio de las conexiones que existen entre las mismas, en la posibilidad o imposibilidad de reconducir algunas de ellas (algunas como potestades y ciertos deberes no obligacionales) al esquema de la relación jurídica. En este orden, el concepto de derecho impositivo resulta un intento de solución, pero insuficiente para contener, canalizar y satisfacer toda la evolución en la relación con los puntos polémicos antes indicados.

Las modernas teorías han examinado, a profundidad, las tendencias, y han determinado que este enfoque es el científicamente más rentable, a diferencia de lo que ocurre con las teorías sobre la relación tributaria.

Crítica a la teoría de la relación obligacional

La crítica al esquema de la relación jurídica obligacional, señala a esta como una construcción dogmática del tributo, conjuntamente con otros de diverso nombre y categoría técnicos como potestad de imposición, función tributaria, procedimientos de imposición. Destacan y valoran los aspectos administrativos del tributo para hacer, sin duda, un tratamiento potencial de éstos fuera del esquema de la relación tributaria.

La evolución dogmática tiene dos aspectos interesantes:

1. Establece un replanteamiento de las relación tributaria principal y la ley tributaria material; y,
2. Destaca la supremacía y poder de la administración fiscal frente al administrado por su condición de acreedor del tributo y de la situación del administrado como deudor

Las reacciones ante las concepciones amplias de la relación jurídica tributaria dificultan las relaciones entre el derecho material y el formal. La crítica se basa en la necesidad de una depuración dogmática de las situaciones activas y pasivas que aparecen con ocasión de la aplicación de tributo.

Frente a estas ideas, la doctrina clásica agrupa a una y otra en conceptos amplios de derecho subjetivos, por un lado, y obligaciones y deberes, por otro. Fundamentalmente se ha

iniciado una evolución que incluso rechaza las soluciones técnicas propuestas y aplica al derecho tributario las categorías aceptadas por el derecho administrativo.

Se destacan, así, las situaciones activas de la administración, entre potestad y derecho subjetivo. Respecto del administrado predomina el deber particular y no la obligación.

Los esquemas modernos determinan nuevos planteamientos de las relaciones existentes entre la obligación tributaria o deuda tributaria y la Ley. La doctrina clásica plantea, dos posturas. Para unos la deuda tributaria, el derecho de crédito del Estado, nace de la relación del hecho imponible establecido en la Ley. Para otros, hace falta que entre la ley y el nacimiento del derecho de crédito del Estado, de la deuda tributaria, se realice una actividad de la administración o del administrado que se plasmará en acto constitutivo de la deuda tributaria. Los defensores de la relación jurídica optaron por la primera solución.

Los nuevos esquemas dogmáticos permiten un replanteamiento y sostienen que de la realización del hecho imponible no nace en forma inmediata un derecho subjetivo de crédito al tributo, a favor del Estado, sino solo un comportamiento debido por parte del contribuyente, establecido en la ley, que debe calificarse no como obligación de la administrado, sino un deber jurídico frente al cual no hay derechos subjetivos del Estado.

En todo caso, la administración, en forma previa, debe ejercer una potestad administrativa, no dirigida a hacer efectiva la deuda, que aún no ha nacido, sino a velar por el cumplimiento de la ley:

- a) Verificando si el contribuyente está o no sometido a la Ley, es decir si se produjo el hecho imponible;
- b) Realizado el hecho imponible, si cumplió con lo que la Ley le ordena;
- c) Si el cumplimiento de la Ley fue correcto;
- d) En caso de cumplimiento parcial o incumplimiento, concretar cual es la prestación debida por el contribuyente.

Solo después del acto administrativo en favor de la administración, el poder jurídico se pone en marcha para lograr la prestación adeudada por el contribuyente; en ese momento nos encontramos frente a la deuda tributaria y al derecho de crédito y por lo tanto a una relación jurídica tributaria obligacional entre el estado y el contribuyente.

De los tributos, sin imposición del presupuesto de hecho, puede nacer un deber tributario a cargo del contribuyente, frente al que no existe un derecho de crédito por parte del Estado sino un poder abstracto que está destinado a asumir un contenido concreto en función de los acontecimientos posteriores, tales como el cumplimiento o incumplimiento del deber nacido del presupuesto, mientras que el deber tributario del contribuyente surge y tiene un contenido preciso.

Como consecuencia de este razonamiento se establece que entre dos situaciones jurídicas subjetivas no existe correlación, pero, sin embargo, parece perfecta en todo la relación entre crédito y deuda; circunstancia que, unida al desarrollo autónomo del deber tributario y del poder de imposición, determina que el deber tributario del contribuyente no constituye obligación tributaria, toda vez que su exacto cumplimiento le libera frente a la ley, pero no al beneficio presunto de acreedor que no solo ha de negarse o extenderse el justificativo liberatorio, sino que, además, prosigue con las investigaciones para dar con el hipotético incumplimiento. En conclusión, entre situaciones subjetivas no existe correlación; que, sin embargo, aparece perfecta en la relación entre crédito y deuda.

Esta circunstancia, unida al deber tributario y del poder de imposición, así como a la relación de necesaria sucesión cronológica que la ley establece en las dos situaciones jurídicas subjetivas, lleva a la conclusión de que tales situaciones no forma parte de la relación jurídica.

Más acertado parece identificar en el deber tributario y en el poder de imposición dos situaciones jurídicas subjetivas autónomas, dispuestas a dar lugar a un conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: procedimiento de imposición

Superación de los esquemas obligacionales: Concepto de procedimiento de imposición

La doctrina moderna señala al procedimiento de imposición como: "... una noción alternativa o complementaria de la relación jurídica, que es el instrumento de conexión entre situaciones jurídicas subjetivas recíprocas"¹¹.

De la ideas vertidas anteriormente, y aceptando la clasificación, observamos que los tributos pueden ser determinados con acto de imposición o sin acto de imposición. De éste último pueden nacer deberes tributarios a cargo del contribuyente, frente al que no existe un derecho de crédito para el ente impositivo, sino un poder abstracto, sujeto a situaciones posteriores, tales como el cumplimiento o incumplimiento del deber nacido del presupuesto. El deber tributario del contribuyente surge en forma inmediata y tiene un contenido preciso, del cual se establece que el deber tributario del contribuyente no constituye una obligación tributaria, porque su cumplimiento le libera frente a la ley pero no frente al beneficiario del presunto acreedor que puede negarse a extender recibo liberatorio y, además, puede continuar con averiguaciones para dar con incumplimientos. Por lo tanto, entre estas dos situaciones jurídicas subjetivas no existe correlación, pese a que aparece obvia en toda relación entre crédito y deuda. Esta circunstancia unida al desarrollo autónomo del deber tributario y del poder de imposición lleva a

¹¹ Pérez de Ayala y Eusebio González. *Curso de derecho tributario*. Salamanca, Plaza universitaria, sexta edición, Tomo 1, 1994, Pág. 131.

la conclusión que estas situaciones no forman parte de la relación jurídica.

El procedimiento de imposición y el deber tributario son situaciones jurídicas subjetivas autónomas, aptas para dar lugar a actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición representa una noción alternativa o complementaria a la relación jurídica.

1.2. Principios del Sistema Tributario

Las teorías y planteamientos de varios pensadores han fortalecido los principios del sistema legal han sido incluidos en el ordenamiento jurídico de los países.

En la época de los Cameralistas, durante los siglos XVII y XVIII, en Alemania, aparecen nociones de administración, gobierno, economía, política economía y de finanzas públicas, fueron los primeros en referirse a la ciencia pública.

A los Fisiócratas, se les atribuye el primer intento de crear un sistema científico de economía, macroeconomía y fueron los creadores de la teoría del producto neto con relación a la actividad agrícola y sostuvieron que la mejor forma de ayudar al crecimiento económico era eliminar las trabas estatales e individuales.

Pensadores como: Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Miller, Bastiat, Senior, Ferrara, Adolfo Wagner, marcaron un

época y sus planteamientos fueron motivo de estudio y discusiones

Adam Smith, fue el propulsor y defensor de 2 temas importantes: El papel del Estado y de las doctrinas de imposición. El Estado, manifiesta, no debe intervenir ni interferir en la economía dejándola en la libre iniciativa individual, su actividad debe dirigirla a la defensa exterior, seguridad, justicia interior, trabajos públicos y educación de la juventud o de cualquier edad.

Respecto de la imposición, manifestó que los ingresos individuales tiene tres fuentes: rentas, beneficios y salarios

Smith establece los siguientes principios:

Principio de Igualdad o de Facultad.- Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sustento del gobierno en proporción de sus capacidades o rentas que ellos gozan bajo la protección del Estado, conceptos manejados por los principios de igualdad y proporcionalidad conocidos. Respecto al pensamiento financiero que lo analiza como capacidad contributiva lo equipara con el principio de Beneficio.

Principio de Certeza.- Los impuestos que cada individuo debe pagar deben ser reales y no arbitrarios. Respecto al tiempo, manera y cantidad deben expresarse en forma clara y simple para su mejor comprensión, lo cual hacer referencia a los fundamentos del principio de legalidad del impuesto y a la exclusión de la

discriminación.

Principio de Comodidad.- Todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo que el contribuyente deba pagarlo.

Principio de la Economicidad.- Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal que se pueda mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal, eliminando todo sacrificio del contribuyente.

David Ricardo plantea, respecto de la imposición, que debe darse el rango científico igual a la economía política, con el objeto de estudiar la incidencia de los impuestos que afecta la renta de la tierra, a diferencia de aquellos que recaen sobre productos brutos. El impuesto que se asume como base del producto bruto de la tierra, modifica el costo de la producción del producto marginal y, por tanto, el precio del mercado, lo cual determina que este impuesto se traslada al consumidor.

Esta teoría del impuesto ha sido extendida por la doctrina económica a todos los fenómenos de renta diferenciales o rentas excedentes. Sirvió de modelo para la teoría de los efectos de los impuestos sobre los beneficios empresariales del comercio y de la industria; realizó comparaciones entre los impuestos extraordinarios y un empréstito como instrumentos para financiar el gasto extraordinario y señaló como base de inversión de empréstitos con adecuados planes de amortización.

Jonh Stuart Mill y su Teoría del Sacrificio.- Continuator de los ideas de Smith, refuta el principio de la teoría del beneficio y la remplaza con el principio de la capacidad contributiva iguales a los principios de igualdad, proporcionalidad y minimización del sacrificio que viene a constituir la imposición progresiva, mientras, afirma, que el principio de beneficio implica impuesto regresivo. Stuart sostiene que el principio de igualdad del impuesto equivale a igualdad de sacrificio.

Su aporte consiste en la teoría de la doble imposición sobre el ahorro, postulado recogido por la política fiscal que aboga por la exención del ahorro por razones de estímulos la formación de capital y desarrollo económico.

Bastiat y Senior, pensadores que definen al fenómeno financiero como un fenómeno de cambio y de precios. Esta corriente doctrinaria pretende unificar la economía y las finanzas públicas mediante lo que ellos llamaron el fenómeno del cambio y precio.

Jean Baptiste Say, reconoce que el fenómeno es de cambio por el cual el Estado recauda impuestos y a la vez presta servicios; pero al no considerar a éstos como bienes inmateriales, determina a la actividad financiera como un fenómeno de consumo y no de creación, ni de cambio de riqueza.

Francisco Ferrara, introdujo conceptos filosóficos e históricos del impuesto. El concepto filosófico del impuesto se

estima como una contraprestación de los servicios que el Estado ofrece a los ciudadanos por el cual debería denominarse contribución.

El impuesto no es un bien o un mal, es una sustracción de un valor en la producción de otro.

Los principios anotados son analizados y evaluados por los países y se consagran en sus respectivas Constituciones Políticas, sistemas legales y en el modelo de Código Tributario.

Nuestra Constitución Política al referirse a los principios que han de regular al Régimen Tributario, dice:

"Art.256.- (Principios tributarios).- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad..."¹² (58).

El Régimen Tributario Interno Ecuatoriano se fundamenta en los principios de:

Principio de legalidad. Comprende la facultad establecida por la Ley para modificar, extinguir o exonerar tributos; la razón se fundamenta en la obediencia que las personas prestan a sus gobernantes para dar cumplimiento a los preceptos legales y la finalidad de este principio es afianzar la seguridad jurídica,

¹² *Constitución Política de la República del Ecuador*. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2001, Pág.58.

mediante la aplicación de conductas debidas que se encuentran definidas por la ley, así el gobernante sabrá que esta permitido o que debe omitir. En consecuencia, la ley es la que establece qué tributos son los exigibles o no; y, además determinará el objeto imponible, los sujetos activos y pasivos o responsables, cuantía, exoneraciones, deducciones, reclamos y recursos, formas y procedimientos, es decir en su conjunto, regulará la relación jurídica en todo su extensión, y hará factible el cobro del tributo o sancionará a aquellos de no acaten la ley.

Principio de generalidad. Las leyes tributarias son dictadas para todos los elementos que integran un conglomerado social, concediendo beneficios, exenciones y gravámenes, pero lo importante es que sean conocidas y aplicados para todos sin discrimen.

Principio de igualdad. Como situación, surge de la teoría de igualdad social, que pretende dar fin a privilegios o mejorar las condiciones de vida, buscando una justicia social y legal. Como principio, descansa sobre los postulados establecidos en los cuerpos legales existentes que prohíben el discrimen en razón de la raza, color, sexo, idioma, religión, etc. Dentro del sistema impositivo, crear un sistema equitativo de pago de impuesto.

Principio de proporcionalidad. Se basa en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en consecuencia es la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria

considerando sus situaciones personales, debiéndose tomar en cuenta las variaciones sociales y económicas, dejándose un mínimo aceptable de subsistencia y tratando de eliminar las desigualdades del sistema tributario.

Principio de no confiscación. El Estado garantiza la propiedad privada, como parte fundamental del desarrollo de los países, pero atenuado por la existencia de tributos, ya que éste viene a constituir una especie de precio que se tiene que pagar para vivir en sociedad. El Estado lo impone y constituye una forma de apropiarse de la riqueza privada. Este principio aplicado al ámbito fiscal se encuentra dirigido a que la sociedad tenga la oportunidad de ahorrar e invertir y sobre esta base crear el desarrollo económico y social de nuestros países.

El principio de la irretroactividad. Significa que el legislador y el Juez no pueden despojar a los individuos de los derechos adquiridos; en otras palabras, una ley retroactiva actuaría sobre hechos anteriores o pasados y lesionaría los derechos adquiridos bajo el imperio de leyes anteriores.

En materia tributaria, normalmente, las leyes deben aplicarse durante un período, pero los problemas más complejos se presentan cuando en ejercicio de la facultad o derecho o situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley y es substituida por otra que ya no consagra el mismo derecho. Con frecuencia la ley debe manejar no solamente los hechos acaecidos durante su vigencia sino también las consecuencias jurídicas que se

producen aún en la vigencia de la nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto del derecho adquirido o la nueva situación constituida.

Compartimos plenamente la clasificación realizada por Luchena Mozo, en relación a las teorías en torno a la relación jurídica tributaria, quien resume de la siguiente manera:

a).- El tributo como manifestación de imperium.- Todo Estado asume para sí la determinación de los tributos, desde la perspectiva Constitucional, se destaca la supremacía de su potestad de imperium, sin límites a sus mandatos. El Estado queda investido de la facultad de crear normas, modificarlas y aún extinguir las si lo cree oportuno hacerlo.

Los tributos tienen relación directa con la libertad, pues al establecerlos no pueden incurrir en excesos que atenten contra los derechos fundamentales.

La Constitución Política de la República del Ecuador, en el Art. 256 dice:

"...Los tributos, a más de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

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

todos los habitantes del país."¹³

b).- Teoría de la relación jurídica obligacional. Hensel, Gianini, Berliri, Blumenstein fueron los principales defensores de esta teoría, pues consideran que la relación jurídica se encuentran reguladas por normas establecidas en la Ley, tendientes a regular las relaciones existente entre el sujeto pasivo y el contribuyente o un tercero obligado.

La relación jurídica tributaria tiene como núcleo principal a la obligación tributaria, la misma posee un contenido pecuniario, nace en la ley y es derecho público.

La Ley de Régimen Tributario Ecuatoriano señala en su Art. 14 "Obligación Tributaria, es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una o prestación en dinero, especie o servicio apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la Ley."¹⁴ (13).

La relación obligacional, es producto de la ley y como tal el tributo, por ello se descarta que sea considerado como el ejercicio de poder.

c).- La teoría de la relación jurídica tributaria de contenido

¹³ *op. cit.*, Pág. 58.

¹⁴ *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito: tomo 1, Ediciones Legales, 2001, Pág. 13.

complejo, así lo determina Giannini por los efectos de diversa índole en la determinación del hecho generador, la cuantificación de la prestación, formas de pago y extinción de la obligación; a ello se suman otro tipo de obligaciones accesorias, deberes o derechos distintos a los enunciados.

d).- Procedimiento de imposición, nace como consecuencia de la insuficiencia de la tesis de la relación jurídica obligacional de contenido complejo para explicar la variada gama de deberes, derechos que pueden vincular al Estado y los contribuyentes.

Las situaciones de los mismos sujetos activos y pasivos se analizan bajo la óptica de diversos momentos o fases; no interesa la concepción del tributo bajo los moldes tradicionales, ni centra sus estudios en procesos de formación y extinción de todas las condiciones subjetivas nacidas de su realización.

Autores italianos desarrollan enfoques dinámicos del instituto del tributo a través de lo que denominaron procedimiento de imposición.

Pérez de Ayala y González García explican que la doctrina reciente pugna por cambios en la construcción dogmática del tributo, desde el esquema central básico de la relación jurídica hasta un planteamiento más flexible, en el cual la relación tributaria es uno de los dogmas junto con otros que con nombres y categorías técnicos como potestad de imposición, función tributario, procedimiento de imposición, valorizan y

destacan los aspectos administrativos del tributo.

En donde se ve reflejado la mayor fuerza dogmática tributaria es en el estudio anticipado de los ingresos de la realización del hecho imponible, entendiéndose, los ingresos anticipados denominados pago a cuentas de la futura obligación tributaria que tienen el carácter de previo a la realización del presupuesto de hecho que da lugar a su nacimiento.

1.2.1.-Teoría de la relación de Sujeción

Las teorías que sustentan la relación Jurídico-Tributaria son, para Adolfo Arrijo Vizcaino, la Relación de Sujeción y la Teoría del Beneficio Equivalente.

Al tratar la Teoría de Sujeción el tratadista citado manifiesta: "La relación jurídica Tributaria se Justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado."¹⁵ (11).

La potestad del Estado, explica la teoría de sujeción, es entender cuales son las situaciones en torno al conglomerado social, por ello es que conocemos un Estado legislador y fuente de normas primarias, ante él, los ciudadanos tienen derechos a exigir que el poder legislativo adecue sus principios formales y materiales que constitucionalmente vincula a ese ejercicio del poder legislativo; creador de normas potestativas que tiene

¹⁵Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México, Décima tercera edición, Themis, 1998, Pág. 11.

como título al gobierno o administración pública. El administrado o sujeto pasivo puede hacer uso de la jurisdicción para hacer valer sus derechos ante Organismos contenciosos-administrativos u otros de jerarquía superior.

Juan Martín Queralt dice: "El poder tributario deja de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en ejercicio de competencias..." o "El poder tributario es una de las vertientes que integran el poder financiero, concebido como poder para regular el ingreso y el gasto públicos."¹⁶

La interrelación entre Estado y ciudadano es necesaria para la convivencia, creando derechos, deberes recíprocos y mecanismo de control en ambas direcciones para que prevalezca la ley y se tutele el derecho de cada uno de ellos, con el amparo de las normas vigentes.

El Estado, en ejercicio de su responsabilidad pública y las facultades que gozan sus entes territoriales representativos de intereses primarios, establece un sistema de ingresos para salvaguardar, por un lado, la existencia del propio Estado y hacer posible el cumplimiento de sus fines; y por otro, para contribuir con los organismos seccionales autónomas.

¹⁶Queralt, Juan Martín. *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá, Dirigido por Andrea Amatucci, T. I, Temis S.A., 2001, Pág. 144.

La Constitución Política vigente en nuestro país incluye reformas referentes a las potestades tributaria de creación, y a la potestad de imposición; la primera es propia del Congreso para crear, modificar o suprimir tributos, la que se otorgó, mediante la reforma citada, a los Organismo seccionales autónomos (Art. 141 No.3) y otros Organismos públicos; en cambio la potestad de imposición, es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones para sus fines a los ciudadanos que se encuentran en su territorio y tiene estrecha relación con el contenido del Art. 3 del Código Tributario que se refiere a La reserva de ley.

Para optimizar su gestión, El estado, estableció esquemas administrativos de descentralización y delegó potestades a los organismos seccionales y de excepción, que buscan introducir nuevas formas de representación y participación, que apunta hacia una redistribución de los recursos públicos, mediante reformas que permitan dejar una Estado obsoleto y convertirlo en ágil y eficiente mediante la delegación de competencias a nivel administrativo. La delegación de poder significa crear autonomías de gestión en las cuales van incluidas la imposición de tasas y contribuciones especiales con el objetivo de dinamizar la obra social, sin que por ello haya renunciado a los principios básicos de generalidad, igualdad, proporcionalidad, eficiencia y economía programada del gasto publico.

1.2.2.- Teoría del beneficio equivalente

Esta teoría se encuentra defendida por la escuela anglosajona de Derecho Público y de Económica Política, destacándose Hugh Daltón y Simón Kuznets, quienes expresan que los impuestos tienen como finalidad financiar los servicios públicos: "el valor de los servicios que el gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan"¹⁷.

Los impuestos no solamente financian servicios públicos, sino también otras actividades, de interés social, propias del Estado.

Esta teoría de beneficio equivalente en cierta forma justifica la existencia del tributo y de toda la relación jurídica tributaria. El Estado, comparte responsabilidades en el sentido de mejorar y ampliar las condiciones de vida social con beneficio colectivo y personales, por su parte, el contribuyente se encuentra en la obligación de acatar la exigencia del Estado, por el beneficio obtenido y pagar sus tributos en la forma señalada en la Ley; de no haber beneficio en doble sentido, resultaría difícil la aplicación de una tasa.

Las legislaciones de varios países contemplan disposiciones en el sentido de que es obligación de los ciudadanos de un país contribuir al gasto público, en forma

¹⁷Kuznets, Simón. *National Income And Its Composition*. New York, 1941. Vol.II, pág. 426, obra citada por Arrijoja Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis S.A., primera edición, 1982, Pág. 12.

equitativa y de acuerdo con su capacidad contributiva.

1.3.- Principio de legalidad

La constitución prevé que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no le permite; la razón se afianza en el principio de seguridad jurídica, mediante la predeterminación de conductas, de modo que gobernantes y gobernados pueden conocer con anticipación que esta permitido u omitido.

El principio de legalidad se nutre de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, ya que el primero impone un orden racional a fin de que las normas sean claras completas y precisas, en cambio la segunda permite una aplicación concordante de la norma legal vigente en cada período o tiempo, lo cual elimina la arbitrariedad.

En materia tributaria, el principio de legalidad debe ser analizado desde la facultad que tiene el Estado para obligar al sacrificio patrimonial, siempre que la ley lo establezca. Por acto legislativo no se regulan los elementos fundamentales del tributo, tan solo se produce su creación.

El principio de legalidad tiene la virtud de nacer de la ley, obligar y permite la apertura a mecanismos revisores previsto en la jurisdicción, se puede conectar con otros principios para su mejor aplicación.

Para Giannini, el principio de legalidad o de reserva de ley, es considerado como la norma sobre la normativa, de allí la necesidad que conste en el texto constitucional. Su función principal consiste en poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado.

La doctrina considera que el principio de reserva de ley distingue dos modalidades:

1.- Acto legislativo primario, solamente se crea el tributo, pero no se establece sus elementos;

2.- El principio de reserva de ley, en materia determinadora, puede ser considerada bajo dos aspectos: como reserva absoluta se encuentra regulada por la ley y como reserva relativa o atenuada consiste en exigir la presencia de la ley tan solo para determinar los elementos fundamentales o identificar la prestación,

Eusebio González, considera que el principio de reserva de ley puede ser abordado en doble sentido, el primero en sentido positivo, proclama que la fuente de producción jurídica solo tiene amparo en la ley; en sentido negativo, la aplicación del principio supone exclusión de cualquier otra potestad normativa

En sentido positivo, lo lleva a considerar que el contenido del principio de reserva de ley puede ser tratado como: a) que la ley se limita a crear un tributo; b) luego

regula los elementos materiales y formales de la relación tributaria; c) regula los elementos fundamentales de la relación tributaria.

El segundo o sentido negativo, se refiere a la distribución de potestades normativas cuyo contenido se puede resumir de la siguiente manera: a) El gobierno no puede normar sobre aquellas materias constitucionalmente cubiertas por el principio de reserva de ley; y, b) En las materias en las que el ejecutivo goza de competencia ha desarrollado potestad reglamentaria, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

La administración está facultada para hacer todo cuanto la ley le permite o aquello para lo cual cuenta con expresa o genérica atribución legal, su gestión se encuentra acompañada por la presunción de legalidad que acompaña a todos sus actos, pues de no ser así, existe la posibilidad de impugnación ante los Tribunales, cuando surge dudas, respecto a la legalidad de su actuación.

La administración, como representante del Estado, busca optimizar y reforzar su actuaciones frente a los crecientes y complejos sistemas tributarios modernos, para evitar el fraude y la evasión, para ello ha sido necesaria una constante preparación y eficacia de sus mecanismos de aplicación de la ley e inclusive a dejado su ámbito interno en busca de leyes afines con otros sistemas legales a los cuales se ha integrado en forma oportuna.

El principio de legalidad vinculado al principio de seguridad jurídica garantiza un trato igual ante la ley, evita las arbitrariedades y abusos, es el generador de certeza, por un lado, y, por otro, el papel de ley como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. Estos dos principios no son fáciles de diferenciarlos, actúan siempre juntos en la aplicación de ley.

El principio de legalidad, por su importancia y trascendencia se encuentra presente en todas las estructuras legales internas y externas del Estado, su real función es poner límite a la potestad normativa del Estado y regular sus actuaciones.

Su vinculación con el principio de seguridad jurídica permite asegurar que los derechos naturales e imprescriptibles del hombre se cumplan bajo esquemas que la ley faculta como garantizador de un trato igual de todos, medio generador de certeza (exigencia primaria del principio) frente a las posibles arbitrariedades.

1.4.- Relación de Derecho y no de poder

La voluntad jurídica de las personas no es suficiente para crear la deuda tributaria, es necesaria la concurrencia de la ley como fuente inicial para establecer formas y condiciones entre el Estado y el contribuyente.

El legislador mentaliza la hipótesis, luego pasa a ser un

concepto y se plasma en una norma que ha de regir las conductas tributarias, ya que ningún presupuesto de hecho genera obligaciones tributarias sin que, previamente, se contempla en la Ley. Naturalmente que las normas deben sujetarse a los principios constitucionales existentes.

Antonio Jiménez González sostiene que existen dos momentos o fases en que se desenvuelve el proceso jurídico de la obligación ex lege. El primero establece normativamente, el ente publico, por vía legislativa, las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de la obligación tributaria. Esta fase tiene que ver con el ejercicio de la potestad Normativa Tributaria que tiene otro límite jurídico: el marco constitucional; por lo tanto, la previsión de los supuestos se desarrolla dentro de una total libertad jurídica. El segundo, define y ejerce pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto de los cuales se haya producido, en forma concreta y efectiva, los presupuestos legales de imposición. El proceso de penetración jurídica en el campo tributario y que se denomina fase de imposición o el ejercicio de la potestad de imposición, que constituye una amplia gama de actividades de la gestión tributaria, es decir varias posibilidades de actuación del Estado que como característica común se trata de conductas regladas sometidas al ordenamiento jurídico que van desde la acción del Estado orientada a verificar si en supuesto normativo se cumplió, cuantificación del monto adeudado a cargo del sujeto obligado, a los actos concretos destinados al cobro de la prestación

debida.

La Ley tributaria goza de cierto privilegio en relación a otros campos del derecho y tiene características propias determinadas en la norma.

Nuestra Constitución Política establece el principio de reserva de ley, en el contenido del artículo 257 que dice: "Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer, modificar, o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas."¹⁸

El Art. 130, numeral 6 del mismo cuerpo legal citado, dice:

"Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto tasas y contribuciones especiales que corresponde crear a los organismos del régimen seccional autónomo;..."

El Código Tributario Ecuatoriano, también consagra el principio de reserva de ley, en su Art. 3 dice: "La facultad de

¹⁸ *op. cit.*, Pág. 58

establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley."¹⁹

Preceptos que en su conjunto garantizan el ordenamiento jurídico y contribuyen al efectivo cumplimiento de los fines del Estado que redundan en la paz y justicia social.

La Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario en su Art. 4 dice: "Sólo la ley puede:

- 1o) Crear, modificar o suprimir tributo; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar las alícuotas del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo;
- 2o) Otorgar excepciones, reducciones o beneficios;
- 3o) Establecer procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos y garantías individuales;
- 4o) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- 5o) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6o) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago."²⁰

¹⁹ *op. cit.*, Pág. 362

²⁰ *Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario*, Washington D.C.: Unión Panamericana, segunda edición, 1968, Pág. 11.

El art. 17 de Código Tributario Dice:" Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realizado el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo."²¹

La igualdad ante la ley implica un mismo trato frente a problemas comunes, pero el principio de igualdad no puede ser aplicada frente a los impuestos, pues para ello debemos referirnos a la capacidad contributiva de los ciudadanos, y llegamos a observar que tal principio no puede ser aplicado en igual forma a los contribuyentes por cuanto unos obtienen mayores ingresos que otros y por lo tanto se encuentra en la obligación de aportar más al Estado. Normalmente un mayor gasto público incrementa la imposición contributiva del ciudadano y ella (capacidad contributiva) es la medida en que los ciudadanos soportan la carga pública.

La eliminación de privilegios y el sustento de justicia social, permitirá una relación tributaria llevadera

Martín Queralt y otros dicen que la configuración del tributo ha sido motivo de tendencias como:

1.- La tesis de la relación de poder, que tiene como fundamento a la potestad de imperio del Estado para establecer el tributo, no constituye norma jurídica pura, ni regula relaciones de derecho, sino son mandatos disciplinarios de actuación de los entes públicos de naturaleza y funciones análogas.

²¹ Régimen Tributario Ecuatoriano, Quito: tomo 1, Ediciones Legales, 2001, Pág. 272.

2.- En la Relación Obligacional, el contenido del tributo establece como elemento definidor a la obligación tributaria, como el vehículo jurídico para efectuar la prestación del contribuyente. La ley otorga al Estado el derecho de crédito, frente a una deuda de un sujeto particular y cuya predeterminación se encuentra en la ley, similar en naturaleza y estructura al derecho privado, pero con un objetivo distinto. Hensel opina que el derecho material esta sujeto a la reserva de ley; y el derecho formal, abarca la gestión del tributo.

1.5.- Relación personal, obligatoria no real

El vínculo jurídico entre el Estado y el Contribuyente es personal, así lo determina el Modelo de Código Tributario, el que dice: "Art.18.- La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios."²²

El sujeto pasivo puede ser una persona o una colectividad que goza de un patrimonio propio y tiene capacidad para realizar una actividad económica.

²² *op. cit.*, Pág. 25.

El código tributario define a la obligación tributaria así: "Art. 14.- Concepto.- Obligación Tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la Ley."²³

Su condición de personal se encuentra determinada en la ley en forma expresa.

Pese que la relación jurídica abarca obligaciones de dar, no implica, en materia tributaria, obligaciones de transferir el dominio de una cosa, simplemente el dar consiste en entregar una cantidad de dinero o especie por concepto de impuesto para ayudar a solventar el gasto publico, lo cual difiere mucho de la concepción del derecho privado.

1.6.- Proceso de nacimiento de la obligación tributaria

Fernando Sainz de Bujanda sostiene que la postura dominante y aceptada, tanto por la doctrina como por la legislación, es la que señala que los supuestos de hecho de la norma tributaria prevé los medios utilizados por ella para producir efectos, de tal manera que algunos han considerado y afirmado que el supuesto de hecho es para la obligación tributaria, lo que es la voluntad de las partes en las obligaciones consensuales.

²³*op. cit.*, Pág. 271

Cada vez que se produce el supuesto normativo nace una relación tributaria, en virtud de la cual, surge un derecho de crédito a favor de un sujeto activo y una obligación o deuda para el sujeto pasivo, cuyo contenido es la prestación de dar. De la concurrencia de la Norma y la verificación, en cada caso, surge la obligación tributaria, sin que sea necesario eventos posteriores que den vida a la obligación. Esta idea es compartida por varios tratadistas como Dino Jarach, Hensel, Blumenstein, Araujo Falcao etc., por ello es preciso señalar que la doctrina tiene diversas fuentes cuando se habla del papel y función de la norma: el supuesto de hecho y la relación que existe entre ambos dentro del proceso de nacimiento de la obligación tributaria.

Fernando Sainz de Bujanda agrupa en tres corrientes la función de la norma dentro del nacimiento de la obligación tributaria:

1.- La que sustenta la causalidad del supuesto normativo.- Los partidarios de esta teoría atribuyen una relación de causalidad entre el supuesto normativo y las consecuencias jurídicas, con matices diferentes entre ellos, así la línea sicologista, según la cual más que una relación de causalidad entre supuesto y consecuencia jurídica, lo que vincula a ambos elementos es la motivación.

Los de la línea causalística vinculan al supuesto normativo con las consecuencias, es simplemente una relación de causalidad.

Para los sostenedores de la causalidad lógica, el supuesto normativo más que una causa en forma estricta hay que entenderlo como razón del efecto, la relación lógica entre el presupuesto normativo como razón y los efectos jurídicos como consecuencia.

2.- Teoría de la Eficiencia Constitutiva de la Norma.- Atribuye la causa de los efectos jurídicos al supuesto normativo.

3.- Conjunción de norma y supuesto en el nacimiento de la obligación.- Las dos teorías anteriores fueron calificadas como extremas, en virtud de atribuir a la norma o al supuesto la eficacia del nacimiento de la obligación. Surge esta tercera opción que explica que a partir de la concurrencia de la norma y del supuesto en ella prevista surgen los efectos jurídicos; por lo tanto, dentro del proceso del nacimiento de la obligación jurídica, juega un papel de importancia la norma jurídica, necesaria para producir efectos. La sola presencia de la norma no es suficiente para que nazca la obligación tributaria, por tanto debe considerarse como necesaria; el supuesto normativo desvinculado de la norma no encuentra sentido.

Antonio Jiménez González señala que la relación jurídica tributaria u obligación tributaria debe establecer una relación idéntica a sus aspectos estructurales, debe ser abordada dentro del marco general de la Teoría de las Fuentes de las Obligaciones.

La obligación Tributaria, jurídicamente, es explicable a la figura del tributo, si el tributo a sido caracterizado como obligación, por lo tanto el nacimiento de la obligación debe enfocarse dentro del marco general de la Teoría General de las fuentes de obligaciones, pertenece a la categoría de la obligaciones ex-lege, es decir que surge por determinación de la ley una vez que se ha realizado el supuesto previsto en ella. La voluntad carece de relevancia constitutiva de la obligación.

Nuestra legislación señala, específicamente, en el Art. 17 del Código tributario: "Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para la configuración del tributo."(272). Concepto que recoge los planteamientos doctrinales expuesto anteriormente cuando observamos que para su nacimiento debe estar contemplada en la ley y haberse producido el presupuesto que configura el tributo adeudado por parte del contribuyente o responsable.

CAPITULO II

2.- Obligación tributaria.- Concepto y características

La obligación tributaria es la relación de derecho público existente entre el Estado y el contribuyente o responsable, a quien se exige una prestación en dinero, especie o servicio, una vez que se ha producido el hecho generador. Esta relación tiene el carácter de jurídica por cuanto se encuentra determinada y regulada por la ley.

En este vínculo personal existen entes naturales o jurídicos, también sujetos pasivos como los herederos yacentes, la comunidad de bienes, las personas que carecen de personalidad jurídica pero constituidas bajo una unidad económica o patrimonio independientes de sus miembros.

El vínculo que se establece entre el Estado y el contribuyente es preciso para determinar la obligación la cual debe considerar la capacidad contributiva del obligado para que pueda cumplir con ella.

El modelo de Código Latinoamericano destaca el carácter personal entre el Estado y los contribuyentes una vez que se ha determinado el presupuesto de hecho, asegurando el cumplimiento con garantías reales y privilegios, criterios aplicado por la mayor parte de países de la región.

El Régimen Tributario Ecuatoriano define a la obligación tributaria así: "Art. 14.- Concepto.- Obligación Tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la Ley."

²⁴.

El Estado en forma unilateral, a través de la administración, determina o cuantifica la prestación que debe exigir del contribuyente o responsable una vez que se ha configurado el tributo.

Giuliani Fonrouge recoge los conceptos de Giannini quien define: "...la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídica-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo" y "... es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente una obligación de dar.." ²⁵

García Vizcaíno, sostiene: "Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídica que se traba entre

²⁴ *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito: tomo 1, Ediciones Legales, 2001, Pág.271.

²⁵Giuliani Fonrouge, M. Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, volumen I, 1993, Pág. 389.

el Estado y los sujetos sometidos a él constituyen la obligación tributaria, de contenido único o variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídica-tributaria."²⁶

José Vicente Troya señala que la obligación: "Es un vínculo jurídico personal que ocurre entre dos partes concretas y conocibles, la administración acreedora y el contribuyente deudor, que da lugar a un derecho de crédito y a la correspondiente acción de cobro." ²⁷

La obligación tributaria constituye la parte importante de la relación jurídica tributaria y es una obligación de dar, afecta en forma directa al patrimonio del contribuyente o responsable ya que tiene que entregar al estado la prestación que se le exige.

Para que el vínculo de derecho público se consolide es necesaria la presencia de factores subjetivos y objetivos por los cuales el sujeto activo tiene derecho a la pretensión tributaria frente al sujeto pasivo.

A los factores personales conciernen determinadas condiciones subjetivas, como el domicilio del sujeto pasivo. A

²⁶ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Tomo 1, 2da edición, Depalma, 1999, Pág.131.

²⁷ Troya Jaramillo, José Vicente, *Relación Jurídica Tributaria*, documento No. 11, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Pág.2.

los factores reales conciernen condiciones objetivas, como el origen y la ubicación del hecho imponible.

Los impuestos participan de estos dos factores, pues para gravar un impuesto se considera la residencia o domicilio del sujeto pasivo, al mismo tiempo que se encuentra amparado por los beneficios de los servicios públicos que ofrece el ente correspondiente. También el lugar donde se efectúa el pago del ingreso o se posee los activos, criterios que son manejados por la teoría del estatuto personal. En cambio, hay criterios contrarios en el sentido de que el vínculo entre sujeto pasivo y activo de la obligación tributaria se determina con la ubicación de los bienes y el lugar de origen o pago de los ingresos, es decir el pago de los impuesto será en el lugar donde se encuentran los bienes, criterios manejados por la teoría del estatuto real.

Pascuale Roso, citado por Amatuci, menciona dos categorías de tributos: "Liquidables", se caracterizan por el cumplimiento de una prestación una vez que se haya verificado el hecho imponible previsto en la norma; y "Autoliquidables" para los cuales, no existe la verificación del hecho imponible, ya que éste se determina exclusivamente en la necesidad de cumplir una prestación impositiva por el sujeto pasivo, excepto el sucesivo control de fiel cumplimiento que debe aplicar la administración competente en la medida de conseguir el mayor importe debido y la imposición de sanciones contempladas en la ley.

Sobre la determinación de la fuente de las obligaciones

tributarias, existen dos teorías la declarativa y la constitutiva; la primera se refiere a que la fuente de las obligaciones tributarias, en los casos de los tributos con liquidación, es siempre la ley; en cambio para la segunda, son los actos que la administración puede dictar.

Pascuale Roso, sostiene que "... en la versión más acreditada y que nos parece más correcta, la contraposición que se observa en la experiencia jurídica, desde la perspectiva, decisiva en el punto, de la naturaleza o estructura de la norma que se examina, se concreta del modo siguiente: o la norma regula directamente el hecho, uniendo a él determinados efectos sustanciales y realizando por tanto una tutela final de los intereses de los sujetos sobre los cuales inciden los efectos mencionados, cuyas posesiones de ventajas se elevan al rango de derechos subjetivos (norma material o esquema norma-hechos); o bien la norma atribuye a un cierto sujeto el poder -lo cual constituye el efecto específico de ella- de dictar la concreta regulación de un determinado hecho, en cuyo caso, si se regulan las modalidades de ejercicio de tales poderes, existirán, en relación con ellas y a favor de algunos otros sujetos situaciones de interés legítimo ante el acto (normativo) que constituye el desarrollo del mencionado poder (norma instrumental o esquema norma-poder-hecho).²⁸

Toda obligación genera efectos materiales y formales y su campo de acción es de derecho público, lo cual la hace

²⁸Russo, Pacuale. *La obligación tributaria*. Dirigido por Amatucci, Andrea. Bogotá, tomo II. Temis S.A, 2001. Pág 19

diferente y con características propias que permiten un accionar acorde a sus necesidades.

En el ámbito del derecho material, la obligación de dar, una vez determinado el hecho imponible, establece que el sujeto pasivo debe cumplir con el pago, entregar el dinero; además, debe cumplir requisitos formales que contemplan deberes establecidos en la ley, para que su objetivo se cumpla.

La exigibilidad determina la condición de la obligación como pura, simple y de plazo vencido.

Es importante establecer la diferencia entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo. El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de dinero, en casi todos los casos, o en casos especiales el pago en especies. En cambio el objeto del tributo es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante el gravamen: riqueza, acto o situación jurídica que pueda ser elegida como generador de un tributo.

La obligación tributaria, como ya la hemos analizado, tiene como objeto una prestación de dar; los deberes no son parte de ella. El deudor es parte integrante de la relación jurídica tributaria, pero su función en relación a la obligación es extraña, paralela o complementaria a la obligación. Los terceros son cargas públicas destinadas a facilitar la determinación y recaudación del impuesto.

2.1.- Elementos de la obligación tributaria

Una importante corriente doctrinaria considera que el estudio de los elementos debe partir del análisis del supuesto normativo porque los demás elementos conformadores de dicha relación solamente pueden explicarse a partir de su vinculación con el supuesto. Dino Jarach propulsor del método, sostiene que la mayoría de tratados de derecho tributario y las monografías sobre la relación tributaria anteponen el análisis del aspecto subjetivo de la relación jurídica tributaria al estudio del presupuesto de hecho o hecho imponible. Igualmente preceden los criterios de vinculación del sujeto pasivo y activo a la investigación del hecho imponible y hasta se admite la existencia de una relación personal abstracta entre sujeto activo y pasivo, de la cual se deriva, al verificarse el hecho generador, la relación obligatoria concreta. En la relación abstracta estaría, de un lado el sujeto activo, como titular de la soberanía fiscal, y del otro lado, el sujeto pasivo, titular de derechos fiscales abstractos.

Esta forma de tratar la relación jurídica tributaria es equivocada. Ni el mismo sujeto activo de la relación tributaria es tan importante respecto al hecho imponible. Dentro de la relación tributaria material debe verificarse el hecho imponible. El hecho de ser titular de la soberanía y de lo que puede dictar la Ley Tributaria, no cambia la situación jurídica del sujeto activo, quien es titular de la prestación solo cuando se haya verificado el presupuesto de hecho.

El sujeto pasivo, la clasificación de los diferentes sujetos, la individualización del contribuyente, deudor principal del tributo, la capacidad jurídica tributaria, la naturaleza de las obligaciones, circunstancias subjetivas, los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho.

Giuliani Fonrouge sostiene que los elementos de la obligación tributaria fundamentalmente son dos: el sujeto (sujeto activo o acreedor o sujeto pasivo o deudor) y el objeto. Señala que se puede agregar un tercer elemento que es la causa.

José Juan Ferreiro Lapatza, sostiene que los impuestos son definidos como prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado con el fin de procurarse ingresos para satisfacer necesidades públicas. Además, el Estado debe elegir la riqueza gravada, objeto material del tributo, que de modo directo e inmediato, establecen las circunstancias que definen, delimitan o tipifican el elemento objetivo del hecho imponible del cual se origina la obligación tributaria.

El elemento objetivo del hecho imponible es considerado como hecho en si mismo, aislado de cualquier vinculación personal. El elemento subjetivo del hecho imponible es aquel que el legislador determina en cada caso en su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La obligación tributaria nace, se configura en cada caso y se constituye en función de éstos elementos: objeto del tributo, elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible, base y tipo de gravamen.

Pascuale Russo se refiere a los efectos específicos y directos una vez producido en "el abstracto hecho imponible", constitutivo del nacimiento de la obligación tributaria y del correlativo derecho de crédito. Los defensores de la teoría declarativa afirman que al verificarse el presupuesto de hecho del tributo se determinaría el nacimiento de una relación jurídica tributaria de contenido complejo por cuanto a más del tributo existen poderes, deberes, derechos y obligaciones de autoridades competentes y a ellos se suma obligaciones negativas o positivas o derechos y obligaciones, bien del mismo titular de la manifestación de capacidad contributiva o de sujetos extraños.

Bravo Arteaga, afirma que los elementos de la obligación tributaria son:

1. La fuente, tiene como norma general la ley
2. Sujeto activo, acreedor de la deuda, con el encargo constitucional de recaudar los tributos para atender necesidades.
3. Sujeto pasivo, deudor de la obligación, señalado por la Ley como titular del tributo a base de su capacidad económica, soporta la carga económica que afecta su patrimonio, en beneficio de la comunidad.
4. El hecho gravado, vinculado a la capacidad económica,

- seleccionado por la ley como causa inmediata de la deuda tributaria.
5. Base gravada, expresión del hecho gravable en cantidades, generalmente unidad monetaria, con el objeto de establecer un valor a la obligación tributaria.
 6. Tarifa, factor matemático, arroja la cuantía de la obligación.

Estos elementos son los que más se asemejan a los establecidos en nuestra legislación.

2.3.- Hecho imponible.- Concepto y doctrinas

Para algunos tratadistas, el elemento que da origen a la obligación tributaria es el hecho imponible; para otros, el hecho generador, e inclusive hecho impuesto, conceptos que tienen interrelación pero no son iguales.

Sáinz de Bujanda, lo define al hecho imponible como "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación."²⁹.

Hensel, describió al presupuesto de hecho del impuesto, como la imagen abstracta del concreto estado de las cosas. El hecho imponible como el hecho gravado mediante la realización del hecho generador.

²⁹Sáinz de Bujanda, Fernando, *Análisis jurídico del Hecho imponible*, en *RDFHP*, Vo. 1, Número 60, citado por de la Garza. Pág.410

Hensel en un inicio, Jarac posteriormente, han planteado que el centro de la relación jurídica es el presupuesto de hecho, en torno a él los demás elementos esenciales solo pueden actuar cuando se ha establecido el hecho jurídico.

La doctrina describe al hecho jurídico como acontecimiento que produce consecuencia jurídica. El hecho generador, en materia tributaria, es equiparable al hecho jurídico de manera que los acontecimientos generan efectos cuando demuestran ser indicadores de capacidad contributiva o de potencial económico.

Araujo Falcao, define "El hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un determinado tributo."³⁰

La diferencia entre hecho imponible y hecho generador, es que el primero es considerado como el elemento fáctico de la obligación tributaria y el segundo es el hecho jurídico que crea el impuesto; no hay separación entre los dos, son momentos complementarios que permiten el nacimiento de la obligación tributaria.

Mauricio Plaza explica con un ejemplo que el hecho imponible y el hecho generador son factores del presupuesto fáctico de la prestación tributaria, así, en el impuesto a la renta "el hecho imponible" es la obtención del ingreso (percepción) constitutivo de renta y susceptible de capitalización, y el "hecho generador es esa misma

³⁰ *op. cit.*, Pág. 2

"realización" del ingreso. En el impuesto a las ventas, el "hecho imponible es el consumo (gasto) y el "hecho generador es la "venta, la "importación" o la prestación del servicio según el caso.

De la Garza, plantea, que el hecho imponible es la descripción de un hecho, previa y genéricamente previsto en la ley. Afirma que todas las obligaciones de derecho tributario tienen una hipótesis o presupuestos normativos que las hacen diferentes a las demás; destaca, que la hipótesis central es la de disponer obligaciones de pagar tributos al Estado y dar nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal. Sostiene que existen otros presupuestos o hipótesis que dan lugar al nacimiento de obligaciones pecuniarias, pero accesorias a la principal (pago de intereses, garantías. etc.) con presupuestos distintos e independientes.

También menciona del presupuestos para el nacimiento de obligaciones formales cuyo contenido son deberes de hacer o de tolerar.

Los nombres de presupuestos de hecho o hipótesis de incidencia, hecho generador o hecho imponible, han creado confusión por lo cual es necesario señalar que el primero puede ser considerado como el nombre genérico del hecho tributario; en tanto que el hecho imponible hace relación al presupuesto de los impuestos, dejando de lado al presupuesto de derecho (tasa) y de la contribución especial. El hecho generador es aquel fenómeno producido en la norma tributaria que genera un

tributo.

Luigi Ferlazzo Natoli, al analizar, el hecho imponible y el presupuesto de hecho, establece que no existen diferencias de orden estructural sino que obedecen a circunstancias, y plantea una conexión entre elementos objetivos y subjetivos. Comparte criterios en el sentido que el hecho imponible debe tener un tratamiento separado del derecho tributario material y formal porque puede dar opción a dos partes: una concerniente al presupuesto de hecho generador de la imposición, y la otra relativa a los efectos. Concluye afirmando: "El procedimiento de creación de los presupuestos de hechos jurídicos se cumplen en el sentido de que el ordenamiento valora los hechos de la realidad social (aquí, en su dinámica) y permite así a ellos que se trasladen al concepto natural o que en parte lo modifique una forma o relevancia jurídica. De modo que a la relatividad y subjetividad de la realidad concreta se contraponen la objetividad del esquema normativo, puesto que en la multiplicidad y variabilidad, de los comportamientos humanos, el derecho constituye la unidad y uniformidad, reduciendo tales comportamientos a formas típicas, las cuales vuelven previsibles lo que en concreto es imprevisible."³¹

El Código Tributario Ecuatoriano, define al hecho generador así: "Art. 15 Hecho Generador.- Se entiende como hecho generador al presupuesto establecido en la Ley para la

³¹Ferlazzo Natoli, Luigi. *Tratado de derecho Tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci, T.II, Editorial Temis S.A. 2001. Pág.64

configuración del tributo.”³²

El Modelo de Código Tributario para América Latina, Art. 37 dice: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”

“Art. 38. Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden;
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicado.”³³

La Comisión encargada de la elaboración de éste Modelo de Código Tributario, luego de analizar las distintas denominaciones “Hecho imponible” “hecho gravable” “hecho tributario”, “presupuesto de hecho”, “fattispecie” (italiano), “tatbestand (alemán) han concluido que el nombre es “hecho generador”, por su amplia significación, que se ajusta a las situaciones que se trata de configurar y que varias corrientes latinoamericanas al igual que tratadistas han aceptado.

³²*Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito: tomo 1, Ediciones Legales, 2001. Pág 271.

³³*Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario*, Washington D.C.: Unión Panamericana, segunda edición, 1968. Pág.37.

Lo escrito por los tratadistas sobre el hecho imponible radica en la concordancia de que se trata de un elemento esencial para la existencia de la obligación tributaria, y sobre todo que a pesar de existir varias expresiones y definiciones no se encuentran desconectadas de su objetivo, más bien se complementan, por cuanto obedecen a distintas circunstancias dinámicas de la sociedad, y crean varios efectos.

Los aspectos diversos del Hecho Imponible.

1.- Aspecto Espacial del Hecho Imponible.- Se refiere al ámbito territorial que la ley designa al hecho generador. Entendemos que el tema tiene que ver con el efecto de la ley en el espacio, con la cual se delimita territorial y extraterritorialmente, vinculados con la soberanía de los Estado, criterios personales o políticos.

Esencialmente, los tratadistas consideran dos propósitos fundamentales para los momentos de vinculación, el primero la posibilidad de ejercer eficientemente el poder fiscal, lo cual facilitará la recaudación, y, el segundo, lograr la finalidad socioeconómica de la ley fiscal dentro de su territorio y fuera, en la comunidad mundial en cautela de sus intereses.

2.- Aspecto Temporal del Hecho Imponible. El legislador, ubica en el tiempo, el hecho imponible, con el objeto de limitar, el alcance de la obligación tributaria, saber el momento que se

produjo efectos instantáneos o los procesos.

La doctrina se refiere a los hechos instantáneos (hechos generados de verificación instantánea) y sucesivos (hechos generadores de verificación sucesiva); el primero, el presupuesto fáctico condicionante se ejecuta en un solo acto; el segundo, son actos sucesivos realizados en diversos momentos.

3.- Base imponible.- Considerado como uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, responde a la necesidad de cuantificar el presupuesto del hecho a fin de aplicar un porcentaje progresivo a la cantidad de la cual surgirá el importe del impuesto. En la base imponible se considera cualquier parámetro, tal como: peso, medida, unidad, valor monetario: Frecuentemente se ha adoptado valor monetario, al cual se le denominado monto imponible.

4.- Aspecto Subjetivo del hecho imponible.- Se sustenta con la teoría del sujeto pasivo denominado contribuyente dentro de la relación, obligado por naturaleza al hecho imponible, por disposición de la ley.

Los problemas que surgen en la determinación del sujeto pasivo, se resumen en que no siempre las leyes tributarias definen aspectos objetivos o determinan al sujeto pasivo de la obligación, pues a menudo existen tipos de gravámenes con deficiencias técnicas en las normas impositivas, que delimitan o definen aspectos objetivos sin nombrar al obligado, como

ocurre en el caso de los tributos calificados como reales.

El segundo problema radica en que la norma tributaria establece responsabilidades a una serie de personas respecto de un tributo, sin establecer los grados o formas de asumir esas obligaciones, lo cual conlleva a la aplicación del criterio discrecional del legislador.

La doctrina tributaria distingue dos clases de sujetos pasivos, los obligados en forma directa y aquellos responsables por deuda ajena.

El Código Tributario Ecuatoriano establece lo siguiente respecto del sujeto pasivo:

"Art. 23.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la Ley, está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable.

Se consideran también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptibles de imposición, siempre que así se establezca en la Ley Tributaria respectivamente." ³⁴

Nuestra legislación determina categorías de personas

³⁴Régimen Tributario Ecuatoriano, Quito: tomo 1, Ediciones Legales, 2001. Pág. 274.

responsables y en cierta forma a establecido los grados de responsabilidad de cada uno de ellos en relación a la obligación de pago.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece, sobre el tema, lo siguiente:

"Art. 24.- Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha condición puede recaer:

- 1o) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado;
- 2o) En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho;
- 3o) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, disponga de patrimonio y tenga autonomía funcional."³⁵ (29).

2.4.- Presupuesto de hecho de la estructura de la norma jurídica

La norma, en los sistemas legales, se encuentra estructurada por tres elementos: hipótesis o presupuesto,

³⁵ *Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario*, Washington D.C.: Unión Panamericana, segunda edición, 1968, Pág. 29

mandato y una sanción.

La hipótesis es la idea de una cosa, posible o imposible, para sacar de ella una consecuencia, su aplicación en el campo tributario, es de vital importancia porque en ella se concentran cuestiones simples, complejas que necesitan ser resueltas, desafiando al jurista, para concretarse en la cristalización de objetivos concretos y soluciones a problemas comunes.

Los presupuestos o ideas se concretan en leyes, las cuales determinan personas, cosas, hechos, responsabilidades, imputaciones, efectos. Mientras las ideas o hipótesis no se concreten no puede continuar la fase siguiente que es el mandato, quedando condicionada a la primera parte.

El presupuesto de hecho se resumen en un conjunto de elementos para producir efectos y su realización concreta en la vida jurídica y económica permite incluir elementos normativos que determinan los presupuestos, creando relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y solo entonces, surge la pretensión del Estado.

La hipótesis o presupuesto, según varios tratadistas, es la descripción de ideas contenidas en la ley que, una vez concretada, da lugar al nacimiento de la obligación de pagar una cantidad al Estado.

Araujo Falcao llama "el hecho generador" al presupuesto, y

considera que es "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo". Agrega como elementos de la definición a los siguientes: "a) su previsión en la ley; b) la circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación Ex-lege de pagar determinado tributo."³⁶

La ley tributaria, establece un mandato que produce efectos jurídicos en la realización de un hecho o supuesto fáctico, convirtiéndolo en un supuesto normativo, conocido como un hecho jurídico o hecho imponible.

Hay dos temas de importancia, el hecho imponible como hecho jurídico, creación de ley y exigencia de orden constitucional de establecerse en la ley, y el hecho previsto en la norma lógica, mandato constitucional y revelador de capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar un tributo. Da la idea que estamos frente a hechos jurídicos o hechos económicos que cumplen funciones distintas, lo cual no es real. Nosotros consideramos que existe una interrelación entre ellos, el hecho imponible, revelador de capacidad económica no obstaculiza la función constitucional ni entorpece la aplicación de la norma bajo los principios de justicia, igualdad y solidaridad en un esfuerzo común del Estado y sus

³⁶ Araujo Falcao, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires, Depalma, 1964, Pág.2

contribuyentes.

2.5.- Efectos del hecho imponible

La definición de hecho imponible contemplada en la legislación interna de nuestro país y aquella sustentada en la legislación latinoamericana ha establecido que el hecho imponible es el elemento indispensable para el nacimiento de la obligación tributaria.

Para Pérez de Ayala y González existen consecuencias claras y una duda: la primera, si existe defecto en alguno de los elementos que según la ley debe concurrir para el nacimiento de la obligación tributaria, el efecto jurídico esencial previsto en la norma para el caso de su realización no se cumple, no habría nacimiento de la obligación tributaria; el segundo, que la ley no establece ningún criterio para una relación de importancia entre los elementos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales, ni menos cuál será el orden en que concurrirán a producir el efecto jurídico derivado de la realización del hecho imponible.

La duda radica sobre el origen del nacimiento de la obligación tributaria, por cuanto existen varios y amplísimas polémicas doctrinales en torno a la posibilidad técnica de que de la simple realización del hecho imponible pueda surgir en forma automática una obligación tributaria líquida y exigible a cargo de un presunto deudor. La otra sería cuál ordenamiento positivo se adhiere expresa y tácitamente a dicha solución.

La tesis mayoritaria se inclina a considerar que de la realización del hecho imponible surge automáticamente la obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y deja para un momento posterior la posibilidad de que el Estado pueda exigir mediante proceso coactivo su derecho de crédito. El proceso liquidatorio tendrá una función instrumental o técnica, y posteriormente se cuantificaría el importe exacto de la deuda.

Según Giannini, la característica propia del procedimiento liquidatorio necesario en cualquier clase de impuesto tiene la condición de obligación ex lege, planteándose innumerables problemas al momento de aplicar el esquema jurídico, en el cual hecho imponible, la relación jurídica, procedimiento liquidatorio y deuda tributaria encajen en forma adecuada.

En la tesis clásica, se ha visto el desarrollo del procedimiento de gestión, siendo la condición necesaria la realización del hecho imponible, para producir efectos como el nacimiento de la obligación tributaria, retrotrayendo a ese momento la existencia de la deuda tributaria, lo cual crea efectos como los siguientes:

- a.- Desconocer la cuantía de la deuda e inclusive es probable que no exista;
- b.- Si la deuda quisiera ser cancelada, el acreedor se vería imposibilitado de aceptar con el carácter liberatorio, ni tampoco podrá entregar el documento justificatorio, y;
- c.- El acreedor exigir al deudor la entrega de la suma debida.

La ley tributaria liga a la simple realización del hecho imponible un deber de hacer (presentar el formulario de declaración del impuesto) o un deber jurídico particular de entregar cierta cantidad a título de impuesto o tasa.

Tanto el derecho de crédito como la obligación tributaria son efectos jurídicos que la ley vincula a la realización del hecho imponible. Al mismo tiempo el proceso liquidatorio se configura en esta construcción como elemento igual de necesario en la realización del hecho imponible con los efectos señalados en la ley.

CAPITULO III

FALLOS DE TRIPLE REITERACIÓN, COMENTARIOS

Las sentencias escogidas tienen la condición de fallos de triple reiteración, por tanto han dejado un precedente jurisprudencial en cuanto a la administración de justicia en relación a situaciones que han generado controversias y formas de juzgar. La Corte Suprema resolvió que en casos semejantes las sentencias serán aplicadas en igual forma.

El Recurso de Casación procede contra: a) sentencias y autos que pongan fin a un proceso dictados por las Cortes Superiores, Tribunales Distritales, o cualquier Tribunal de Apelación; Sentencias y autos que pongan fin a un proceso que no son susceptible de impugnación por medio del recurso de apelación; Providencias dictadas para ejecutar sentencias, que resuelvan puntos esenciales no controvertidos en el juicio, ni decidido en fallo.

Nos pareció importante también un fallo, ANEXO 1, que a pesar de no tener la condición de triple reiteración a despertado nuestro interés en cuanto a su contenido, por lo cual hemos decido transcribirlo para su análisis. El tema en discusión es el pago indebido del impuesto a la utilidad en el contrato de dación en pago. Generalmente, este impuesto lo generan los contratos de compraventa de inmuebles, obligaciones

establecidas en la ley en forma específica. El tema de discusión es, si la escritura de dación en pago debe o no ser sujeto de imposición al igual que el contrato de compraventa que por disposición de la ley debe pagar el impuesto a la utilidad por ser título traslativo de dominio.

La dación en pago, según el Art. 2308 del Código Civil, dice: "si el acreedor acepta voluntariamente del deudor principal, en descargo de una deuda, un objeto distinto del que el deudor estaba obligado a darle en pago, queda irrevocablemente extinguida la fianza, aunque después sobrevenga evicción del objeto."³⁷ (413). Extingue obligaciones pero no genera el tributo, por cuanto no se ha configurado el hecho generador en la forma que la ley establece, para ser objeto de obligaciones debe reunir las características de la compraventa, esto es costo de adquisición y valor de venta del inmueble.

El tributo reclamado por el Municipio, a base del Art.387 de la Ley Régimen Municipal, no procede por cuanto es aplicable en los contratos de compraventa.

La relación jurídica existe pero no genera impuesto por que no hay disposición expresa aplicable al contrato de dación, por lo cual impide que se produzca el hecho generador y sea exigible

³⁷Código Civil. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1984, Pág. 413.

la obligación.

En el ANEXO 2, el punto de discusión de fallo es la prescripción de obligaciones tributarias por transcurso del tiempo.

Anteriormente, según la Resolución Obligatoria No. 7 publicada en el Registro Oficial No. 14 de fecha 30 de agosto de 1979, la prescripción en materia tributaria "es de orden público y debe declararse aún de oficio, tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiéndose a nivel administrativo o jurisdiccional la terminación de la obligación tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al Contribuyente." Esta disposición es muy diferente a lo que sostiene el inciso quinto del Art. 54 del Código Tributario vigente que determina que la prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el Juez no podrá declararla de oficio

El modelo de Código Tributario Latinoamericano establece como principio general que las obligaciones tributarias prescriben; fija la Institución pero no los plazos, los deja al libre criterio de cada uno de los países participantes en función de las circunstancias.

Nuestra Legislación Ecuatoriana, establece que la acción de cobro de los créditos tributarios, intereses y multas prescribe en cinco años, contados desde la fecha que fueron exigibles; y en siete años desde la fecha que debió presentarse la declaración.

En el ANEXO 3, el fallo se refiere a la aplicación del Art. 38 de la Ley de Modernización, dictada con posterioridad al Código Tributario, el cual contempla la supremacía de sus disposiciones sobre cualquier normativa legal existente. La aparente pugna de los cuerpo legales es definida mediante el presente fallo, a base de lo dispuesto en la Constitución Política, la que faculta al legislador para establecer, modificar o extinguir un tributo; en otras palabras, la supremacía de las leyes tributarias prevalecerán hasta cuando el legislador intervenga para modificarla en forma que estime conveniente a los intereses del país.

Mientras en el Art. 38 de la Ley de modernización se establece que para iniciar una acción judicial en contra del Estado no es necesario el agotamiento de la vía administrativa; inicialmente, el Código Tributario exigía que se agote la vía administrativa. Ahora, el contribuyente puede hacerlo o no, pero para un manejo procesal los abogados preferimos agotar la vía administrativa, sin que ello implique exigencia legal.

El fallo, concretamente, se refiere a que si las indemnizaciones laborales por venta de renuncias en el sector público, debían o no pagar impuestos a renta. No existía ley expresa en ese momento, lo cual permitió la presentación de varios reclamos de pago indebido que fueron aceptados por la Corte Suprema, la cual emitió su criterio en sentido de que las indemnizaciones laborales no son actos de determinación por lo cual procedió a ordenar la devolución de lo indebidamente retenido a los trabajadores. Hoy existe disposición expresa y toda indemnización laboral debe pagar impuesto.

La caducidad, ANEXO 4, es la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, o para refiscalizar, sin que se requiera pronunciamiento previo: tres años, desde la fecha de la declaración del sujeto pasivo; seis años, desde que venció en plazo para presentar declaración; un año, cuando se trata de verificar un acto de determinación practicada por el sujeto pasivo o en forma mixta. Todo plazo de caducidad se interrumpe con la notificación legal.

En caso de actos de fiscalización, se entiende que estos no tiene efecto legal cuando no fueron iniciadas dentro de los 20 días hábiles contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o, si iniciado, se suspenden por más de 15 días consecutivos.

La prescripción es un modo de extinguir las obligaciones, cuando han transcurrido más de cinco años contados desde que la obligación fue exigible; siete desde que debió presentarse la declaración por parte del sujeto pasivo. La prescripción debe ser alegada, al igual que en el derecho privado.

La prescripción fiscal permite dar estabilidad legal a las situaciones generadas, cuando el acreedor es negligente en el cumplimiento de su obligación.

En virtud del principio de legalidad, todos los elementos de la prescripción como el tiempo, plazo y requisitos deben encontrarse previamente establecidos en la ley.

El fallo se refiere a que la facultad determinadora caducó y prescribió la obligación tributaria

Anexo 5. La administración Pública tiene el deber jurídico de aceptar y resolver los reclamos propuestos, en los plazos previstos en la Ley, de no hacerlo se produce el silencio administrativo, el cual produce efectos como la aceptación tácita del reclamo formulado.

La obligación de la administración pública de resolver los reclamos se encuentra ligada con el derecho de petición de los administrados contenido en la Constitución Política, Art.

23 numeral 15 que consagra el derecho de dirigir quejas y peticiones a las autoridades del Estado. Helio Juan Zarini considera que el silencio o la mora prolongada constituyen un acto arbitrario que lesiona el derecho de petición.

El silencio administrativo es considerado como hecho jurídico, no como acto administrativo, y, por lo tanto, produce consecuencias jurídicas.

Los efectos del silencio administrativo se encuentran contemplados en la ley; no se trata de interpretar presuntamente una conducta omisiva de la Administración, sino de sustituir la que ésta debió emitir y no lo hizo.

Nuestra Legislación ecuatoriana, expresamente en el Art. 102 del Código Tributario, determina que la falta de Resolución por parte de la Autoridad Administrativa, en los plazos señalados en los Art. 125, 136, 137, podrá considerarse como negativa tácita de la petición, reclamo o recurso, y facultará al interesado a ejercer la acción que corresponda a sus intereses.

El silencio administrativo, Art. 21 del Decreto Ley 05, publicado en el Registro Oficial No. 396, del 10 de marzo de 1995, concede a la Administración fiscal un plazo de 120 días hábiles para resolver o atender reclamos o recursos de los

contribuyentes. Si transcurrido ese tiempo no hubiera pronunciamiento expreso, será considerado como aceptación tácita.

La Sala de lo Fiscal de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en fallo de Casación (29-I-97) ha aplicado no solo en los impuestos fiscales, sino también para las reclamaciones y recursos que se promueven ante las Administraciones Tributarias seccionales y de excepción.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La investigación sobre el tema de la relación jurídica tributaria nos ha permitido esclarecer, primero su concepción misma, y, luego, establecer la diferencia con la obligación tributaria, que por estar íntimamente relacionadas ha confundido a algunos tratadistas, quienes no admiten un funcionamiento de ellas en campos diferentes. Del estudio realizado consideramos importante destacar lo siguiente:

1.- La relación jurídica tributaria es de derecho público, se desarrolla en una esfera amplia, dentro de la cual encontramos inmersas obligaciones sustantivas o formales entre el Estado y el contribuyente o responsable

2.- La relación Jurídica Tributaria, además, contempla las relaciones nacidas como consecuencia de la delegación de poderes a los organismos seccionales o especiales, para facilitar el desarrollo de las actividades inherentes a esas instituciones, estructuradas para cumplir funciones específicas en el quehacer social

3.- Las nuevas manifestaciones de esquemas de tipo dinámico y estático permiten diferenciar los momentos de creación y aplicación de la norma tributaria y toman en consideración los mecanismos que puedan servirle al Estado o

administración seccional para pretender el cumplimiento de una prestación tributaria.

4.- Hemos aprendido de Mafezzini, citado por los autores Ayala y González, que el presupuesto del tributo y los efectos jurídicos que de él se derivan no son fenómenos separados, sino que juntos parten de la misma realidad jurídica. El presupuesto del tributo es una situación fáctica, se le atribuye una calificación propia y se transforma en un hecho imponible.

Los efectos jurídicos del presupuesto son situaciones subjetivas que el ordenamiento jurídico hace surgir precisamente por el hecho de haberle otorgado esa calidad de hecho imponible.

5.- Todos los elementos que integran la relación tributaria son importantes, ya que cada uno cumple una función vinculante que sin ellos no es posible tener el concepto claro de cada actividad y los efectos que se producen.

6.- La obligación, a más de ser parte de la relación jurídica tributaria, es el vínculo personal entre Estado y contribuyente, es la prestación de dar dinero o especie, que tiene como fuente principal la ley.

7.- Nace la relación y obligación tributarias cuando se ha

producido el hecho generador.

8.-La obligación Tributaria, jurídicamente, es aplicable a la figura del tributo si éste ha sido caracterizado como obligación, por lo tanto el nacimiento de la obligación debe enfocarse dentro de la Teoría General de las fuentes de obligaciones; pertenece a la categoría de las obligaciones ex-lege, es decir que surge por determinación de la ley una vez que se ha realizado el supuesto previsto en ella. La voluntad carece de relevancia constitutiva de la obligación.

9.- Es importante establecer la diferencia entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo. El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de dinero, en casi todos los casos, o en casos especiales el pago en especies, en cambio el objeto del tributo es el presupuesto de hecho que la ley establece como gravamen: riqueza, acto o situación jurídica que pueda ser elegida como generador de un tributo.

10.- La obligación tributaria goza de autonomía, no solamente frente a las obligaciones de derecho privado, sino también con respecto a otras instituciones de orden público, por ser producto de fenómenos propios del derecho financiero.

11.- Dentro de las obligaciones formales no nos

encontramos, necesariamente, frente a obligaciones de hacer, sino puede ser una abstención o el cumplimiento de un deber a cargo del contribuyente, responsable o deudor ajeno.

12.- La doctrina describe al hecho jurídico como acontecimientos que producen consecuencias jurídicas. El hecho generador en materia tributaria es equiparable a los hechos jurídicos de manera que los acontecimientos generan efectos cuando demuestran ser indicadores de capacidad contributiva o de potencial económico.

13.- La diferencia entre hecho imponible y hecho generador es que el primero es considerado como el elemento fáctico de la obligación tributaria; y el segundo es el hecho jurídico que crea el impuesto, no hay separación entre los dos, son momentos complementarios que permiten el nacimiento de la obligación tributaria.

14.- La relación tributaria y los procedimientos de imposición guardan estrecho vínculo, pues cada uno de ellos cumple una parte importante en la creación y la determinación de los impuestos.

15.- La relación obligacional establece la necesidad de la depuración dogmática de situaciones activas y pasivas que se producen con ocasión de la aplicación del tributo. A los

factores personales conciernen determinadas condiciones subjetivas, como el domicilio del sujeto pasivo. A los factores reales conciernen condiciones objetivas, como el origen y la aplicación del hecho imponible.

16.- Rescatar las experiencias vividas por países desarrollados, analizarlas para aplicarlas en nuestro país, luego de un estudio de las condiciones existente para ser parte de los objetivos de políticas futuras de gobierno, en las cuales el Estado se comprometa a cumplirlas y fortalecerlas en beneficio de la colectividad, y el contribuyente confié en su país pagando sus impuestos.

17.- Educar a las nuevas generaciones en la cultura tributaria desde cuando el niño asiste por primera vez a recibir enseñanzas generales, para crear conciencia de que el país necesita su aporte a base de su capacidad económica.

18.- La formación académica de los profesionales del derecho es fundamental para poder, mediante la aplicación correcta de las leyes, armonizar la relación entre el Estado y los contribuyentes.

19.- Un análisis doctrinario por parte de los legisladores, con el aporte de los juzgadores, permitirá la creación de leyes claras y perdurables.

ANEXO 1

RESOLUCIÓN DE RECURSO DE CASACIÓN (Gaceta Judicial, serie XVI, No. 5, Pág. 1341)

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA-. Quito, 5 de febrero de 1996.- las 16h00.-

VISTOS: El doctor Gustavo Benalcazar Subía, Procurador de la Autoridad Financiera Municipal demandada, el Director Financiero Municipal de Quito, acaparado en la primera causal del artículo 3 de la Ley de Casación, en concordancia con el literal a) del artículo 2 de la misma, interpone recurso de casación de la Sentencia dictada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de los Fiscal N0.1 de 8 de diciembre de 1993, a las 15h00 en el juicio No.13281 de impugnación de pago Indebido seguido por el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, procurador judicial de la inmobiliaria Siderne S.A., la misma que admite la demanda de impugnación contra la Resolución 002447, de 14 de mayo de 1990 expedida por el Director Financiero Municipal de Quito, que negó la devolución de lo indebidamente pagado por el concepto de impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos por la transferencia de dación en pago de un inmueble, sentencia que declara que la actora ha pagado indebidamente la cantidad de 1'476.829,00, disponiendo además, que la Dirección Financiera de la Municipalidad de Quito proceda a emitir la respectiva nota de crédito por dicho valor, más los intereses computados en la forma determinada por el Art. 21 del Código Tributario, desde la fecha en que se hizo el pago hasta la emisión y la entrega de la nota de crédito que se ordena: el recurrente fundamenta el recurso, en que: a) que la dación en pago no es en sí modo de transferir el dominio, es, como lo señala la sentencia al citar los artículos 2308 del Código Civil y 173 de la Ley General de Bancos, un modo de pagar de la transferencia de dominio por venta, de allí es que las citadas normas tratan de extinción de la fianza; cita los artículos 387 de la Ley de Régimen Municipal y 16 del Código Tributario, en lo que tiene que ver con el hecho generador, indicando que en base de lo cual, está demostrado que la inmobiliaria Siderne transfirió el predio al Banco Central del Ecuador, como su propietaria, siendo equivalente el precio al monto total de la obligación contraída por el deudor, sin que se interese, como lo señala la sentencia, que la actora haya sido o no deudora principal o garante de la correlativa obligación, no siendo procedente ni legal pretender evadir el tributo argumentándose que hay confusión entre el modo de transferir el dominio y la forma de pago de la transferencia; que por lo dicho, hay normas expresas que establecen el hecho generador y otra que da la regla para calificarla, no existiendo por lo tanto vacío de la ley que debe ser colmado como se señala en la sentencia, siendo incuestionable, por ello, que existe en la sentencia aplicación

indebida y errónea interpretación de las antes señaladas normas de derecho; que aceptándose la petición del actor, se abriría una puerta con la que se patrocina la evasión tributaria, pues suficiente sería cambiarle el nombre a los ingresos o rentas, a la transferencia de dominio o a cualquier forma de pago para evadir el pago del impuesto a la renta, al valor agregado o como en el caso, el de utilidad por la compraventa de bienes inmuebles, sería sostener, que si recobra honorarios en especie o con entrega de bienes muebles o inmuebles, no está obteniendo renta sujeta a tributación. El recurrente solicita, se le revoque la sentencia confirmando como legal el pago de s/.1'476.829,00 por impuesto a la utilidad por la compraventa de bienes inmuebles en la transferencia de dominio que la actora efectuó a favor el Banco Central del Ecuador, que como acreedor dio dinero en su debida oportunidad por el monto que vale el inmueble ubicado en la Av. 6 de Diciembre No.2964 de la parroquia Benalcázar del cantón Quito. Concedido el recurso de casación por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de los Fiscal, fue elevado el proceso a la Sala Especializada de los Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, que con los fundamentos pertinentes corrió traslado por el término de ley, al doctor José Vicente Troya Jaramillo, en su calidad de Procurador Judicial de la inmobiliaria Siderne S.A.; quien lo contesta alegando:1) Que el Art.387 de la Ley de Régimen Municipal, establece que el hecho generador del impuesto a la utilidad en la compraventa de inmuebles urbanos comúnmente conocidas como plusvalía, es, precisamente la utilidad que se produce como resultado de la venta de un inmueble, refiriéndose la Ley a un título, cual es la compraventa, no siendo ésta lo mismo que el contrato de dación en pago, por ser dos realidades distintas, ya que la dación en pago no se refiere solamente a la forma de solucionar la obligación, sino que constituye uno de los títulos mediante el cual se transfiere el dominio, dentro del modo que es la tradición; 2) Que el hecho generador es perfectamente identificado por la Ley, y es llamado por su propio nombre: compraventa, no pudiendo aplicarse a otros contratos, porque no se trata meramente de una realidad económica, sino jurídica, no pudiéndose por analogía crear e imponer tributos a otras realidades distintas que no estén expresamente determinadas por la ley, más aún cuando esta es clara;3)Que la Inmobiliaria Siderne S.A. transfirió al Banco Central un inmueble de su propiedad, mediante un contrato de dación en pago, no siendo cierto por tanto que el precio de venta del inmueble sea equivalente al monto total de la obligación contraída por el deudor, toda vez que la transferencia, no se efectuó mediante contrato de venta; y 4) Que la Autoridad Tributaria Municipal de Quito, supone que el contrato celebrado por la actora con el Banco Central, a fin de solucionar una obligación, no es dación en pago, sino compraventa. Expuesto así los antecedentes para resolver se considera: PRIMERO: Que la Sala Especializada de lo Fiscal de

la Corte Suprema de Justicia, como Tribunal de Casación, en razón de la materia tributaria, es competente para conocer el presente recurso de conformidad con lo dispuesto en el Art.1º de la Ley de Casación, contenida en la Ley No.27 del Plenario de las Comisiones Legislativas del Congreso Nacional, publicada en el Registro Oficial No.192 del 18 de mayo de 1993;SEGUNDA, Que el Recurso de Casación que es de carácter extraordinario, y cuya finalidad es de mantener la exacta observancia de la ley por el juzgador en las sentencias, autos con fuerza de sentencia o resoluciones que dicten, y que, en cuanto a la causal alegada por la Autoridad Municipal demandada, tiene por objeto examinar por el Tribunal, si la sentencia materia del recurso dictado el 8 de diciembre de 1993 por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de los Fiscal No.1 con sede en Quito, ha existido la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación, de normas sustantivas tributarias, en que habría incurrido el fallo que se impugna, con influencia sustancial en lo dispositivo, al resolver aceptar la demanda de impugnación de pago indebido de inmobiliaria Siderne S.A. en contra de la antedicha Autoridad Municipal que dictó la cuestionada Resolución No.002447 de 14 de mayo de 1990 negando la reclamación de lo indebidamente pagado por el impuesto en la utilidad de transferencia de dominio por dación en pago de un predio urbano, declarando la sentencia por tanto, que la actora ha pagado indebidamente pagado la cantidad de s/.1'476,829,00; TERCERA: Que entre los supuestos de pago indebido que establece el Art. 323 del Código Tributario, considera como tal, al "efectuarse sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforma a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador", correspondiendo en la especie, analizar la expresa alegación de la causal 1ra del Art.3 de la Ley de Casación, en cuanto a que si la realidad concreta materia de la imposición que son las utilidades que provengan de la venta de predios urbanos, tipificada en el Art. 387 de la Ley de Régimen Municipal, su consideración es exclusiva a los contratos de compraventa y sujetos pasivos de la obligación, los dueños de predios que los vendieren?;CUARTO: Que la sentencia impugnada, se ha fundamentado en las disposiciones de los Art.387 y 389 de la Ley de Régimen Municipal; Arts. 13,15,16 y 323 del Código Tributario; Arts.705, 710, 2262 y 2308 del Código Civil; y 173 de la Ley General de Bancos; QUINTO: Que corresponde dejar establecido, que la dación en pago es un medio excepcional de extinguir las obligaciones, que permite al deudor pagar con prestaciones diferentes y de igual equivalencia a las obligaciones originalmente contraídas en virtud de un convenio entre los contratantes: acreedor y deudor (Claro Solar, Tomo duodécimo de las Obligaciones III) encontrándose implícitamente contenida en el numeral 1º del Art. 1610 del Código Civil que establece once(11) modos de extinguir las obligaciones, constituyendo el ante dicho numeral 1º el supuesto "Por convenio de las partes interesadas que son

capaces de disponer libremente lo suyo"; que en el caso juzgado es el de dar una cosa, un bien raíz, por una cantidad de dinero adeudada solidariamente como fiador por la obligación de pago contraída por el deudor principal Banco de Guayaquil para su acreedor, el Banco Central del Ecuador por un contrato de mutuo o préstamo, que según lo declarado en la cláusula Tercera 3.2 (pág. 71 vta. del proceso) de la escritura pública de dación de pago a favor del ya mencionado Banco Central del Ecuador por el Banco de Guayaquil S. A. y las "Compañías Inmobiliarias Siderne S. A.", "Automatización de Guayaquil S.A. Autoguay" e Inmobiliaria Esquina de la Virgen S. A., etc, otorgada ante el Notario Público Suplente de Guayaquil, abogado Jorge Jara Delgado por licencia del Titular Dr. Jorge Jara Grau el 27 de septiembre de 1986, "Inmobiliaria Siderne S.A." representada por su gerente General Xavier Casal Weisson, como fiadora, por cuenta y orden del Banco de Guayaquil entregó al Banco Central del Ecuador, en dación en pago, el inmueble compuesto de lote de terreno y casa signado con el No. 29-64 situado en la Avenida Seis de Diciembre, Parroquia Benalcázar, del Cantón Quito, objeto del pago indebido con un avalúo de s/. 33'825.980,00 que con la entrega de otro inmueble y de otra fiadora, extinguían las obligaciones crediticias por la suma de s/. 69' 924.631,25 objeto del convenio entre el acreedor Banco Central del Ecuador y el deudor original, el Banco de Guayaquil, celebrado el 8 de septiembre de 1986; **SEXTO:** Que, corresponde, por tanto calificar el acto en sí ya referido, celebrado por escritura pública, el 27 de septiembre de 1986, en cuanto la entrega exclusiva de dominio que hizo Inmobiliaria Siderme S. A. a favor del Banco central del Ecuador, si efectivamente, reúne o no los elementos constitutivos de la esencia del contrato de compraventa: cosa y precio; compra por la adquisición de una cosa, por precio, y, la venta, por la enajenación de una cosa, por precio, siendo esta última de considerar, en el ánimo del tradente (propietario) del inmueble, si se ha producido como tal la veta e el caso Juzgado (objeto de la imposición), a efecto de establecer si es sujeto de la obligación del pago del impuesto a las utilidades que provengan de la venta de los predios urbanos, que preceptúa el Art. 387 de la Ley de Régimen Municipal, circunstancia esta última que tendrá como antecedente a su vez, el valor de adquisición del bien raíz por contrato de compraventa, que según se observa, no se dio por tal contrato, sino por el pago en aporte de especie de la respectiva suscripción de acciones, al transferir su dominio, según la cláusula Tercera 3.2. de la escritura pública del 27 de septiembre de 1986 (Pág. 72 del proceso), que hizo el señor Gonzalo Cordovéz Pareja, al constituirse Inmobiliaria Siderne S.A., por escritura pública de constitución de 27 de diciembre de 1982, ante el Notario del Cantón Quito Dr. Efrén Martínez Paz, debidamente aprobado por la Superintendencia de Compañías, inscrita en el Registro de la Propiedad del Cantón Quito el 7 de febrero de 1983 e inscrita

en el Registro Mercantil el 10 de los mismos mes y año; SEPTIMA: Que, es indudable que el antevente para establecer una utilidad para sus dueños en la transferencia de dominio a título oneroso de un inmueble, debe tener como referencia el costo de adquisición de dicho inmueble y el valor de la venta del mismo, que lleva implícito el precio o la circunstancia del beneficio que pudiera obtener que en la especie no se determinan, sino en cuanto a la referencia del avalúo comercial de la Municipalidad de Quito, con mayor razón que el tridente del inmueble no fue el deudor original de la obligación civil, sino el fiador, o garante, consecuencia por tanto del cumplimiento de la responsabilidad contraída contractualmente para el Banco Central del Ecuador por la obligación ajena, accesoria, del Banco de Guayaquil, comprometido a cumplirla por el deudor principal, atento a los Arts. 2262 y 2263 inciso primero del Código Civil y extinguida por la dispuesto en el Art. 2307 No.3 Ibídem, circunstancia que determina en cuanto a la escritura pública tantas veces mencionada de dación en pago y otras declaraciones del 27 de diciembre de 1986, que haya tenido en cuanto a la entrega del inmueble ser el título oneroso traslativo de dominio, como causa de un préstamo en dinero en moneda sucres, contraído por los ya mencionados Banco de Guayaquil para con el Banco Central del Ecuador, que por esa particularidad del pago de una obligación accesoria y no constar establecido el precio de la cosa (bien Raíz) transferido su dominio, en modo alguno, significó como título el de compraventa, no procediendo por lo tanto la causal alegada por el recurrente, para casar la sentencia, motivo del cuestionamiento. Por las consideraciones que anteceden y atento a lo dispuesto en el Art.14 de la Ley de Casación, la Sala de los Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, declara improcedente el recurso de casación interpuesto por el recurrente doctor Gustavo Benalcázar Subía, Procurador de la Autoridad demanda, el Director Financiero Municipal de Quito, respecto a la sentencia dictada el 8 de diciembre de 1993, a las 15h00 por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1 con sede en Quito, en el juicio No.13281 de impugnación por pago indebido seguido en contra de dicha Autoridad Municipal por el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, Procurador de Inmobiliaria Siderne S.A.. Devuélvase el proceso a la Secretaría de la Sala Juzgadora a efecto de darse cumplimiento de la sentencia, conforme es de ley. Sin costas. Notifíquese y publíquese.

f) Drs. Marco Suéscum Guerrero.- Julio Navarrete Córdova.-Ramón Echáiz Enríquez.

ANEXO 2

RECURSO DE CASACION

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En Quito, el 8 de noviembre de 1996, en 69 fojas, se recibió en la Oficialía Mayor de la Corte Suprema de Justicia, el juicio de excepciones, que sigue HILADOS Y TEJIDOS DEL ECUADOR S.A.- contra el DIRECTOR GRAL. DE RENTAS Y OTROS.- Viene por el Recurso de Casación interpuesto por el Dr. Félix Aguas Veloz, y vuelta, y voto salvado, fs.55 a 56 y vuelta, que acepta la demanda. TRIBUNAL FISCAL DE LO DISTRITAL No. 1.- PRIMERA SALA- Quito.

Dr. Fernando Ortiz Bonilla
Secretario General

REPUBLICA DEL ECUADOR

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL.- Quito, 23 de julio de 1999.- Las 15H00.-----

VISTOS: .- El Procurador de la Autoridad Fiscal, el 9 de julio de 1996 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 11 de julio del mismo año, expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 16417 propuesto en contra del Director General de Rentas y Jefe Provincial de Recaudaciones de Pichincha. Concedido el recurso lo ha contestado Juan Isaías Barquet a nombre y en representación de FABRICA DE HILADOS Y TEJIDOS DEL ECUADOR S.A..Habiéndose pedido los autos para resolver se considera: PRIMERO:- La Sala es competente para conocer el recurso de conformidad Art.1 de la Ley de Casación.- El hecho de que no se haya concedido el recurso oportunamente según anota la empresa no incide en la competencia de la Sala para conocer. SEGUNDO:- El recurrente fundamenta su recurso en las causales 1a. y 3a. de la Ley de la materia. Manifiesta que la sentencia en el considerando CUARTO, señala que existe un saldo de crédito tributario por 992.090,93 que está sujeto a discusión en el recurso de reposición aún no resuelto en contra de la Resolución 381 de 30 de septiembre de 1992 por la cual no se ha producido la extinción total o parcial de la obligación. Sostiene, por lo tanto, que solo posteriormente se podrá contar el tiempo para la prescripción en conformidad al Art. 55 del Código Tributario plazo que se interrumpe con el reconocimiento expreso o tácito de la obligación o con la citación del auto de pago. Indica que las normas de derecho que estiman infringidas al expedirse el fallo son las de los Arts. 272 y 273 del Código Tributario, pues, era obligación del actor probar los hechos planteados en la demanda negados por la parte demandada sin que

sea procedente que la Sala se atenga a las afirmaciones del actor. Alega que el título de crédito fue emitido el 14 de agosto de 1992 en concepto de diferencia a pagar por el impuesto a las transacciones mercantiles del año 1989; que habiéndose establecido que la declaración es incompleta, la acción prescribe en siete años en conformidad al Art.54 del Código Tributario. Arguye que el plazo de la prescripción mencionada se ha interrumpido con la citación del auto de pago. Precisa que las normas indicadas en los Arts. 54 y 55 han sido violadas. Se refiere a las diferencias existentes entre la caducidad y la prescripción y pide que se desechen las excepciones se disponga la continuación del trámite coactivo. De su parte la empresa afirma que el recurso no fue concedido dentro del término legal; que no se especifica en el recurso si las normas que se dicen infringidas en la sentencia lo han sido por aplicación indebida o por falta de aplicación o por error de interpretación y menos si la falta de aplicación por la errónea interpretación fueron determinantes de la parte dispositiva de la sentencia. Expresa que tampoco se ha precisado lo atinente a la aplicación indebida de las normas pertinentes a la evaluación de la prueba y si con ello se produjo una equivocada aplicación o no aplicación de las normas de derecho en la sentencia. Sustenta que la sentencia recurrida declaró la prescripción aplicando las normas pertinentes del Código Tributario: que el Impuesto a las Transacciones Mercantiles es exigible desde el vencimiento del plazo de veinte y siete días que señala el Art. 19 de la Ley respectiva, dentro del cual debía producirse la declaración del pago del impuesto. Señala que obran agregadas al proceso las declaraciones correspondientes al año 1989 efectuadas dentro del mes siguiente. Sostiene que el plazo aplicado a la prescripción es el de cinco años, según se reconoce de hecho en la contestación a la demanda, no habiéndose producido la interrupción de la misma, pues, la citación con el auto coactivo se produjo el 13 de febrero de 1995, esto es, luego de transcurridos más de cinco años desde que se hicieron exigibles las obligaciones por el Impuesto a las Transacciones Mercantiles de 1989. Precisa que la notificación con el Acta de Fiscalización no interrumpe la prescripción, anotando que el Acta que sirve de base para la emisión del título, no fue objeto de reclamación ni se encontraba en discusión a nivel administrativo o jurisdiccional a la fecha en que se expidió la sentencia recurrida. En conclusión aduce que no se han producido las violaciones que menciona el recurrente y pide que se deseché el recurso con la condena en costas debiéndose imponer la multa prevista en el Art. 18 de la Ley de Casación. TERCERO: En conformidad al Art. 54 del Código Tributario la acción de cobro de los créditos tributarios prescriben en el plazo de cinco años desde la fecha en que fueron exigibles y en siete años desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración si ésta resultare incompleta o no

se hubiere presentado. El caso presente se inscribe dentro del segundo supuesto, pues, en el Acta de Fiscalización se establece que las declaraciones han sido incompletas. De allí que se deduce que la prescripción es de siete años. Desde la fecha en que fueron exigibles las obligaciones, sucesivas fechas mensuales del año 1989, en conformidad el Art. 19 de la Ley al Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios y la documentación que obra de fs. 39 a 50 de los autos, hasta cuando se citó con el auto de pago 13 de febrero de 1995, no transcurrieron siete años y por lo tanto no ha operado la prescripción en este caso. En consecuencia se ha violado el Art. 54 mencionado al expedir la sentencia impugnada. No siendo necesario realizar otras consideraciones, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se acepta el recurso interpuesto y se casa la sentencia de mayoría expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal el 11 de julio de 1999 a las 16h00.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-

Dr. José Vicente Troya Jaramillo
MINISTRO JUEZ

Dr. José Ignacio Albuja P.
CON JUEZ PERMANENTE

Dr. Edmo Muñoz Custode
CON JUEZ PERMANENTE

ANEXO 3

RECURSO DE CASACIÓN

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL.- Quito, 18 de noviembre de 1998.- Las 11h00.-----

VISTOS.- Mario Segundo Martínez Rodríguez el 28 de julio de 1997 propone recurso de casación en contra de la sentencia de 7 de los propios mes y año expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil, dentro del juicio 787-389-95 propuesto en contra del Director General de Rentas. Concedido el recurso y sin que el Procurador de la Autoridad Fiscal lo haya contestado, habiéndose pedido los autos para resolver, se considera:- PRIMERO.- La Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la Ley de Casación.- SEGUNDO.- El proponente fundamenta el recurso en las causales 1a. 2a. y 5a. del ART. 3 de la Ley de la materia y alega que en el fallo se ha producido errónea interpretación de normas de derecho; errónea interpretación de normas procesales; adopción de decisiones contradictorias; falta de aplicación de normas de derecho; y, falta de aplicación de normas procesales. Sostiene que al emitirse el fallo se han violado las siguientes disposiciones: el Art. 38 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada; la regla vigésima del Art. 7 del Código Civil; las reglas 1a. 4a.,5a. y 6a. del Art. 18 del propio Código y los artículos 21 y 117 de la Constitución Política de la República. Respecto del Art. 2 del Código Tributario atinente a la supremacía de las normas tributarias, indica que el mismo forma parte del Libro Primero de dicho Código que trata de lo Sustantivo Tributario, el cual debe interpretarse con relación al Art. 68 de la Constitución Política, que confiere a la Función Legislativa la facultad privativa de establecer, modificar o extinguir tributos. Sustenta que el Art. 2 de la Ley de Modernización extiende sus disposiciones a todas las entidades y dependencias del Estado; que la equidad natural referida en la regla 6a. del Art. 18 del Código Civil, lleva a concluir que las indemnizaciones laborales no pagan Impuesto a la Renta y que no cabe de otro modo decidir sobre cualquier contradicción u obstáculo para la administración de justicia, tanto más que el Art. 117 de la Carta Política, establece como principio básico que el sistema procesal será un medio para la realización de la justicia y que no se sacrificará ésta por la sola omisión de formalidades, principio que al igual que otros contemplados en la propia Constitución, en conformidad a su Art. 21, son plenamente aplicables e invocables ante cualquier juez, tribunal o autoridad pública. Expresa que el inciso segundo del Art. 38 de la Ley de Modernización, en observancia de los objetivos fijados en el Art. 1 de la misma Ley, cuales

son, la racionalización, la eficiencia, la descentralización, la desconcentración y la simplificación, aborda un aspecto estrictamente procedimental, que de acuerdo a la regla vigésima del Art. 7 del Código Civil, prevalece sobre las normas de anterior vigencia, y que aún más la regla 18 del propio art. 7, considera incorporadas a los contratos, las leyes concernientes a los mismos, a excepción de las referentes al modo de reclamar los derechos. En conclusión, asevera que no cabe sostener que el Tribunal Distrital de lo Fiscal solo es competente para conocer causas contra resoluciones definitivas de la Administración Tributaria, según consta en el fallo impugnado. Finalmente señala que el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, al calificar la demanda declaró ser competente para conocer de la demanda, y luego en el fallo, la considera que no procede, lo cual es manifiestamente incongruente. TERCERO.- El Art. 38 de la Ley de Modernización dice: "Art. 38 PROCESOS. Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos y hechos que hayan sido expedidos, suscritos o producidos por el Estado y otras entidades del sector público. El administrado afectado por tales actividades, presentará su denuncia o recurso ante el Tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento aplicable será el previsto en la Ley de la Materia.- No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado y demás entidades del sector público el agotamiento o reclamo en la vía administrativa. Este derecho será facultativo del administrado". La Ley de Modernización fue publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, es decir con posterioridad al Código Tributario que, contenido en el Decreto Supremo 1016-A, fue publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975. El Art. 2 del Código se refiere a la supremacía de las normas tributarias y prevé que las mismas prevalecerán sobre otras de carácter general y especial; dispone al propio tiempo que solo podrán ser derogadas o modificadas por mandato de otra ley destinada al propósito. El Legislador, con posterioridad a la publicación del Código Tributario, ha estado y estará en plena capacidad de aprobar leyes tributarias, sin que al intento sea imprescindible la expedición de una ley particular destinada a esa finalidad. De lo dicho, y particularmente de lo que al respecto expresamente determina la Ley de Modernización, se concluye en lo que fuere pertinente que el Art. 38 referido, prevalece sobre el Código Tributario y sobre otras leyes de ese ámbito. Además, el Art. 66 de dicha Ley, declara modificadas las normas del Código mencionado.- CUARTO.- Para la devolución de lo indebidamente pagado el Código Tributario ha previsto dos situaciones, la contenida en la disposición séptima del Art. 234 y la que obra en la disposición quinta del Art. 235. En el primer caso la acción de impugnación se propone en contra de la resolución que

niega la devolución de lo indebidamente pagado, resolución que ha de expedirse previa la reclamación del particular. En el segundo caso la acción directa se propone con posterioridad al pago que se considera indebido, el mismo que se realiza luego de la ejecutoria de la resolución administrativa que niegue la reclamación propuesta en contra de un acto la liquidación o de determinación de la obligación tributaria. El Art. 38 de la Ley de Modernización estatuye que para ejercitar la acción judicial es decir la de impugnación, no será necesario el agotamiento de la vía administrativa, mas, de ninguna manera exonera de que exista previamente un acto, contrato o hecho administrativa, aludidos en su orden, en los artículos 64, 75 y 78 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 411 de 31 de marzo de 1994. De fs. 23 a 34 de los autos obran los siguientes documentos: copia certificada de la retención que el Banco Central del Ecuador, Sucursal Mayor Guayaquil ha efectuado al hacer la liquidación de los valores que correspondía pagar al actor del juicio y en la que consta que se le ha retenido por Impuesto a la Renta 3.977.153,00 (tres millones novecientos setenta y siete mil ciento cincuenta y tres sucres); fotocopia sin certificar de la regulación de Junta Monetaria JM-452.RRV de 2 de julio de 1992; fotocopia sin certificar del oficio 0325 de 10 de octubre de 1992 dirigido a la Gerente del Banco Central del Ecuador por el Director General de Rentas; fotocopia sin certificar del oficio 4717 del 6 agosto de 1992 dirigido al Presidente de la Junta Monetaria por el Director General de Rentas; y, fotocopia sin certificar del oficio 1475 de 26 de octubre de 1992, dirigido al Gerente General del Banco Central del Ecuador por el Subsecretario de Rentas. En el primero de los documentos, según queda dicho se encuentra una liquidación efectuada por agente de retención; en los tres últimos, la Administración Tributaria emite su criterio respecto del régimen impositivo de las sumas pagadas por compra de renuncias. Ninguno de estos documentos constituyen actos producidos por la Administración Tributaria de determinación o liquidación de obligación tributaria, respecto de los cuales, en ejercicio de las opciones que consigna el ART. 38 de la Ley de Modernización, se habría podido agotar la vía administrativa o proponer directamente la acción judicial. QUINTO.- En el informe en derecho que presenta el recurrente, fs. 45 a 48, reconoce que ha ejercitado la acción directa de devolución de lo indebidamente pagado. Según queda analizado en el Considerando que antecede para que esta acción proceda, es requisito que el pago se haya hecho con posterioridad a la ejecutoria de una resolución administrativa, lo que no ocurre en el caso presente. Como queda expresado, el Art.38 tantas veces mencionado, no subsana esa falencia, pues es imperiosa la existencia de un acto administrativo inicial de determinación de obligación tributaria, lo que igualmente no ocurre en este

caso.- SEXTO.- No se ha establecido la violación en la sentencia de las disposiciones de la Constitución Política y del Código Civil señaladas por el recurrente. Finalmente, es de señalar que el hecho de calificar la demanda, providencia de 27 de febrero de 1995, no supone pronunciarse sobre su procedencia, por lo que no existe incongruencia en la sentencia, en los términos previstos en la causal 5a. del ART. 3 de la Ley de Casación. En mérito de las consideraciones expuestas, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese, devuélvase.

Dr. José Vicente Troya Jaramillo
MINISTRO JUEZ

Dr. Alfredo Contreras V.
MINISTRO JUEZ

Dr. José Ignacio Albuja Punina
CONJUEZ PERMANENTE

ANEXO 4

RECURSO DE CASACIÓN.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL.-

Quito, 23 de junio de 1999.- las 16h.30- - - - -

VISTOS:- Hugo Caicedo Andino el 6 de febrero de 1996 propone recurso de casación en contra de la sentencia de 9 de enero del mismo año, expedida dentro del juicio de excepciones No. 12431-3288-11 por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1 que declara sin lugar las excepciones propuestas. Concedido el recurso, lo ha contestado la Empresa Municipal de Agua Potable y Alcantarillado de Quito el 28 de Marzo de 1996. Habiéndose pedido los autos para resolver se considera:

PRIMERA:- La Sala es competente para conocer el recurso, en conformidad al art. 1 de la Ley de Casación.- SEGUNDA:- El recurrente manifiesta que al expedir la sentencia se ha producido aplicación indebida o falta de aplicación de los artículos 54 y 94 numeral 3 del Código tributario; que, así mismo en el fallo, existe falta de aplicación y errónea aplicación de los artículos 237 y 287 del propio Código, errónea interpretación y falta de aplicación de los preceptos de valoración de la prueba, lo que condujo a una equivocada aplicación del numeral 6o, del Art. 213 del Código mencionado. Basa el recurso en los literales a), b), y c) del Art. 3 de la Ley de Casación. Alega que se producido la caducidad de la facultad determinadora de la administración y la prescripción de la obligación tributaria y sostiene que en conformidad con el Art. 288 del Código Tributario, la Tercera Sala del Tribunal Distrital debió declarar la nulidad del acto de determinación. Además manifiesta que la diligencia de inspección a las Oficinas de la Empresa Municipal de Agua Potable de Quito es nula. De su parte la Empresa, al contestar el recurso afirma que no existe fundamento ni congruencia debidos en el recurso de casación; que no se han inobservado las disposiciones señaladas por el proponente; que el recurrente nada explica sobre las normas del Código Tributario que dice se han infringido al expedir el fallo; que dentro del escrito de excepciones no consta que haya alegado la caducidad y la prescripción y, que no adujo oportunamente la nulidad.-

TERCERA:- En conformidad con el Art.54 del Código Tributario, la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses prescribe en cinco años desde la fecha en que fueron exigibles. La exigibilidad, según el Art. 1o del propio Código, como norma general, se produce a partir de la fecha que la ley señala para el efecto. en este caso, según el Art. 13 de la Ordenanza Municipal 18-50, debía la Empresa demandada emitir mensualmente facturas por todos los servicios y proceder a su cobro. El título de crédito No. 00033 por s/. 374.646,80 (trescientos setenta y cuatro mil seiscientos cuarenta y seis sucres con

ochenta centavos) base de la coactiva, fs. 5 del cuaderno sustanciado ante el Tribunal Distrital, fue emitido el 30 de mayo de 1989. Del oficio 1142 D.T. de 12 de octubre de 1988, fs. 15 del propio cuaderno, dirigido al recurrente por el Director Técnico de la EMAP-Q., se infiere que los servicios fueron previstos por dicha Empresa en octubre de 1997 pero que, posteriormente, en 1988, se elaboraron presupuestos actualizados, una vez que se constató que el pago hasta entonces efectuado correspondía únicamente al edificio Gabriela II, que concierne a esta causa y a los del edificio Gabriela III. Por lo tanto, desde que debió emitir las planillas EMAP-Q, hasta cuando se citó con el auto de coactiva, transcurrieron más de cinco años que prescribe el Art.- 54 de Código Tributario como plazo para ejercer la acción de cobro del crédito tributario, es decir transcurrió el tiempo suficiente para que opere la prescripción. En mérito de las consideraciones que quedan expuestas, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se casa la sentencia de 9 de enero de 1996, expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1 y se reconoce que ha operado la prescripción de la correspondiente obligación tributaria. Notifíquese, publíquese, devuélvase.

Dr. José Vicente Troya Jaramillo Dr. José Ignacio Albuja Punina
MINITRO JUEZ CONJUEZ PERMANENTE

Dr. Edmo Muñoz Custode
CONJUEZ PERMANENTE

ANEXO 5

RECURSO DE HECHO

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL.-
Quito, 5 de Marzo de 1999.- a las 9h00- - - - -
VISTOS.- Los Procuradores del Director General de Rentas doctores Marco Tobar Solano y Milton Muñoz Serrano el 16 de abril de 1997 proponen recurso de casación en contra de la sentencia expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de los Fiscal No. 3 con cede en Cuenca el 9 de los propios mes y año, dentro del juicio de impugnación 1496 propuesto por la CONSTRUCTORA CARVALLO A. Z. CIA. LTDA. en contra del Director General de Rentas. Esta Sala mediante auto de 9 de junio de 1998 aceptó el recurso de hecho interpuesto por los mencionados Procuradores, y en consecuencia el de casación que había sido denegado por el Tribunal Distrital, y dispuso correr traslado a la Empresa con el escrito que contiene el recurso, al tenor del Art. 11 de la Ley de Casación. La actora del juicio no ha dado contestación al recurso, y habiéndose pedido los autos para resolver se considera:- PRIMERO.- La Sala es competente para conocer el recurso en conformidad al Art. 1 de la ley de Casación.- SEGUNDO.- Los Procuradores fundamentan el recurso en las causales 1o y 4o del Art. 3 de la Ley de la Materia, manifiestan que en sentencia se han infringido el Art. 274 del Código Tributario y el Art. 21 de la Ley 05 publicada en el Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994. Al respecto del primero señalan que la Empresa no objetó todos los cargos de las Actas de Fiscalización, sino únicamente determinadas cuentas. Respecto del segundo indican que el Tribunal Distrital considerando la aceptación tácita del recurso, debía aprobar únicamente lo que en el propio recurso solicitó la parte actora, pues, de lo contrario se va en detrimento de los intereses fiscales.- TERCERO.- En lo concerniente a la notificación de la Resolución No. 6599 de 13 de septiembre de 1994, es necesario puntualizar que en el escrito de reclamación que obra a fs. 1 a 6 de los autos, la Empresa para notificaciones, fija su propio domicilio. lo cual es impropio en conformidad al art. 114 del Código Tributario, que diferencia al domicilio permanente de aquél que sirve para notificaciones, debiendo éste último, a la fecha en que se presento, ser necesariamente el estudio de un abogado, cuyo patrocinio es de rigor. En el escrito que contiene el recurso de reposición fs.7 a 11 de los autos se reitera la equivocación, al determinar que el domicilio para notificaciones será el que se dijo en el trámite No. 40189, número a la reclamación administrativa. Esta omisión debieron ser puntualizadas por la Administración, y al no haberlo hecho ha ocurrido, que al menos dentro de los autos, no se pueda conocerse fehacientemente la fecha en que se notificó a la Empresa la Resolución que niega el recurso de reposición No.

00829 de 3 de febrero de 1996. En consecuencia, los razonamientos que sobre el tema hace el Tribunal Distrital son pertinentes.- CUARTO.- El Art. 274 del Código Tributario establece la presunción de validez de los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnadas expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa, o que no puedan entenderse contenidos en la impugnación formulada. La Empresa en su escrito de reclamación preciso su impugnación del siguiente modo: Acta No. 01-01-128, Impuesto a la Renta de 1989, las cuentas de depreciación de activos, de egresos administrativos, de transportistas y de gastos; Acta No. 01-01-129 por el Impuesto a la Renta de 1990, cuentas de depreciación de activos, de gastos de producción, de gastos administrativos; Acta No. 01-01-071, por Impuesto a la Renta de 1991, cuentas egresos por contratos, gastos de administración, de pérdidas y ganancias; y, Acta No. 01-01-089, por IVA de 1991, dentro de la cual se precisa el contenido de la impugnación. En el recurso de reposición CONSTRUCTORA CARVALLO A.Z. CIA. LTDA. Impugna las mismas glosas. Debe entenderse que las otras glosas que puedan constar en las Actas de Fiscalización han quedado firmes. Por esa razón la sentencia impugnada es exorbitante en la medida que deja sin efecto además de las Resoluciones expedidas ante la reclamación administrativa y ante el recurso de reposición, en forma general e indiscriminada, " los actos administrativos constantes en las Actas de Fiscalización".- QUINTO.- El silencio administrativo positivo previsto en el Art. 21 de la Ley 05 publicado en el Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994, no puede contraerse a puntos extraños o no contemplados dentro del respectivo recurso, en este caso el de reposición propuesto por la Empresa. En el fallo, parte resolutoria, en el punto que deja sin efecto las Actas de Fiscalización, también se violado el aludido Art. 21. Por las consideraciones la sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No.3 con sede en la ciudad de Cuenca el 9 de abril de 1997 a las 15h30 únicamente en la parte, que en forma general, deja sin efecto los actos determinativos consignados en las Actas de Fiscalización, Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Dr. José Vicente Troya Jaramillo
MINISTRO JUEZ

Dr. José Ignacio Albuja P.
CONJUEZ PERMANENTE

Dr. Edmo Muñoz Custodio
CONJUEZ PERMANENTE

B I B L I O G R A F I A

- Amatucci, Andrea. *Tratado de Derecho tributario*. Bogotá, Temis, 2001.
- Araujo Falcao, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires, Depalma, 1964.
- Arrijoja Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México, Décima tercera edición, Themis, 1998.
- Cardona, Ramírez A. *Derecho Tributario*. Bogotá, Temis, Cuarta edición, 1990.
- Código Civil*. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1984,
- Constitución Política de la Republica del Ecuador*. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2001.
- De La Garza, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. México, octava edición ampliada, Porrúa S.A., 1978.
- Ferlazzo Natoli, Luigi. *Tratado de derecho Tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci, T.II, Editorial Temis S.A. 2001.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Tomo 1, 2da edición, Depalma, 1999.
- Giuliani Fonrouge, M. Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, volumen I, 1993.
- González, Eusebio. *Conferencias*. Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2001
- Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: tercera edición, Abeleto-Perrot, 1996.
- Kuznets, Simón. *National Income And Its Composition*. New York, 1941. Vol.II, pág. 426) obra citada por Arrijoja Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis S.A., primera edición, 1982.
- Plaza Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, TEMIS, 2000.
- Pérez de Ayala y Eusebio González. *Curso de derecho tributario*. Salamanca, Plaza universitaria, sexta edición, Tomo 1, 1994.
- Queralt, Juan Martín. *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá,

Dirigido por Andrea Amatucci, T. I, Temis S.A., 2001.

Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario, Washington D.C.: Unión Panamericana, segunda edición, 1968.

Régimen Tributario Ecuatoriano, Quito: tomo 1, Ediciones Legales, 2001

Russo, Pacuale. *La obligación tributaria*. Dirigido por Amatucci, Andrea. Bogotá, tomo II. Temis S.A, 2001.

Sáinz de Bujanda, Fernando, *Análisis jurídico del Hecho imponible*, en *RDFHP*, Vo. 1, Número 60, citado por de la Garza

Troya Jaramillo, José Vicente, *Relación Jurídica Tributaria*, documento No. 11, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Depalma, 5ta edición, 1992.