

Alfredo Benítez Rivas,  
*Derecho tributario. El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas*, La Paz, Azul Editores, 2009, 453 pp.

por Pamela Juliana  
Aguirre Castro\*

En la obra que el doctor Alfredo Benítez Rivas nos presenta *Derecho tributario. El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas*, aunque modestamente sostenga en el prólogo que está lejos de ser un tratado de Derecho tributario, ciertamente lo es; pues comprende un estudio minucioso de todas las áreas que abarca esta ciencia jurídica, estudio que solo podía ser realizado por tan insigne abogado boliviano como resultado de años de investigación y práctica profesional, tanto en la función pública

–Subsecretario del Ministerio de Hacienda de la República de Bolivia– como en el libre ejercicio profesional privado.

El autor busca como objetivo, basándose en la exposición de conceptos doctrinales de prestigiosos tratadistas europeos como latinoamericanos, ofrecernos una obra que se constituye como guía para los operadores jurídico tributarios a la hora de enfocar y resolver los determinados problemas que pueden suscitarse entre el Fisco y el contribuyente, clarificando justamente que la tributación debe ser analizada como pilar fundamental en la construcción de un sistema cohesivo e integral que debe preocupar a toda la colectividad por su trascendencia en la actividad estatal.

Y es precisamente en este orden de ideas, y sin aferrarse a ningún esquema ideológico ni juicio de valor predeterminado, que el autor ubica al lector en la introducción en la actividad financiera del Estado, señalando su naturaleza, enfocada desde las diversas teorías tanto económicas como políticas, para terminar este apartado en las concepciones actuales. Ya en el primer capítulo ofrece un estudio pormenorizado del Derecho financiero, introducción que resulta acertada, toda vez que esta representa la base esencial del funcionamiento de la tributación y su incidencia en los presupuestos generales de las distintas naciones.

En el segundo capítulo, el autor nos introduce doctrinariamente en el Derecho tributario, en su definición y autonomía frente al Derecho civil y al Derecho admi-

\* Abogada de los Tribunales de la República del Ecuador, Universidad del Azuay, 2007. Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009. Asesora institucional en la Corte Constitucional del Ecuador.

nistrativo, y las teorías eclécticas existentes con respecto a este tema, las subramas jurídicas que conforman el Derecho tributario para culminar esta sección con los sistemas de codificación del Derecho tributario y positivamente con un análisis al Código Tributario Boliviano –CTB–, desde una óptica crítica. En el cuarto capítulo nos encontramos con el desarrollo de las fuentes del Derecho tributario precisamente desde la regulación del artículo 5 del CTB, en relación a fuente, prelación normativa y derecho supletorio de la legislación tributaria.

El análisis de la interpretación de las normas tributarias no podía faltar en este estudio, de ahí que comprenda el desarrollo del cuarto capítulo; estudio que resulta necesario, toda vez que, como es señalado por el autor con gran acierto, el Derecho tributario es una ciencia que se constituye a partir de criterios jurídicos y económicos, razón por la cual posee métodos particulares de interpretación que coexisten con los tradicionales, los cuales nos permitirán encontrar la norma aplicable al caso concreto.

En el quinto capítulo, el autor procede a la observación de las normas tributarias en el espacio, sin perder de vista el artículo 2 del CTB y los casos de posible doble imposición interna que pudieran llegar a suscitarse. El sexto capítulo corresponde al análisis de la temporalidad de las normas desde un muy interesante estudio de la irretroactividad de las leyes en general, para en lo particular examinar la irretroactividad de la norma tributaria en base a las distintas teorías, como son la de los derechos adquiridos, hechos cumplidos y la situación jurídica.

La relación jurídico-tributaria es materia del séptimo capítulo, relación que resalta el autor, se suscita entre el Estado, personificado en las distintas administraciones tributarias, y el sujeto pasivo, relación que destaca que no está regida por el poder, sino por derecho en un plano de igualdad, lo que da lugar a la obligación tributaria. A lo largo de este apartado realiza un análisis pormenorizado de los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria, los sujetos obligados, distinguiendo de una manera sucinta los distintos tipos de subjetividad pasiva previstos en el CTB, mismos que en su generalidad coinciden con los regulados por nuestro Código Orgánico Tributario ecuatoriano (arts. 24 al 29).

Como no podía ser de otra manera, en esta completa obra de estudio del Derecho tributario boliviano, el autor entrega en el octavo capítulo, desde el plano técnico doctrinario al práctico, las distintas categorías de tributos existentes en dicho país, utilizando la clasificación construida por Ataliba, de los tributos vinculados y no vinculados, que a diferencia de nuestro ordenamiento jurídico tributario, comprende también como tributo no vinculado a las contribuciones de seguridad social. En el noveno capítulo, el autor desarrolla la causa de la obligación tributaria, para lo cual entrega las posiciones doctrinarias que defienden los causalistas y

los anticausalistas; la imposición de los actos nulos o anulables; además, debate si es posible la imposición tributaria de actividades ilícitas, criminosas e inmorales.

En el décimo capítulo, Benítez Rivas realiza la distinción fundamental entre el domicilio civil y el domicilio tributario y su regulación en el CTB. Más adelante, en el decimoprimer capítulo, analiza las causas de extinción de la obligación tributaria previstas en el ordenamiento jurídico boliviano, como son el pago, la compensación, la confusión, la condonación y la prescripción. Cabe destacar aquí que la figura de la caducidad que contempla nuestro Código no está prevista en el ordenamiento jurídico boliviano.

El Derecho tributario administrativo o formal es materia del décimo segundo capítulo, rama especializada del Derecho tributario que analiza precisamente la actividad de la administración tributaria, en las potestades que la legislación boliviana le confiere, como son la determinación, la resolución y la absolución de consultas; así como la manera de manifestar su proceder mediante la emisión de actos de determinación. El capítulo décimo tercero trata sobre el ilícito tributario, comenzando por un estudio acerca de la naturaleza jurídica tanto de las infracciones meramente administrativas como las conductas delictivas; establece, también, la distinción entre “el fraude a la ley” y “la economía de opción”, para aterrizar en el estudio de los delitos tributarios, previstos en el Código Penal y en el Código Tributario boliviano, con todos sus elementos.

Uno de los mecanismos que permite el eficaz derecho a la defensa del contribuyente constituye la posibilidad de impugnar los actos de la administración en vía administrativa, y justamente este es el tema del décimo cuarto apartado, que comienza por un análisis de los sistemas de impugnación en el Derecho comparado, la naturaleza de la jurisdicción administrativa en el ordenamiento del Derecho público boliviano, examina el proceso contencioso-administrativo para terminar con unas acertadas críticas sobre los medios de impugnación existentes en la legislación de dicho país y las posibles reformas que deben ejecutarse.

El décimo quinto capítulo estudia el Derecho constitucional tributario, normas fundamentales sobre las cuales gravita todo el ordenamiento jurídico tributario. Aquí el autor, con gran destreza, establece cuáles son los principios constitucionales de la tributación recogidos expresamente por la Constitución Política del Estado boliviano y aquellos que, sin estar recogidos manifiestamente, forman parte del cúmulo de principios que deben ser observados por los operadores tributarios. Termina esta sección con el desarrollo de lo que él denomina “acción de amparo tributario”, la que se diferencia de la impugnación ante la vía administrativa justamente por los efectos de inmediatez en la protección de derechos del contribuyente, razón por la cual Benítez Rivas la desarrolla en esta sección.

El autor termina este tratado con el estudio, como no podía ser de otra manera, del Derecho tributario internacional: aborda objetivamente las nociones de doble imposición internacional, los atributos de la potestad tributaria, los sistemas adoptados por los países exportadores de capital para evitar la doble imposición, la importancia de los tratados suscritos para evitar la doble tributación, el establecimiento permanente. No escapa a este análisis el tema muy controvertido y en constante discusión del arbitraje como instrumento para dirimir litigios tributarios, incorporado en cláusulas de tratados suscritos entre Estados, tema que ha resurgido en América Latina, sobre todo en lo que concierne a la protección de las inversiones extranjeras.

De todo lo dicho se concluye que la obra presentada constituye un material impecable y de gran valía dentro del examen del Derecho tributario boliviano e incluso latinoamericano, toda vez que, como ya se ha mencionado, la obra ofrece una cantidad innumerable de citas y referencias bibliográficas que permiten al lector confrontar tesis y distintas legislaciones, ofreciendo un panorama amplio sobre el campo jurídico examinado.

Por último, vale resaltar que el conocimiento impregnado por el autor en todas las páginas de este libro posee un valor agregado fundamental, ya que reconoce al tributo como realidad económica y jurídica. Dice con autoridad lo siguiente:

...realidad económica porque consiste en una detracción coercitiva de una porción de la renta o ingresos de los particulares con destino a un ente público del Estado y al mismo tiempo es una realidad jurídica fundamentada en determinados hechos o conductas de las personas que al estar normadas por las leyes, generan obligaciones tributarias.

Programa Andino de Derechos Humanos, *¿Estado constitucional de derechos? Informe sobre derechos humanos Ecuador 2009*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Programa Andino de Derechos Humanos, PADH/Abya-Yala, 2010, 529 pp.

por Gina Benavides, Gardenia Chávez y Silvana Sánchez\*

El Programa Andino de Derechos Humanos, de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, asumió desde el año 2009, el reto de elaborar una publicación de balance sobre la vigencia de los derechos humanos en Ecuador, con proyección a mantenerla de manera periódica los subsiguientes años.

Esta publicación persigue ser una herramienta para el trabajo de promoción, garantía y exigibilidad de los derechos humanos, con trascendencia política, técnica y pedagógica. Busca promover el carácter integral de los

derechos humanos a través de una reflexión que articule los diferentes tipos de derechos, su articulación, complementariedad e interdependencia.

Se construyó de manera participativa, fomentando los lazos de relación entre organizaciones de la sociedad civil, academia y cooperación internacional, por lo que se define como un espacio alternativo, no estatal, independiente.

El informe tuvo como temas centrales de análisis los derechos de justicia, seguridad y ambiente; y como temas conexos los derechos de información, participación, salud, trabajo, movilidad humana y territorio. Además, cuenta con artículos que dan cuenta de los avances del país en materia de protección internacional de derechos humanos a nivel universal y regional; e incorpora resúmenes de los informes alternativos elaborados por organizaciones de la sociedad civil.

A continuación se presenta una breve reseña de los artículos que lo integran:

## JUSTICIA

### LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA COMO DERECHO HUMANO: UNA APROXIMACIÓN A SU CONCEPCIÓN Y SITUACIÓN EN EL ECUADOR, VANESA AGUIRRE GUZMÁN

Ubica el alcance del Derecho constitucional a la tutela judicial y sus concreciones en la legislación procesal (el Código Orgánico de la Función Judicial y la Ley

---

\* Programa Andino de Derechos Humanos (PADH).

Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional); determina que las violaciones a este derecho suceden con mayor frecuencia en el transcurso del proceso. Sostiene, entre otros aspectos, que es absurdo pensar que el aumento *físico* de juzgados contribuya a la renovación judicial, mientras no cambien las prácticas de los operadores de justicia y de los usuarios del servicio, pues la normativa por sí sola no basta.

### **LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL EN EL 2009, AGUSTÍN GRIJALVA**

Analiza el fortalecimiento o debilitamiento de las garantías constitucionales en el Ecuador, a partir de la expedición de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Señala que la ley expresa dos concepciones jurídicas antagónicas: una garantista y otra restrictiva, anclada en el formalismo y legalismo, y que se expresa en disposiciones de dudosa constitucionalidad.

### **AVANCES EN LA CONSTRUCCIÓN DEL ESTADO CONSTITUCIONAL DE JUSTICIA. BALANCE 2009, GINA BENAVIDES LLERENA**

Ubica algunos avances en la adecuación al nuevo marco constitucional de la normativa, institucionalidad y políticas públicas de justicia. Y como límites destaca: la implementación de políticas centradas en cambios administrativos con pocos avances en los planes sustantivos de práctica y efectividad; pocos avances en reconocimiento de la justicia indígena; incidencia del Ejecutivo sobre el desarrollo normativo, institucional y de políticas públicas; respuestas punitivas frente a las demandas sociales; escasos resultados frente a violaciones a derechos humanos.

## **SEGURIDAD**

### **NUEVOS HORIZONTES Y DESAFÍOS PARA LA SEGURIDAD, GARDENIA CHÁVEZ**

En la Constitución de 2008 el derecho a la seguridad registra un avance sustancial: más de cien artículos configuran un bloque constitucional en el tema. La ley aprobada no se inscribe plenamente en el mandato constitucional; para la autora, es un retroceso en el cumplimiento de derechos, lo que determina una urgente reforma legal. El Plan Nacional del Buen Vivir no maneja lo integral del tema y las metas al 2013 son pocas. La institucionalidad es amplia y sin claridad en los mecanismos de articulación.

**LA LEY DE SEGURIDAD Y SUS IMPLICACIONES PARA  
LOS DERECHOS HUMANOS, FRANCISCO HURTADO**

La Ley de Seguridad Pública y del Estado no se ha adecuado formal ni materialmente a lo previsto en la Constitución del Ecuador; esto permite, según el autor, que su ejecución provoque violaciones de derechos humanos a largo plazo, en función de priorizar las labores de inteligencia, la protección del territorio nacional y el desarrollo de los sectores estratégicos del régimen de desarrollo, por sobre el ejercicio efectivo de derechos humanos de las personas que habitan en el Ecuador.

**AMBIENTE**

**DERECHO HUMANO AL AGUA EN EL ECUADOR, RICARDO BUITRÓN C.**

En el Ecuador existe un proceso histórico de concentración y acaparamiento del agua. La política de ajuste estructural promovió su privatización. La actual Constitución reconoce el derecho humano al agua, los derechos de la naturaleza, el manejo exclusivo público y comunitario y su no privatización. La propuesta de Ley de Aguas, impulsada en el año 2009, se realizó sin la participación real de las organizaciones vinculadas al tema ni de los usuarios.

**VIGENCIA Y GARANTÍA DE LOS DERECHOS COLECTIVOS Y AMBIENTALES  
EN EL ECUADOR 2009. REPERCUSIONES DE LA APROBACIÓN  
DE LA LEY DE MINERÍA, GLORIA CHICAIZA**

La actual Constitución contiene avances en derechos colectivos, ambientales y de la naturaleza. Sin embargo, la aprobación de las leyes de Minería y de Seguridad Pública profundiza el modelo extractivista. La autora expresa su preocupación en cuanto a las limitaciones impuestas y la criminalización de la protesta, expresadas en el cierre de organizaciones y juicios contra dirigentes.

**VIGENCIA Y GARANTÍA DE LOS DERECHOS COLECTIVOS  
Y AMBIENTALES EN 2009. PETRÓLEO, ALEXANDRA ALMEIDA**

La política petrolera privilegia los ingresos económicos y margina los derechos ambientales y sociales de la población. Existe una entrega de licencias que contra-venien los derechos constitucionales. El gobierno implementa un programa de reparación ambiental y social, pero faltan decisiones fuertes para no ampliar más la

frontera petrolera y para aplicar procesos de reparación integral. Es urgente la derogatoria del Decreto Ejecutivo 1040, que reglamenta la participación social.

### **LA REGIÓN AMAZÓNICA ECUATORIANA: NATURALEZA Y DERECHOS COLECTIVOS EN EL OJO DEL HURACÁN, MARIO MELO**

El autor reseña casos paradigmáticos que sucedieron en el 2009, de violación de los derechos de la naturaleza y derechos colectivos de pueblos y nacionalidades: el Eje Multimodal Manta Manaos; la iniciativa ITT; la normatividad y políticas para la explotación minera industrial en la cordillera del Cóndor; concesiones y privilegios para misiones católicas en la región amazónica; el cierre de radio La Voz de Arutam; el ataque de los pueblos del Yasuní y el caso de Sarayaku. Los casos evidencian que el poder gubernamental continúa atado al modelo preconstituyente, desarrollista y extractivista.

### **EL CASO TEXACO: UN TRABAJO POR LA RESTITUCIÓN DE DERECHOS COLECTIVOS Y DE LA NATURALEZA, PABLO FAJARDO MENDOZA Y MARÍA GUADALUPE DE HEREDIA**

La demanda que promueven pobladores y comunidades indígenas, por daños humanos y ambientales, contra la empresa Chevron (antes Texaco) se inició en 1993, ante tribunales de EE.UU. En el 2003, el caso pasó a ventilarse ante los tribunales ecuatorianos. A la fecha en que se escribió este artículo, los autores destacaron que habían transcurrido más de seis años sin que el proceso haya merecido sentencia, en lo principal, por las manipulaciones, dilaciones y campañas de intimidación promovidas por la empresa.

### **OTROS DERECHOS**

#### **DERECHO A LA COMUNICACIÓN: AVANCES, DIFICULTADES Y EXPECTATIVAS, ROMEL JURADO VARGAS**

Analiza el marco constitucional y legal relativo a la comunicación y destaca los aportes de la Auditoría de Frecuencias de Radio y Televisión, que a su vez actúan de marco sociopolítico para explicar la tensa relación entre gobierno, los periodistas, los medios, las organizaciones sociales y los políticos de oposición. Examina las cuatro propuestas de la Ley de Comunicación y del proceso para su aprobación.

**DERECHOS DE PARTICIPACIÓN Y DERECHO A PARTICIPAR,  
JUAN PABLO AGUILAR**

El autor plantea que el derecho de participación, en la actual Constitución, es un elemento fundamental de la organización estatal; empero, los instrumentos participativos no son suficientes para concretarla. La participación no puede nacer de las leyes sino de una acción política que modifique los esquemas tradicionales de toma de decisiones. Los temas de interés colectivo pasan por la representación o la protesta. Por ello, critica la confusión entre el espacio de lo público con el estatal. En suma, en el Ecuador se adoptan leyes sin participación, fortaleciendo un poder personal y autoritario.

**LOS DERECHOS LABORALES. LÍMITES Y ALCANCES  
DE LAS REFORMAS, ANGÉLICA PORRAS VELASCO**

Identifica avances y límites de la nueva regulación constitucional en el ámbito laboral y esboza los principales desafíos para su implementación. Parte de un breve acercamiento histórico a las principales variables del mercado laboral ecuatoriano así como a las regulaciones laborales que le han acompañado, para luego analizar los cambios que introduce la nueva Constitución en esta materia.

**REGRESIÓN LABORAL EN EL ECUADOR Y SUS CONSECUENCIAS:  
GOBIERNO DE RAFAEL CORREA, DIEGO CANO MOLESTINA**

Analiza la real vigencia de los derechos sindicales y laborales, durante el gobierno de Rafael Correa, en el cual, según el autor, se ha impulsado una serie de contrarreformas que afectan los derechos sindicales y laborales. Se vive, pues, un estado de inseguridad, indefensión y persecución que pone en riesgo la existencia de las organizaciones sindicales y la defensa de lo público. Los problemas de desempleo y subempleo se han agravado, dando lugar a la aparición de una segunda etapa de desregulación y flexibilización laboral.

**DERECHOS DE LAS PERSONAS EN MOVILIDAD. AVANCES,  
LIMITACIONES Y RETOS EN EL AÑO 2009, JAVIER ARCENTALES ILLESCAS**

Señala que la adecuación normativa en la materia al nuevo marco constitucional no ha progresado; por el contrario, se ha estancado. Así, la institucionalidad y políticas públicas manifiestan dispersión, y reproducen concepciones de “seguridad”.

La legislación adoptó medidas restrictivas: restablecimiento del pasado judicial, reforma al reconocimiento de refugio, intensificación de controles militares y policiales, incremento de procesos de deportación. No existe una sólida política de regularización. Los programas de atención a emigrantes y sobretrata de personas son débiles y ausentes, particularmente en los casos del tráfico de migrantes y desplazamiento forzado.

### **HACIA UNA CONSTRUCCIÓN EMANCIPADORA DEL DERECHO A LA SALUD, JAIME BREILH**

Ubica las bases teórico-metodológicas para una construcción integral del derecho a la salud y el avance de su *justiciabilidad*. Analiza tres elementos clave: a) el principio interpretativo de la determinación social de la salud; b) la perspectiva del derecho a la salud como proceso complejo, individual y colectivo, que abarca mucho más que el acceso a prestaciones individuales; y, c) la necesidad de transformar la noción de bioética, hacia una ética de la salud.

### **IMPACTOS DE LA FLORICULTURA EN LA SALUD Y AMBIENTE. EL CASO DE LA CUENCA DE GRANOBLES (TABACUNDO-CAYAMBE), YLONKA TILLERÍA**

La autora revela cómo la floricultura genera afectación sobre la población trabajadora, sometida a labores intensivas, de ritmo alto, rutinarias y con poco tiempo de descanso. Existe una práctica de uso de plaguicidas indiscriminada, que genera contaminación de suelos y del agua de las cuencas hidrográficas, lo cual evidentemente afecta también a la salud de las personas.

### **DERECHOS, TERRITORIO ANCESTRAL Y EL PUEBLO AFROESMERALDEÑO, JUAN GARCÍA Y CATHERINE WALSH**

Explora el entretendido de territorio y derecho ancestral y su significado como el derecho humano más grande y primigenio. Para los autores, existe una evidente pérdida del derecho al territorio ancestral en Esmeraldas; analizan las amenazas que se han presentado, particularmente frente a la agresión continua de actores externos y las limitaciones y desconocimientos de los derechos de las comunidades.

## **SISTEMA DE PROTECCIÓN INTERNACIONAL**

### **RECOMENDACIONES RECIENTES A ECUADOR DE LOS ÓRGANOS DE LOS TRATADOS Y DE LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DEL CONSEJO DE DERECHOS HUMANOS DE NACIONES UNIDAS, ESTHER ALMEIDA**

Presenta las principales recomendaciones emitidas sobre el país por los órganos y procedimientos del Sistema de Protección de Derechos Humanos de Naciones Unidas, en los años 2008 y 2009. En cuanto a la labor de los órganos de los tratados, el artículo se centra en las recomendaciones provenientes del análisis de los informes presentados por el Estado ecuatoriano en el referido período, relacionados con los derechos civiles y políticos, la discriminación racial y la discriminación en contra de la mujer.

### **LOS DERECHOS HUMANOS DE LAS MUJERES. ECUADOR, AVANCES Y RETOS, MONI PIZANI**

Destaca los avances legales y constitucionales en el reconocimiento del derecho de las mujeres, pero establece que persisten situaciones de inequidad en los temas como pobreza, violencia contra la mujer y acceso a la justicia. Así, pone de relieve que, de cada cinco hogares pobres jefaturado por una mujer, el 20% está en nivel de indigencia. Un 41% de las mujeres encuestadas declara haber sido víctima de violencia psicológica, un 31% afirma haber sufrido violencia física y un 12% sexual. Sin embargo, el sistema judicial no da respuestas efectivas a las denuncias sobre delitos sexuales y violencia intrafamiliar.

### **LOS SISTEMAS EDUCATIVOS EN LA PERSPECTIVA DEL DERECHO HUMANO A LA EDUCACIÓN. REFERENCIAS PARA LA REFLEXIÓN, MAGALY ROBALINO**

Presenta los antecedentes de la Declaración Mundial Educación Para Todos (EPT), su estado actual y el cumplimiento de sus metas en Latinoamérica y el Caribe con énfasis en el Ecuador. Toma como base los últimos informes mundiales de monitoreo de los objetivos EPT e información documental oficial. Analiza algunos indicadores actuales de la educación ecuatoriana, en relación con las transformaciones recientes en la institucionalidad del país, y señala algunos retos y desafíos, en orden al cumplimiento de las metas de EPT en el 2015.

**AVANCES Y RETOS EN LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON NECESIDAD DE PROTECCIÓN INTERNACIONAL EN EL ECUADOR,  
JOSEP HERREROS Y LUIS VARESE**

El artículo ubica la dimensión del refugio en el Ecuador. Alrededor de 135.000 personas residentes en Ecuador tienen necesidad de protección internacional, la mayoría colombianos. Estudia la proclama constitucional de la ciudadanía universal y analiza la política del gobierno en materia de refugio, en particular, la implementación en 2009 del Registro Ampliado (RA), para garantizar el acceso al proceso de reconocimiento de forma ágil y precisa y a través del cual ha logrado reconocer y documentar a decenas de miles de personas refugiadas colombianas en la frontera norte.

**EVALUACIÓN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE ACCIÓN DE DURBAN, JUAN OCLES ARCE**

Desde el 2001, en que se adoptó la Declaración y el Plan de Acción de Durban, el Estado ecuatoriano, sostiene el autor, no ha aplicado una política sostenida, integral, que fomente una amplia aplicación de este plan. Aunque se han implementado una serie de mecanismos que le ayudan en este propósito, sin embargo, el nivel de racismo y discriminación en el país es muy alto (bordea el 10% de personas que se reconocen abiertamente racistas). Es necesario redoblar los esfuerzos para cumplir con la Constitución de 2008, y los instrumentos internacionales de protección.

**ECUADOR ANTE EL SISTEMA INTERAMERICANO 2009,  
CÉSAR DUQUE**

Para el autor, el Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos en el país se ha pronunciado de manera sustantiva sobre la situación de los derechos humanos en Ecuador, desde la década de los noventa. Además, ha emitido medidas cautelares y una visita *in loco*, que motivó varias recomendaciones, cuyo cumplimiento ha supervisado a través de diversos informes de seguimiento. En el año 2009, ha conocido y resuelto algunos casos. Su uso, empero, plantea una serie de límites y retos.

João Bosco Coelho Pasin, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 2010, 272 pp.

por Andrés Pretelt Arango\*

Varias veces dentro del sistema constitucional se ha expresado la necesidad imperante de regir al sector público en términos de legitimidad, dejando al derecho sustancial y formal públicos como guardas del respeto a los derechos fundamentales de los administrados. Tal vez no existe una especialidad del Derecho público donde lo anterior pueda ser más visible que en el ámbito tributario. Es en la relación jurídico-tributaria donde los principios generales del derecho pueden hacer su aparición, resaltando los

valores del *pro hominem* en cada una de las actuaciones de la administración tributaria. Sin embargo, no se puede reducir el estudio del Derecho tributario y sus principios –como ya se lo ha hecho– a los contenidos del artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador,<sup>1</sup> sino que debe expandirse el análisis de los mismos más allá de lo convencional, situación que se repite en los análisis de los principios tributarios españoles<sup>2</sup> y brasileros.<sup>3</sup>

El trabajo de João Coelho Pasin da un paso interesante al anexar el estudio de la moral, en la presentación del principio de moralidad, frente a las actuaciones de la administración y los contribuyentes partiendo de las experiencias en la legislación española y rescatando las vivencias del sistema jurídico de su país, el Brasil, que en la Constitución tiene positivizado el “principio de moralidad” como fundamento basilar de la actuación de la administración pública.<sup>4</sup>

El nivel de esta investigación es muy elevado: es una tesis doctoral en Derecho de la Universidad de Salamanca, dirigida por Eusebio González García (†),<sup>5</sup> y a su vez contiene un ensayo preliminar de José Luis Pérez de Ayala;<sup>6</sup> este último refiere de la

---

\* Abogado y egresado en Finanzas, maestrante del Programa Internacional en Derecho con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Es decir a los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Constitución de la República del Ecuador, R.O. No. 449, 20 de octubre de 2008.

2. Principio de Igualdad y Progresividad. Constitución española de 1978, artículo 31.

3. No se establecen principios en forma taxativa, pero se coligen los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad e individualización de los tributos. Constituição da República Do Brasil 1988, artículo 145.

4. Constituição da República Do Brasil 1988, artículo 37.

5. Falleció el 2 de noviembre de 2008, lo que ocasionó una pérdida irreparable para el desarrollo del pensamiento del Derecho tributario en España y en toda América Latina.

6. Conde de Cedillo y miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de la Corona.

obra que: “[...] es una magnífica exposición sobre la moralidad de la administración tributaria con referencia a los fundamentos éticos de la imposición de los teóricos italianos de la *causa impositionis*, y en la línea escolástica-tomista de la escuela de Salamanca”.<sup>7</sup> Expresión puntual y reveladora de la obra de Coelho Pasin.

*Derecho tributario y ética* se divide en tres partes importantes: “Introducción”, “Bases fundamentales” y “Bases analíticas”; se trata de un buen ejemplo para estructurar investigaciones académicas, ya que la manera como se desarrollan las ideas lleva a conclusiones comprensibles, sin por ello dejar de ser innovadoras y con la profundidad que requiere una tesis doctoral.

La introducción de la obra se plantea varios retos: primero, el objeto de la investigación, que es el estudio de la aplicabilidad del principio de moralidad en el Derecho tributario y la incidencia de los principios generales del derecho desde la teoría general, evidenciando el carácter instrumental de la Filosofía del Derecho, en especial en lo atinente a la hermenéutica, utilizando la moral como el prisma con el cual apreciar las relaciones jurídico-tributarias.

En segundo lugar, se plantea los antecedentes que se adentran al desarrollo de la moralidad en la Antigua China con el pensamiento de Confucio, Mencio y Xunzi (551-238 a.C.), y en la India de antaño con Kautilya (siglos IV-III a.C.) con su obra *Arthashastra*, que inspiró el pensamiento occidental de Max Weber. Realmente un análisis histórico valioso y fuera del estilo convencional.

En tercer lugar se contempla el origen científico del estudio de la moralidad pública; Coelho Pasin atribuye a Maurice Hauriou la autoría en el desarrollo de sus estudios sobre moralidad institucional. Hauriou expresa que:

[la moralidad] proviene del hecho de que todo aquel que posee una conducta hace necesariamente la distinción entre el bien y el mal. Como la administración tiene una conducta, hace esta distinción al mismo tiempo que diferencia lo justo y lo injusto, lo lícito y lo ilícito, lo honroso y lo deshonroso, lo conveniente y lo inconveniente. La moralidad administrativa es, en general más exigente que la legalidad.<sup>8</sup>

Un silogismo del que parte el autor para desarrollar su investigación, y más adelante analizar el desvío del poder.

En cuarto lugar, se analiza el papel del Derecho público, ya que el estudio se marca alrededor de la institucionalidad, más explícitamente del Derecho institucionalista que tiene un amplio desarrollo como movimiento doctrinal que exalta lo

---

7. José Luis Pérez de Ayala, “Ensayo preliminar”, en João Bosco Coelho Pasin, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 2010, p. 30.

8. Maurice Hauriou, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, Paris, Recueil Sirey, 1921, pp. 352 y 353.

estatal, y ya que el Estado es considerado la mayor de las instituciones, la naturaleza pública de la moralidad institucional es indiscutible.

En quinto lugar, el autor destaca que en los últimos tiempos se ha dado un especial interés al estudio de la ética pública, otorgándole autonomía académica, y específicamente a la ética administrativa. Destaca que la corrupción ha llegado en los últimos tiempos a niveles muy preocupantes, lo que pone de manifiesto la crisis de la moralidad institucional y la moral ciudadana; así también, la legislatura y la jurisprudencia, tanto en el *civil law* como en el *common law*, respectivamente, no han dado una solución efectiva a la conducta inmoral y contraria al interés público.

En sexto lugar, la imposición y la moralidad pública son estudiadas desde la perspectiva de la ética tributaria que, en términos de Tipke: “[...] es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos –Legislativo, Ejecutivo y Judicial– y por el ciudadano contribuyente”.<sup>9</sup>

La preocupación del autor es en doble vía: le preocupa la moralidad objetiva que practica la administración, y a su vez la moral subjetiva desde el ciudadano contribuyente; así, la ética tributaria debe de ser considerada como un capítulo relevante dentro del estudio del Derecho tributario.

En séptimo lugar, el estudio del principio de moralidad y su aplicación es de importancia si el objetivo perseguido es el bien común. Por ello, debe asegurarse la implementación del principio mencionado en un sistema impositivo, como principio rector de las actuaciones, no solo de las relaciones jurídico-tributarias, sino de toda la Administración Pública.

Como última consideración de la introducción, el autor –basado en Tipke– menciona la necesidad de alinear la ética tributaria con la ética de los derechos humanos fundamentales. Por ello, sostiene que la defensa de la ciudadanía por medio de la fiscalidad no debe ser vista como una utopía. Es decir, que la línea de investigación del autor nos lleva a concebir al sistema tributario como una poderosa herramienta para garantizar el cumplimiento de los derechos fundamentales, en un sistema garantista, protector del ciudadano, concepto nuevo y alejado de los conflictos entre administración y contribuyente.

En el apartado que se ocupa de las “Bases fundamentales”, dentro de la noción del principio de moralidad, es trascendental la equiparación de este con los principios de justicia, los cuales son mandatos supremos, rescatando a su vez que una especie de estos últimos, los principios generales del derecho, tienen tres características básicas: ser inalienables, imprescriptibles e irrenunciables, como ocurre con los derechos humanos fundamentales. Dentro de los principios de justicia, los únicos

---

9. Klaus Tipke, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 21.

exigibles por someterse a positivización son los principios generales del derecho, es por ello que se hace necesario el estudio de sus fuentes. A pesar de que los mismos principios son fuentes de derecho, estas últimas se pueden dividir en formales u objetivas, y materiales o subjetivas; las fuentes formales del derecho son siempre escritas y se encuentran en la legislación o en la jurisprudencia; las fuentes materiales del derecho son subjetivas y no tienen ningún tipo de reconocimiento formal, aunque podrían coincidir con situaciones contempladas en el ordenamiento jurídico.

Al autor le interesa analizar las fuentes del Derecho público estrictamente, por lo que recrea las siguientes fuentes: normas constitucionales, normas no constitucionales, normas consuetudinarias en sentido estricto, normas consuetudinarias, en sentido lato, y los principios generales del derecho. Podría discutir con el orden, pero respeto la exposición del autor. El interés es llegar hasta las fuentes del Derecho tributario, que son las mismas del Derecho público, por ser el primero una especie del segundo. La particularidad está en la hermenéutica, en cuanto a la metodología económica o jurídica necesaria para entender los principios generales del derecho. En el caso puntual de la existencia de lagunas jurídicas u oscuridad, se analiza la opción de la analogía *juris* y de la analogía *legis*.

Coelho Pasin procede a analizar los fundamentos de la justicia tributaria, para ello menciona que los problemas centrales del Derecho tributario constituyen, en primer lugar, los fundamentos mencionados; y, en segundo lugar, señalar fehacientemente los límites del Estado en la determinación y recaudación de tributos a lo largo de la historia, precisando que no se puede dejar a una sola materia este desafío, sino que han debido intervenir el Derecho, la Economía, la Filosofía, la Teología, entre otras,<sup>10</sup> por eso considera no separar lo uno de lo otro.

Igualdad, objetividad y seguridad jurídica pueden constituir los principales fundamentos de justicia tributaria, y deben cubrir todos los segmentos de los tributos, en cuanto a lo normativo y lo aplicativo. Cita a Neumark para analizar varios principios, dividiéndolos primero en postulados éticos, jurídicos y políticos, agrupando a los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad; y después en postulados de una justa técnica fiscal aglomerando a los principios de congruencia, transparencia, factibilidad, continuidad, economicidad y comodidad,<sup>11</sup> anexando al estudio los principios de objetividad, subsidiariedad y seguridad jurídica, cada uno de ellos desarrollados en el texto.

---

10. Ottmar Bühler, *Principios de Derecho internacional tributario*, serie IV, vol. XIV, *Tratados de Derecho financiero y Hacienda Pública*, traducción de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 191.

11. Fritz Neumark, *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, traducción de José María Martín Oviedo, Colección *Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, Derecho Financiero,

En el acápite que revisa las “Bases analíticas”, el autor, a través de un excelente antecedente histórico sobre la ética tributaria, inicia la estructuración de su análisis, deduciendo que, tanto en el Viejo como en el Nuevo Mundo, el impuesto se convirtió en una herramienta de confiscación para las diferentes formas de Estado, en especial el monárquico. Se parte de la necesidad de analizar la moralidad dentro de la ética tributaria, de ahí su vinculación lógica con el principio de moralidad cuyo estudio repercute en pensar una administración tributaria que toma una postura acorde con la política fiscal del gobierno. El cumplimiento o no de estos parámetros por parte del ciudadano es un punto de partida de la moral tributaria, pero la medida real estará siempre en el *quantum* recaudado. También el efecto de la desviación de poder generará repercusiones económicas, ya que puede incidir en el comportamiento de los agentes económicos, pero siempre contra la realización del bien común y la paz pública.<sup>12</sup>

El orden jurídico, en su forma positiva y natural, forma parte de los elementos del Estado junto con los elementos materiales –pueblo y territorio– y es expresión de la soberanía estatal, *suprema potestas imperio*; esto en el ámbito tributario es mucho más visible en el concepto de soberanía tributaria,<sup>13</sup> el cual no es ilimitado y responde a los principios de democracia. El autor recrea la diferencia entre poder tributario y potestad tributaria, en sus propias palabras “potestad tributaria normativa” y “potestad de imposición”.<sup>14</sup> Esto es importante porque desemboca en el estudio de la moralidad tributaria dentro de las diferentes funciones del Estado o por lo menos las tradicionales, en el campo de la ciencia política: Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

La moralidad legislativa se expresa evidentemente en la aplicación del principio de legalidad; sin embargo, Coelho Pasin manifiesta que esto no es suficiente, ya que la materia tributaria es un ámbito que conlleva la utilización de una herramienta fundamental de los últimos tiempos: la planificación. Esta es la que guía las políticas públicas y, por lo tanto, recae sobre ella una fuerte carga de moralidad institucional; cualquier política pública sin la debida planificación es, por tanto, inmoral. Así, los legisladores son quienes deben inteligenciarse de los fines de las reformas tributarias desde una perspectiva macro y constatar si consigue claramente el objetivo del bien común en aquello que debaten y aprueban. Es decir, que toda acción legislativa debe estar orientada a consagrar honestos agentes fiscales, los funda-

---

1963; *Principios de la Imposición*, traducción de Luis Gutiérrez Andrés, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1994, 2a. ed.

12. El concepto de paz pública lo desarrolla John Finnis en *Principios de política, derecho y Ciencia de la Hacienda*, traducción de Enrique R. Mata, Madrid, Reus, 1935, p. 213.

13. Contemplado en la Constitución del Brasil de 1988, artículos 145 a 161, y en la Constitución de la República del Ecuador de 2008, artículo 301.

14. Ernesto Lejeune Valcárcel y Eusebio González García, *Derecho tributario*, vol. 1, Salamanca, Plaza Universitaria, 2000, 2a. ed., pp. 119 y 120.

mentos de una buena administración tributaria y una equilibrada carga tributaria, en palabras del autor.

Dentro del campo de acción moral de la administración, debemos dejar de decir que esta es un “mal necesario”,<sup>15</sup> sino más bien un instrumento capaz de transformar para bien la vida social de los ciudadanos. La administración no tiene otro cometido que el de aplicar la ley pero sometida al fin del bien común, tal como lo explica Messner:

La ética de la responsabilidad también exige [del funcionario], en primer lugar, que se atenga a la norma del bien común, y en segundo lugar, no obstante, que examine cuidadosamente la situación objetiva dada; en tercer lugar, que influya en lo posible sobre la situación de hecho, de modo que la norma del bien común halle una correspondencia progresivamente mejor [con el hecho aludido].<sup>16</sup>

El administrador tributario tiene algunos deberes que cumplir, pero los más relevantes son, en primer lugar, la recaudación de tributos de conformidad con las normas constitucionales, la fiscalización de los deberes tributarios y la orientación general de la sociedad civil, y la difusión de información a los ciudadanos sobre sus deberes tributarios.

La estabilidad del sistema tributario depende de la moralidad y la legalidad, pero esta última depende en gran medida de la primera para ser legítima.

La moralidad judicial analiza al juez cohesionado con la ética al realizar su tarea jurídica, cuando declara el derecho con el debido sentido ético jurídico cada vez que su competencia es provocada, así la judicatura está diseñada para asegurar la moral pública. La moral tributaria debe ser defendida por los jueces competentes, ya que es su labor natural; el autor despliega diversos ejemplos en España y Brasil.

Finalmente, el autor explica y desarrolla el progreso constitucional y la formulación del principio de moralidad en forma detallada utilizando el ejemplo brasilero, con conclusiones brillantes de la necesidad de incorporar este principio al ordenamiento jurídico en la Administración Pública y, más concretamente, al ámbito tributario.

*Derecho tributario y ética* es una obra bien escrita, metódica y clara. Contiene temas complejos y de actualidad que derivan en cuestionamientos que acercan la moralidad institucional nuevamente a los debates académicos; es una gran investigación, con excelencia en el reconocimiento de ideas ajenas, con una bibliografía relevante que denota un trabajo alabado por los grandes del Derecho tributario. A

---

15. Eduardo García de Enterría, *La Administración Española*, Madrid, Alianza, 1972, p. 30.

16. Johannes Messner, *El funcionario en la sociedad pluralista*, traducción de Rafael de la Vega, Madrid, Rialp, 1962, p. 333.

ciencia cierta constituye una obra que recomiendo para la lectura crítica, permite recordar en pocas páginas desde conocimientos básicos hasta temas especializados, todo ello en apenas un poco más de doscientas páginas, donde el lector encontrará una lectura entretenida y de mucho aporte.

## BIBLIOGRAFÍA

- Bühler, Ottmar, *Principios de Derecho internacional tributario*, serie IV, vol. XIV, *Tratados de Derecho financiero y Hacienda Pública*, traducción de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- Finnis, John, *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, traducción de Enrique R. Mata, Madrid, Reus, 1935.
- García de Enterría, Eduardo, *La Administración Española*, Madrid, Alianza, 1972.
- Hauriou, Maurice, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, París, Recueil Sirey, 1921.
- Lejeune Valcárcel Ernesto, y Eusebio González García, *Derecho tributario*, vol. 1, Salamanca, Plaza Universitaria, 2000, 2a. ed.
- Messner, Johannes, *El funcionario en la sociedad pluralista*, traducción de Rafael de la Vega, Madrid, Rialp, 1962.
- Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, traducción de Luis Gutiérrez Andrés, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1994, 2a. ed.
- *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, traducción de José María Martín Oviedo, Colección Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, Derecho Financiero, 1963.
- Pérez de Ayala, José Luis, “Ensayo preliminar”, en João Bosco Coelho Pasin, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 2010, p. 30.
- Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Barcelona, Marcial Pons, 2002.

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- Constitución española de 1978.
- Constituição da República Do Brasil 1988.
- Constitución de la República del Ecuador de 2008.