

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR

SEDE ECUADOR

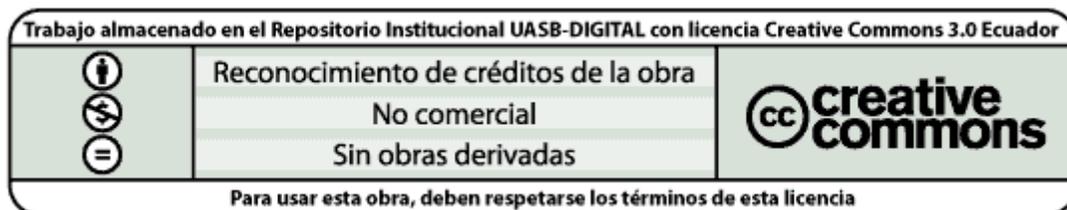
ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA INTERNACIONAL DE MAESTRÍA EN DERECHO CON MENCIÓN
EN DERECHO TRIBUTARIO

EL PRINCIPIO OLVIDADO DE FRATERNIDAD Y SU RELACIÓN CON EL
RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO

ANDRÉS MIGUEL PRETELT ARANGO

2014



Yo, Andrés Miguel Pretelt Arango, autor/a de la tesis intitulada EL PRINCIPIO OLVIDADO DE FRATERNIDAD Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 22 de enero de 2014

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA INTERNACIONAL DE MAESTRÍA EN DERECHO CON MENCIÓN
EN DERECHO TRIBUTARIO

EL PRINCIPIO OLVIDADO DE FRATERNIDAD Y SU RELACIÓN CON EL
RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO

ANDRÉS MIGUEL PRETELT ARANGO

TUTOR: DR. CÉSAR MONTAÑO GALARZA Ph.D.

QUITO - ECUADOR

2014

RESUMEN

Esta tesis plantea que el principio de fraternidad ha sido olvidado en la construcción de la sociedad moderna. El Estado política y jurídicamente se ha construido en razón de los principios de libertad y de igualdad dejando de lado al corolario fraterno. Sin embargo, ello ha devenido en problemas sociales que han intentado ser solucionados con la eliminación del “otro” para resolver el conflicto. La fraternidad propone el reconocimiento del conflicto como base de las relaciones sociales, poniendo al ser humano en el centro de la consideración jurídica, desplazando al egoísmo y a la estandarización -vicios de la libertad y la igualdad, respectivamente- de la composición jurídica.

En lo tributario, el principio de fraternidad tiende a la defensa del ser humano por encima del capital, en la relación entre el Estado y los contribuyentes, generada por las obligaciones tributarias que nacen de los distintos hechos generadores que se encuentran en el régimen tributario interno ecuatoriano.

Este trabajo pretende exponer la propensión de ciertas instituciones del régimen tributario interno a proteger el capital y la acumulación de riqueza por encima de las personas, situación que es nada deseable en el esquema de un Estado constitucional de derechos y justicia.

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTO

Este trabajo está dedicado a todos aquellos que piensan que son oprimidos por el capital, es necesario entonces recordarles que quien en verdad lo hace es el egoísmo del género humano.

Al Creador y Sustentador, sin Él nada, con Él todo;

A Ximena Ron cuyo apoyo y ejemplo son invaluable para mí, te amo;

A Olga Arango, Mercedes Crespo, Karla Pretelt, hermosos seres femeninos parte de mi vida;

A Gerardo Pretelt... donde estés papá;

A César Montaña, quien creyó en este proyecto fraterno;

A todas y todos, expreso el sentimiento de mi más alto agradecimiento y estima.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I LA FRATERNIDAD: EL PRINCIPIO OLVIDADO	11
1.1. Consideraciones de la libertad, de la igualdad y de la fraternidad	11
1.2. Definición de fraternidad	14
1.3. La burguesía como límite a la fraternidad	15
1.4. Características de la fraternidad	16
1.5. Breve relación de la fraternidad en la historia	21
1.5.1. Fraternidad, una herencia de los dioses	21
1.5.2. Fraternidad romana: patricios y plebeyos	26
1.5.3. Los padres de la Iglesia y el descenso de la fraternidad	28
1.6. La fraternidad como categoría jurídica, un acercamiento al Derecho Tributario	31
1.7. La fraternidad como principio general del derecho	33
1.7.1. Función ordenadora	33
1.7.2. Función prospectiva	34
1.7.3. Función autoaplicativa	35
1.7.4. Función integradora	35
CAPÍTULO II LA FRATERNIDAD Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO	37
2.1. La libertad, el régimen tributario interno y el mercado	38
2.1.1. La libertad, el tributo y el mercado	38
2.1.2. Crítica a la libertad en el régimen tributario interno	46
2.2. La igualdad y el régimen tributario interno	47
2.2.1. Crítica a la igualdad en el régimen tributario interno	50

2.3. La fraternidad y el régimen tributario interno	52
2.3.1. Potenciales efectos de la implementación del principio de fraternidad en el régimen tributario interno ecuatoriano	59
2.3.2. Materialidad de la ausencia del principio de fraternidad en el régimen tributario interno. Casos	61
2.3.2.1. Devolución de IVA para operadores de paquetes de turismo receptivo	62
2.3.2.2. ISD en pago por importación	64
2.3.2.3. Sistemas jurídicos no estatales y el régimen punitivo tributario	67
2.3.3. La fraternidad en el régimen tributario interno ecuatoriano como catalizador de la libertad y la igualdad en el Estado constitucional de derechos y justicia	70
Conclusiones	72
Bibliografía	75

INTRODUCCIÓN

FRATERNIDAD, LA HERMANDAD OLVIDADA.

El número de la discordia: 578¹. Cuando los representantes del Tercer Estado decidieron sesionar fuera de la Asamblea de los Estados Generales, tal vez nunca imaginaron, lo trascendental de sus actos. Esta última fue una institución creada en 1302 por Felipe IV "el Hermoso" para reunir a los representantes de la sociedad y tratar asuntos que procedían de crisis políticas, regularmente estas se enmarcaban en materia tributaria en doble vía: no solo se discutía por temas de recesión económica y sus posibles soluciones, que casi siempre se reducían a la recaudación de más impuestos (tributación real), así como también se debatía cuantos hombres y de qué regiones irían a la guerra (tributación personal)². Tras la convocatoria el 5 de mayo de 1789 en Versalles de Luis XVI a la Asamblea de los Estados Generales en 1788, se reunió por última vez esta asamblea con la queja en particular de que siempre el clero y los nobles se ponían de acuerdo en cualquier asunto sin dejar opción para que se escuche la voz de los representantes del pueblo a pesar de que estos eran amplia mayoría y conformaban el quórum. La mañana del 14 de julio de 1789, en las paredes del centro de París aparecía una marca muy significativa de parte de los seguidores de la autoproclamada Asamblea Nacional, la cual se convertiría en su ideal de lucha:

¹ 578 es el número de representantes del Tercer Estado que el rey Louis XVI permitió que se acrediten como tales por la presión social que los problemas de índole fiscal mantenía en el régimen. Fue la primera vez en la historia de los Estados Generales que el Primer Estado o el clero tuvo 291 representantes, el Segundo Estado o la nobleza 270 representantes y la burguesía o Tercer Estado 578 dando un total de 1139 representantes. Este es uno de los detalles que apuntalaron la Revolución (traducción propia del autor). Citado en Jacques Antoine Creuzé-Latouche, *Journal des États Généraux et du debut de l'Assemblée Nationale, 18 mai-29 juillet 1789*, Paris, H. Didier, 1946, pp. 26-35.

² Georges Lefevre y Anne Terroine, *Recueil de documents relatifs aux séances des Etats Généraux: mai- juin 1789. Tomo I, Les Préliminaires, la séance du 5 mai.*, Paris, Editions du Centre National de la Recherche Scientifique, 1953, p.15.

"Libertad, igualdad, fraternidad o la muerte", ideales que se inmortalizaron como símbolos de la República Francesa como recordatorio para el mundo entero de la muerte del *Ancien Régime*, y la entrada del Estado moderno.

Los principios consagrados como rectores del *nouvelle régime* son los que han enmarcado los límites del accionar político y jurídico de los Estados, el mundo se ha reorganizado en base a *la libertad*, principio que tuvo un desarrollo significativo durante el siglo XIX –guerras de independencia, abolicionismo- mientras que *la igualdad* tuvo su momento de estudio y lucha durante el siglo XX -voto femenino, reivindicación laboral, caída del apartheid, grupos GLBTTIQ, entre otros - *la fraternidad* por otra parte, ha sido dejada de lado. Mientras que la libertad y la igualdad han sido exhaustivamente estudiadas por filósofos, sociólogos, antropólogos, economistas, abogados y un muy extendido etc., es realmente difícil encontrar un estudio serio sobre el desarrollo de la fraternidad, como principio jurídico o categoría política durante los dos siglos anteriores.

La pregunta es simple ¿por qué? Es realmente extraño que la sociedad moderna se haya diseñado a partir de la libertad y la igualdad únicamente, los sistemas jurídicos de Occidente y algunos de Oriente las han desarrollado en sus constituciones como principios fundamentales a este par. ¿Qué pasó con la fraternidad? ¿Por qué quedó a lado un principio que parece invitarnos a considerarnos como hermanos? ¿Por qué fue desplazado por otros corolarios como la propiedad o la seguridad?.

Por otro lado, la gloriosa tríada vio caer un régimen que se había mantenido en Francia y muchas otras naciones de Europa por más de 1000 años. Fue tan significativa para los franceses, como Robespierre, que era ella o la muerte. Si es que era tan vital para los fines de la revolución y sirvió para irradiar un ejemplo que a la

postre ocasionaría los procesos libertarios en Latinoamérica, ¿por qué incluso dentro de la formación de las nuevas naciones libres no se tomó en cuenta algo tan obvio?

En el primer capítulo de este trabajo de investigación se intenta explicar el concepto del principio de fraternidad como categoría política, se analiza brevemente algo de su desarrollo histórico y finalmente se propone al mismo como fuente del Derecho Público, en razón del análisis del cumplimiento de las funciones necesarias para ser un principio general del Derecho y por extensión, del Derecho tributario.

En el segundo capítulo, se relaciona a la libertad, y a la igualdad con el régimen tributario interno, planteando la respectiva crítica a la aplicación de estos principios en el mismo. Posteriormente se verifica su posible aplicación con tres casos puntuales: devolución del impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto a la salida de divisas (ISD) y la aplicación de la facultad sancionadora por parte de la Administración Tributaria; la aplicación práctica del principio de fraternidad en el régimen tributario interno y los efectos negativos de su ausencia.

CAPÍTULO I

LA FRATERNIDAD: EL PRINCIPIO OLVIDADO

"El pretendido hilo de fraternidad que debe unir a los hombres solo puede ser imaginado por el débil, pues no es natural que el fuerte que no tiene necesidad de nada, haya podido dar existencia a esta fraternidad."

Marqués Donatien Alphonse François de Sade

1.1. Consideraciones de la libertad, de la igualdad y de la fraternidad.

La tríada formada por la "libertad, igualdad y fraternidad", tiene un desarrollo histórico digno de ser profundizado. La libertad se constituyó como el principal motor de las luchas políticas durante el siglo XIX, con el desarrollo de tendencias como el abolicionismo, el nacionalismo, el feminismo entre otras. Por otro lado, la igualdad tuvo su aparición en el siglo XX con las conquistas de la clase trabajadora expresadas principalmente en la expedición de la Constitución de Querétaro de 1917, la revolución bolchevique, la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la ONU de 1948, entre otras. Mientras que, la fraternidad es una categoría política trascendental para la formación del criterio democrático de los últimos tiempos, que ha sido dejada en el olvido, claramente sus dos antecesoras, la libertad y la igualdad han formado parte de la transformación de la sociedad; no obstante, a lo largo de los siglos han llegado a ser disyuntivas y excluyentes al punto que miles de personas han muerto defendiendo la una o la otra. Enrique Del Percio expone que la libertad y la igualdad se entienden como únicas y desconocen los conflictos que pudiesen surgir en las relaciones humanas, concibiéndolos como una sustancia que se debe eliminar o minimizar.³ Por ello, al eliminar o minimizar el conflicto, lo que se quiere en verdad es anular o minimizar al otro; es decir, desconocerlo, negarlo. Así, para los que defienden a ultranza

³ Enrique Del Percio, *Fraternidad y Realismo Político*, conferencia dictada en el III Seminario Internacional Fraternidad y Conflicto, Tucumán, 26.08.10, p. 7

a la libertad, se encuentran con que ésta termina donde empieza la del otro, situación que estorba al pleno desarrollo de la libertad, ya que para alcanzar este objetivo los demás son un obstáculo, derivando de esta manera en egoísmo⁴. Para los que defienden la igualdad por encima de todo, se requiere solucionar el conflicto entre los que no poseen la riqueza contra los pocos que la detentan, entre los oprimidos y los opresores, de acuerdo a este razonamiento el conflicto solo terminará cuando los primeros venzan en esta lucha desigual. En consecuencia, los excesos de libertad procuran minimizar el conflicto, minimizando al otro; mientras que, los excesos de igualdad buscan eliminar el conflicto, anulando al otro.

Un ejemplo de aquello, puede ser la necesidad de alguien de construir una casa en su terreno, para lo cual tiene una idea de cómo debería ser no solo su casa sino también la acera, la calle y el barrio donde vive. Empero sus demás vecinos tuvieron la misma iniciativa y cada uno tiene un concepto diferente de cómo debe ser su barrio, considerando que todo lo que esté fuera de su idea es malo y debe ser superado. Así, los vecinos que prioricen la libertad pensarán que los demás son un estorbo para vivir en el barrio que ellos quieren, porque coartan su libertad. Mientras que los que eleven la igualdad, pensarán que todas las casas deben verse iguales, pero desde su perspectiva y diseño; entonces si la realidad no es como la idea que tienen de ella, algo está mal en esa realidad; por lo tanto, hay que corregir ese error y eliminar todo aquello que lo produce.

La fraternidad ha sido estudiada en Europa y en América Latina como principio y como categoría política. En tiempos anteriores a que la libertad y la igualdad se

⁴ Para Enrique del Percio, un vicio de la libertad como el egoísmo, puede derivar en hambre, pobreza o miseria, que para los que defienden esta postura son simples efectos colaterales, culpa de los mismos pobres por no esforzarse suficiente para superar aquella condición, es decir, administrar mal su libertad. E. Del Percio, *Fraternidad y Realismo Político*, p. 1.

consagraran como la base de la estructura del Estado contemporáneo con todo el conjunto de derechos subjetivos que trajo la época moderna; la fraternidad había marcado la pauta de la vida en sociedad, en sustitución de estos principios que aún no habían ganado un espacio político⁵. De hecho, como categoría política es tan poderosa que la Iglesia Católica la utilizó por más de 1000 años para afianzar su poder no solo desde la perspectiva de estructura social sino también moral.

Dentro de la fraternidad el conflicto se vuelve constitutivo de la vida social, y en consecuencia de la vida política y jurídica, convirtiendo a las relaciones sociales en figuras centrales. La fraternidad entonces nos permite concebir a la igualdad y a la libertad no como sustancia teleológica, sino más bien como procesos colectivos que deben ser alcanzados.

Así, este principio actúa como catalizador, convirtiendo a la igualdad en justicia social y a la libertad en liberación, superando aquellos vicios propios del ejercicio jurídico de estos dos principios que son el egoísmo y la estandarización⁶.

La fraternidad tiene su origen en el propio concepto de Estado, la formación del Estado se da por el reconocimiento de las similitudes y diferencias colectivas y el estar dispuesto a asimilarlas, tolerarlas y hacerlas propias. Del *status* fraterno nace la necesidad de vivir siendo respetado por ser diferente, teniendo libertad para decidir qué espacio cubrir en la comunidad, y que esta libertad pueda ser ejercida con igualdad, sin privilegios para individuos ni grupos en razón de su situación social, política o económica.

⁵ Antonio Baggio, *Seminario "Libertad, igualdad, ¿fraternidad?",* Santiago de Chile, Revista de Ciencia Política, Volumen 27, N° 1, 2007, pp. 133 – 157.

⁶ E. Del Percio, *Fraternidad y Realismo Político,* p. 7.

El concepto de la Revolución de 1789 y su par de 1848, fue la construcción de un Estado con el ejercicio de una libertad fraterna y de una igualdad fraterna. La ausencia de la fraternidad deviene en excesos, así para maximizar la libertad, el individuo debería de vivir solo, ya que la mera existencia de los demás es un límite para su libertad, a su vez un ejercicio pleno de la igualdad demanda la lucha eterna para eliminar a quien no reconozco o no me reconoce como igual, y una vez que exista un ganador el conflicto terminará⁷. En consecuencia, el reconocimiento del otro y del conflicto como elemento constitutivo de la sociedad, es la principal base del concepto de la fraternidad.

1.2. Definición de fraternidad.

Aunque es demasiado difícil introducir a la fraternidad en una definición, en el presente trabajo y para efectos de su análisis, se entenderá a la fraternidad como el principio del derecho que acepta el conflicto, entendido éste como el reconocimiento del otro, como elemento constituyente de la vida social, niega el egoísmo y la estandarización, vicios de la libertad y la igualdad respectivamente, como reglas de las relaciones sociales. No obstante la definición precedente, resulta interesante establecer algunas otras definiciones a modo de aclarar de mejor manera, lo que significa este término.

Para María Xosé Agra Romero⁸ la fraternidad es la relación ideal entre hermanos libres e iguales, que en términos políticos se cristaliza en torno a la nación y al trabajo.

⁷ E. Del Percio, *Fraternidad y Realismo Político*, p.1.

⁸ Doctora en Filosofía y Profesora de Filosofía moral y política de la Universidad de Santiago de Compostela. María Xosé Agra Romero, *Fraternidad (Un concepto político a debate)*, Revista Internacional de Filosofía Política, No. 3, Madrid, UNED Departamento de Filosofía y Filosofía Moral y Política, 1994, pp. 143-166. en http://e-spacio.uned.es:8080/fedora/get/bibliuned:filopoli-1994-3-1D43C271-3CB1-A107-F8F4-5AAEEE8EA020/fraternidad_concepto.pdf

Lo anterior complementa lo dicho por Aristóteles rescatado por el etíope Andreas Esheté⁹, esto es que los vínculos fraternales surgen de los fines compartidos que persiguen individuos que libremente reconocen su unión.

Antoni Domenech¹⁰ establece que la fraternidad es la encarnación de un proyecto revolucionario de transformación social, definido como el vínculo real que hermana a sus miembros frente a otros con los que está en conflicto.

1.3. La burguesía como límite a la fraternidad.

Entrando al milenio anterior, en Europa comenzó el desplazamiento de la población rural a las urbes, multiplicándose el número de habitantes de las ciudades, convirtiendo a las mismas en grandes centros de intercambio mercantil, de allí empezó a desarrollarse una clase económica y social que no dependía de ningún señor, así como tampoco pertenecía a la nobleza, ésta se encargaba de realizar múltiples servicios en las ciudades, así los individuos se convirtieron en: médicos, abogados, profesores, banqueros, artesanos, comerciantes y miles de otros oficios necesarios para la existencia del burgo¹¹. La clave era la no sujeción a la jurisdicción feudal; esta clase trascendental para la modernidad se conoce con el nombre de burguesía.

La burguesía tuvo dos características que Del Percio describe como devastadoras para la idea de *fraternidad*. La primera, el desplazamiento de la fiesta: ¿qué mejor lugar para confraternizar que en una reunión festiva?, de hecho los

⁹ Profesor de filosofía política por la Universidad de Yale, trabaja en universidades como UCLA, Brown, UC-Berkeley y la Universidad de Pennsylvania. Andreas Esheté, *Fraternity*, en *The Review of Methaphysics*, vol. 35, No. 01, Washington DC, Philosophy Education Society, 1981, pp. 27-44

¹⁰ Antoni Domenech *Republicanism, Socialismo y fraternidad*, Revista Internacional de Filosofía Política, No. 25, Madrid, UNED Departamento de Filosofía y Filosofía Moral y Política, 2005, pp. 172-174. en http://e-spacio.uned.es:8080/fedora/get/bibliuned:filopoli-2005-25-BAA10ABA-9FE1-C281-E9D6-3137008F00CC/comentarios_criticos.pdf

¹¹ El burgo es la ciudad, burgués o burguesía son palabras que describen a aquellas personas que realizan actividades distintas a las relaciones señoriales, como prestación de servicios o profesiones que los alejan de las tradicionales actividades agrícolas del Medievo.

medievales tenían entre ciento veinte y ciento ochenta días festivos al año, vivían enfiestados. Con la llegada de la burguesía esto había de cambiar, el negocio es más importante que el ocio¹², la felicidad va cediendo lugar al deber. Es más fácil someter a alguien triste que a un individuo feliz.

En segundo lugar, el burgués deja de vivir en el lugar en el que trabaja: el campesino, hombre que se encuentra dentro del sistema feudal, vive allí donde trabaja, en el campo, de allí saca su alimento, contrae matrimonio, crecen sus hijos, tiene también a sus amigos que son sus vecinos, viven cerca de él con sus familias y trabajan hombro a hombro con él y finalmente muere allí; el burgués, al adquirir riqueza fruto de su trabajo, separa su comercio o lugar donde atiende a los clientes de su casa, la cual es lo más parecido posible a los palacios donde vive la nobleza; así desarrolla su vida pública en su negocio y su vida privada en su casa, lo que generó que existan dos visiones distintas de la ética:¹³ una desde el hogar, desde lo privado, que tiene un enfoque competitivo con los demás, tener más propiedades, la mejor vestimenta, el mayor número de propiedades, etc.; y, la otra desde lo público, tener el mejor producto, ganar más dinero, brindar el mejor servicio, en función de la creación de monopolios y oligopolios, con el afán de superar al vecino urbano. Todo esto fortaleciendo el individualismo en detrimento de la *fraternidad*.

1.4. Características de la fraternidad

Con los antecedentes expuestos, se plantean ciertas características que considero inherentes al principio de fraternidad, o que pueden delinearlo de mejor manera. No obstante, vale aclarar inicialmente porque tiende a confundirse, que la

¹² Enrique Del Percio en su obra hace un ejercicio interesante donde la palabra negocio aparece como la negación del ocio: neg-ocio.

¹³ Enrique Del Percio, *La Condición Social, Consumo, Poder y Representación en el Capitalismo tardío*, Buenos Aires, Jorge Baudino Ediciones, 2010, p. 107-109.

fraternidad y la solidaridad no son términos sinónimos. En la medida en que la solidaridad no pretende ser una categoría jurídica, sino que nace de los lazos de la comunidad, incluye ayudar al que está caído, en razón de relaciones verticales, se basa en el hecho de que la falta de autosuficiencia condena al hombre a vivir en sociedad. La solidaridad se basa en que el otro que está fuera del grupo, es al que no se ayuda, eso se puede describir como el carácter excluyente que tiene la solidaridad. Uno no ayuda al otro porque le suplica, sino porque los dos tienen el mismo interés en razón del conglomerado al que pertenecen. Otra forma de solidaridad es la que se dirige hacia el grupo o, más bien se da en un grupo, como en los casos de autoayuda o seguridad social, lo que también deviene en exclusión. La fraternidad no concibe la exclusión y tiene características políticas y jurídicas, lo que la diferencia en sustancia de la solidaridad.¹⁴

De esta manera, se plantean las siguientes características de la fraternidad:

a) Inclusión en la sociedad de derechos.- Clásicamente, todos los que se encuentran dentro de la sociedad civil pueden detentar derechos civiles, es decir, son ciudadanos. El tema es que no deben existir requisitos subjetivos que determinen quien detenta o no tal calidad, sino que todos deben pertenecer a la sociedad civil sin exclusión alguna. Así, es necesario recordar que el numeral 4 del artículo 14 de la Constitución Política Gran Colombiana¹⁵, establecía que para ser ciudadano ecuatoriano era necesario ser propietario de una superficie determinada de territorio. Con la noción de fraternidad, esta idea debía cambiar, como en efecto sucedió en Ecuador y en otros países del mundo, hasta llegar incluso a la noción del constitucionalismo ecuatoriano,

¹⁴ Matthias Vollet, *Hacia una Solidaridad como Estructura*, Revista Eidós, Bogotá, Universidad del Norte, 2011, p. 82.

¹⁵ Constitución Política Gran Colombiana, publicada en el Diario de la Convención Nacional, de fecha 1 de enero de 1830.

dentro del cual prima la protección de las personas independientemente de su consideración de ciudadanos o extranjeros.

En relación a lo dicho, Luigi Ferrajoli señala que el constitucionalismo, como legado de nuestro siglo y programa para el futuro, debe tomar en serio los derechos fundamentales, lo que entre otras cosas significa, desvincularlos de la noción de ciudadanía, reconociendo que este concepto representa un *status* de privilegio y exclusión.¹⁶ Esta última aseveración representa aquello que Robespierre veía perennizarse en conceptos como el de soberanía, liberalismo y nacionalismo; Maximilien Robespierre creía realmente en una libertad e igualdad fraternas, sin embargo, el constitucionalismo postrevolucionario, buscó proteger a la propiedad a través del blindaje de estos conceptos, separando a las personas en propietarias y no propietarias.¹⁷

b) Inclusión en la sociedad política e implementación de la interculturalidad.- Todos tienen la capacidad y la obligación de decidir en el Estado. La nueva estructura supera las taras del pasado y determina que todas y todos reúnen las condiciones para pertenecer a la «sociedad política», es decir, detentan el derecho de poder tomar decisiones sobre la dirección y funcionamiento del Estado. Lo que puede ir incluso más allá de la democracia representativa, y hasta de la democracia participativa; esto es, un sistema político en el que todos participen en la toma de decisiones.

Un ejemplo de lo anterior es la denominada “democracia intercultural” término erigido por Boaventura De Sousa Santos, para quien la democracia debería poder abarcar a todos incluso a pesar de representar a culturas diferentes. Así, para este

¹⁶ Luigi Ferrajoli, *Democracia y Garantismo*, Madrid, Editorial Trotta, 2010, pp. 35-39.

¹⁷ Maximilien Robespierre, *Por la felicidad y por la libertad*, Discurso en la Convención del 2 de diciembre de 1792, citado en Antoni Domènech, *El eclipse de la fraternidad*, Barcelona, pp. 82.

autor, la democracia intercultural debería poseer las siguientes características: 1) coexistencia de formas distintas de deliberación democrática, que van desde el individualismo reflejado en el voto hasta el consenso en la alteridad; así como desde elegir y asumir cargos hasta mandar obedeciendo y ser responsable por asumir tales funciones; 2) diferentes criterios de representación democrática, tanto eurocéntrica como indocéntrica; 3) reconocimiento de derechos colectivos de los pueblos como garantía del efectivo ejercicio de los derechos individuales; 4) reconocimiento de los nuevos derechos fundamentales los cuales pueden ser colectivos e individuales; 5) educación orientada hacia formas de sociabilidad y de subjetividad asentadas en la reciprocidad cultural: un miembro de una cultura está dispuesto a aceptar otra distinta, solo si siente que su propia cultura es respetada, esto se aplica tanto a las culturas indígenas como a las no indígenas¹⁸.

c) Pluriculturalidad.- El profesor Boaventura de Sousa Santos explica que “el reconocimiento de que la interculturalidad no resulta de un acto voluntarista de arrepentimiento histórico por parte de las personas que tienen el privilegio de hacerlo. Es más bien el resultado de un acto político consensuado entre grupos étnico culturales muy distintos con un pasado histórico de relaciones que a pesar de su inherente violencia, abre en la presente coyuntura, una ventana de oportunidad para un mundo diferente”.¹⁹

Ximena Ron Erráziz explica que “de la misma manera como no es posible la plurinacionalidad sin pluralismo jurídico no es posible un pluralismo jurídico sin el reconocimiento de la diversidad cultural. La plurinacionalidad no sólo implica un cambio

¹⁸ Boaventura de Sousa Santos, *Refundación del Estado en América Latina, Perspectivas de una Epistemología desde el Sur*, La Paz, Plural Editores, 2010, pp.109 y 110.

¹⁹ B. de Sousa Santos, *Refundación del Estado en América Latina, Perspectivas...*, p.109.

cultural sino también una transformación económica, social, política y jurídica, lo que significa que la subsistencia de la plurinacionalidad depende del reconocimiento de diversas formas de pluralismo. El pluralismo jurídico implica la existencia de diferentes sistemas jurídicos y legales, paralelos al sistema estatal, o variadas prácticas alternativas del Derecho dentro de un mismo Estado.”²⁰. La pluriculturalidad y el pluralismo jurídico así como la fraternidad parten del reconocimiento del otro y de aceptar el conflicto, el cual es necesario.

d) Reconocimiento del conflicto como fundamento de las relaciones sociales.- La radicalidad del conflicto constituye la piedra angular de la vida en sociedad, el olvido de esto es ingenuo al punto de creer que los problemas sociales se solucionan únicamente en términos de libertad o de igualdad.²¹ La idea del conflicto nace de las disputas entre hermanos, muchas culturas se construyen y reconocen en razón de este hecho²², esa es la razón por la que no se debe negar el conflicto porque el mismo se realiza entre hermanos, con los que se puede pelear, diferir, disentir, pero por un hermano se podría también dar la vida.

Desde lo político, el conflicto ha permitido las mayores conquistas de derechos, el disentimiento entre ricos y pobres, patricios y plebeyos, virtuosos y canallas, como se les quiera decir, pero integrantes de una misma sociedad, ha permitido el progreso social; como recrea Nicolás Maquiavelo recordando los tiempos de Tito Livio:

Creo que los que condenan los tumultos entre los nobles y la plebe atacan lo que fue la causa principal de la libertad de Roma, se fijan más en los ruidos y en los gritos que nacían de estos tumultos que en los buenos efectos que produjeron. En toda República hay dos espíritus contrapuestos: el de los grandes y el del pueblo, y todas las leyes que

²⁰ Ximena Ron Erráez, *El Control Constitucional de las Decisiones Jurisdiccionales Indígenas en Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2011, p.30.

²¹ E. Del Percio, *Fraternidad y Realismo Político*, p.2.

²² Caín y Abel, Rómulo y Remo, Huáscar y Atahualpa, Jacob y Esaú, Zeus y Hades, José y sus hermanos, y muchos

se hacen en pro de la libertad nacen de la desunión entre ambos, como se puede ver fácilmente por lo ocurrido en Roma [...] los buenos ejemplos nacen de la buena educación, la buena educación de las buenas leyes, y las buenas leyes de esas diferencias internas que muchos, desconsideradamente, condenan²³.

En esta teoría constitucional Maquiavelo resalta que lo importante no es el reposo, sino más bien el movimiento social y éste no es menos natural que aquel, por ello se hace importante el desorden que surge de las luchas por la libertad.²⁴

1.5. Breve relación de la fraternidad en la historia

1.5.1. Fraternidad, una herencia de los dioses.

Los antiguos historiadores griegos y romanos como Hesíodo²⁵ y Ovidio²⁶ coinciden en que, para el pueblo griego de la antigüedad profundamente religioso, idear la representación de la creación del mundo y de los seres que decidían el destino de los hombres, era necesario formular un grupo de dioses con una característica muy singular: la familia. Por supuesto, los doce del Olimpo sin importar a qué generación pertenecían tenían la característica de ser hermanos o por lo menos hermanastros, los griegos creían en la importancia de los dioses que protegían la morada y a los pequeños del hogar, Hera, Artemisa, Hestia y el mismo Zeus. De hecho, la libertad y la igualdad eran valores poco apreciados por los griegos en sus orígenes, ello se evidencia en una sociedad esclavista y profundamente estamentaria. Sin embargo, para este pueblo, los doce del Olimpo tenían la característica de enfrentarse entre sí, crear

²³ Nicola Macchiavelli, *Discursos sobre la primera década de Tito Livio*, trad. en verso castellano por Ana Martínez Alarcón, Madrid, Alianza, 1987, p. 39.

²⁴ Gerardo Pisarello, *Un largo termidor*, Quito, Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional, 2012, p. 54.

²⁵ Hesíodo hace en forma de poesía una referencia a las relaciones entre los dioses griegos con la humanidad. Hesiod, *Theogony*, East Lansing, Michigan State University, 2011, 09.12.11, en <https://www.msu.edu/~tyrrell/theogon.pdf>.

²⁶ La Metamorfosis de Ovidio narra la creación e historia de los seres mitológicos romanos. Ovidio, *Metamorphoses*, traducido en verso inglés por Sir Samuel Garth, The Internet Classics Archive by Daniel C. Stevenson, Web Atomics, 09.12.11, en <http://classics.mit.edu/Ovid/metam.1.first.html>.

verdaderos conflictos que los distanciaban pero que en algún punto los volvían a unir. Todos los dioses eran descendientes de Urano o Kronos (padre e hijo). Era la concepción de una *fraternidad* inmortal e infinita.

La forma en que se concebía que los dioses miraban a los mortales casi siempre era despectiva o derivaba en lástima, por ello esperaban siempre de ellos dádivas y ofrendas para, en retribución, protegerlos o simplemente no destruirlos con los azotes de la naturaleza, hambruna o pestes; jamás podría imaginarse a un mortal en igualdad de condiciones con los dioses ya que atributos como la inmortalidad, el acceso al Olimpo, o el gobierno y el conocimiento sobre la naturaleza y sus fuerzas, no eran cosas que siquiera se pensase podrían estar en manos de los hombres. De hecho dioses y mortales debían de convivir en el mundo, pero nunca podrían considerarse como *hermanos*; para ser un dios había que ser *hermano* de un dios.

Este es el marco sacro donde se justifican las estructuras sociales de los griegos. En la sociedad griega de la antigüedad, las diferencias entre *phâulos* y *spoudaiou* fueron muy profundas. Platón ya había declarado que “[...] los esclavos nunca serán amigos de sus amos ni la gente mala y baja de la gente pro²⁷”, es una especie de conclusión social que marca claramente los límites sobre el campo de acción de cada individuo y el lugar que ocupa en la sociedad, muy similar a la relación entre mortales e inmortales.

La construcción de la sociedad griega, que es la base de las de Occidente, tuvo a otro de los grandes filósofos de la antigüedad: Aristóteles, quien manifestaba al dar sus grandes razonamientos políticos que:

²⁷ Platón, *Leyes*, 756e. Esta diferenciación dada por Platón, entre hombres buenos y virtuosos y por tanto “pro” (*spoudaiou*) y hombres malos y viciosos (*phâulos*) ha sido clásicamente traducida en esta forma del griego antiguo, lo que más adelante veremos que no es tan veraz.

“[...] [La] concordia se da entre los hombres buenos, pues estos están en armonía consigo mismos y entre sí, y teniendo, por así decirlo, un mismo deseo, quieren a la vez lo justo y conveniente, y a esto aspiran en común. En cambio, en los malos no es posible la concordia, salvo en pequeña medida, ni tampoco la amistad, porque todos aspiran a una parte mayor de la que les corresponde de ventajas, y se quedan atrás en los trabajos y servicios públicos. Y como cada uno de estos procura esto para sí, critica y pone trabas al vecino, y si no se atiende a la comunidad, ésta se destruye. La consecuencia es, por tanto la discordia pugnaz entre ellos al coaccionarse los unos a los otros y no querer hacer espontáneamente lo que es justo.”²⁸

De aquí se puede deducir algunos axiomas sociojurídicos aristotélicos: 1) que existen hombres buenos y hombres malos; 2) que la concordia y la armonía se da entre los hombres buenos; 3) los buenos aspiran a lo justo y a lo que conviene a la comunidad; 4) los hombres malos son conflictivos; 5) los hombres malos son egoístas y solo se preocupan de la satisfacción de sus necesidades inmediatas sin pensar en los demás ni en el futuro; 6) los hombres malos son envidiosos y no desean el bienestar para nadie que no sea ellos; 7) los hombres malos destruyen a la sociedad; y, 8) los malos no desean lo justo. Todo esto expresa algo con lo que la gran mayoría estaría de acuerdo, existe maldad y vicios en los hombres que no contribuyen al desarrollo de la sociedad y del bien común. Sin embargo, Platón y Aristóteles utilizan las palabras *spoudaiou* y *phâulos*, que tradicionalmente han sido traducidas por “buenos” y “malos” respectivamente, para referirse a las estructuras políticas ideales, pero es un gran error traducir la palabra *phâulos* por “malo” u “hombre malo”, etimológicamente proviene de la raíz germánica *phu*, que refiere a los verbos podrirse²⁹, heder, es decir lo que no sirve y huele mal, lo que se desecha. El griego clásico lo conserva así como las lenguas

²⁸ Aristóteles, *Ética Nicomaquea*, Libro IX, 1167b.

²⁹ Podrirse, que en la lengua castellana medieval era «pudrir».

germánicas, las cuales connotan la raíz verbal con palabras como podredumbre, miseria, pobreza y holgazanería³⁰. En realidad se refiere Aristóteles en la cita anterior a la gente ignorante, a las clases bajas, a los libres pobres o a los esclavos que habían obtenido su libertad. Ahora intentemos el mismo ejercicio deductivo con el verdadero elemento aristotélico: 1) que existen hombres ricos y hombres *pobres*; 2) que la concordia y la armonía se dan entre los ricos; 3) los ricos aspiran a lo justo y a lo que conviene a la comunidad; 4) los *pobres* son conflictivos; 5) los *pobres* son egoístas y solo se preocupan de la satisfacción de sus necesidades inmediatas sin pensar en los demás ni en el futuro; 6) los *pobres* son envidiosos y no desean el bienestar para nadie que no sea ellos; 7) los *pobres* destruyen a la sociedad; y, 7) los *pobres* no desean lo justo.³¹

Es una sentencia algo fuerte para la imagen que tenemos de Platón y Aristóteles. También sabemos que seguramente no era Aristóteles muy devoto de la revolución de Ephialtes y que ésta última trajo muchos cambios que dentro de la política postephiáltica no pudieron desmerecerse, así es que Aristóteles reconoce que solo los ricos son virtuosos y que a los pobres no les acompaña aquello sino más bien vicios³². Como era de esperarse, no todos en el mundo griego estaban de acuerdo con el

³⁰ En alemán *faul* significa holgazaneria; *stinkfaul* vago hediondo; *sich verpfauen* podrirse. En francés *fou* es loco y *foule* es muchedumbre. En inglés *foul* es sucio, en la jerga deportiva *foul* se marca por un juego sucio.

³¹ El ejercicio de interpretación etimológica de la palabra *phâulos* es realizado por Antoni Domènech en Antoni Domènech, *El eclipse de la fraternidad*, Barcelona, Crítica, 2004, pp. 45-48.

³² Aristóteles, *Política*, 1293b, "Además los ricos parecen tener aquello cuya carencia hace que los delincuentes delincan: por eso los llamamos selectos y distinguidos y lo mismo que la aristocracia concede la supremacía a los mejores ciudadanos, también se dice que las oligarquías están constituidas principalmente por los selectos." A su vez al hablar de la falta de virtud de los pobres en 1319a: "Después de un pueblo de campesinos el mejor es el compuesto por pastores que viven de sus ganados... Los otros pueblos que constituyen las restantes clases de democracia son, por lo general, muy inferiores a estos, pues su género de vida es inferior y entre los trabajos de que se ocupa un pueblo de artesanos, de mercaderes, y de asalariados no hay ninguno virtuoso. Además, como, por lo general, como esta clase de hombres suele frecuentar la plaza del mercado y la ciudad, acude fácilmente a la asamblea, mientras que los labradores están diseminados por el campo, y ni se encuentran ni se sienten en el mismo grado la necesidad de esa reunión". Nótese la similitud que hace Aristóteles entre *phâulos* y *dêmos*. Citado por A. Domènech, *El eclipse de la fraternidad*, p. 49.

respetable filósofo, por ejemplo Pericles, uno de los seguidores del gobierno postephiáltico quien declaró:

En lo que concierne a los asuntos privados, la igualdad, conforme a nuestras leyes, alcanza a todo el mundo, mientras que en la elección de los cargos públicos no antepone las razones de clase al mérito personal, conforme al prestigio de que goza cada ciudadano en su actividad; y tampoco nadie, en razón de su pobreza, encuentra obstáculos debido a la oscuridad de su condición social si está en condiciones de prestar un servicio a la ciudad³³.

Pericles fue un abierto contradictor de Aristóteles en este tema, mientras para este último el *dêmos* claramente carece de la virtud para gobernar por su condición trabajadora, ya que rompe con toda estructura de dependencia existente hasta antes de la reforma demócrata-radical de Ephialtes que lo confinaba a la vida privada, dándole ahora cabida en la vida pública, desplazando a los ricos de la vida pública a la vida privada, esto último parecía insoportable para Aristóteles: que los ricos que eran virtuosos dejaran el gobierno en manos de gente con vicios y sin capacidad de velar por la comunidad. Era un desastre social; para Pericles, Lysias, Protágoras y otros, en cambio, esto no era más que un ejercicio de meritocracia y de verdadera excelencia, el capaz debía estar en el gobierno, donde por el mandato de los pobres está asegurado el cumplimiento de la ley y el predominio del derecho³⁴. Al final, Aristóteles tuvo que flexibilizar su postura por el bien de la antigua Atenas, manifestó que, el que los pobres libres *“participen de las magistraturas no está exento de riesgos, pues unas veces su falta de sentido de justicia les haría delinquir, y otras, su imprudencia, cometer errores, [mas, por otro lado] es peligroso que no se les dé parte ni participen de ellas, pues la ciudad donde hay muchos sin honores y pobres, está forzosamente llena de*

³³ Tucídides, *Historia de la guerra del Peloponeso*, 2.37. Oración fúnebre de Pericles recogida por Tucídides.

³⁴ A. Domènech, *El eclipse de la fraternidad*, pp. 54-55.

*enemigos*³⁵. Aun así, la Atenas democrática se mantuvo por más de un siglo y fue interrumpida únicamente por la conquista de los macedonios, no mostrando una crisis estructural sino más bien gran pujanza y esplendor. La ciudad de Atenas fue un ejemplo de convivencia y respeto entre aristócratas y pueblo llano, donde se recreaba también el conflicto, característica propia de la *fraternidad*.

1.5.2. Fraternidad romana: patricios y plebeyos

El pueblo romano fue aceptando, por influencia de los etruscos y de los estoicos, a la religión griega, compartiendo varios de sus ritos y costumbres e incluso varias instituciones de sus estructuras sociales pero con las características propias de su cultura latina. Pusieron nombres romanos a los dioses griegos, venerando en igual forma a la gran familia de dioses. La influencia de la religión greco-romana se ve plasmada en los grandes hombres de la antigüedad, por ejemplo, Alejandro III de Macedonia (también conocido como Alejandro Magno), promovió la integración de los pueblos conquistados tratando siempre de “civilizarlos”, es más, dio el ejemplo casándose con dos princesas persas tratando de consolidar el imperio no solo a nivel militar sino también en lo social. Julio César en sus conquistas dio mucho sentido al *ius gentium* como complemento del *ius civile*, e incluso pensó seriamente en consolidar el imperio con un matrimonio con Cleopatra de Egipto. Interesantes intentos de *fraternizar*.

Mas los romanos puertas adentro tenían sus propios criterios de unión social que marcarían a las generaciones futuras en toda Europa y por conquista, a toda América. No podía concebirse honor más grande que ser ciudadano romano, Roma no era solo una ciudad, era el pueblo, era la República, lo colectivo estaba muy por encima de lo individual; la victoria en el campo de batalla era tan propia de un soldado, como de un

³⁵ Aristóteles, *Política*, 1281b.

campesino o de un comerciante romano, era la victoria de Roma. Por ello la inscripción SPQR, *Senatus Populusque Romæ*, Senado del Pueblo de Roma, el símbolo máximo de su orgullo y honor, lo enarbolaban en cada una de sus campañas bélicas, en el frente, y sobre él un águila con mirada desafiante, dispuesta a atacar. Interesante estrategia psicológica para que el enemigo lo viera y temiera de él, no combatía el ejército únicamente, era toda Roma en él; he allí a la fraternidad de los mortales divinizada, convertida en parte fundamental de la sociedad, el Olimpo había bajado a la tierra y ahora tenía su sede en el Lacio. La creación de los hombres de su propio dios colectivo y *fraterno*: el Imperio.

Todo esto suena muy bien, los romanos encontraron la forma colectiva de asemejarse a un dios, no obstante, no se recuerda una sociedad más estamentaria y dividida por castas que la romana de antaño. La separación entre patricios y plebeyos fue tan acentuada, que provocó toda una revolución en 287 aC, este malestar propuso cambios políticos en la vida de la ciudad de Roma, donde muchos de los ciudadanos romanos que no gozaban de derechos de privilegios, e influidos por la democracia postepiáutica griega, propusieron las instituciones tribunicias, esta fue una forma en la que el pueblo o plebeyos intervenían mediante representantes en la vida política y jurídica de la pujante nación. Sin embargo hay varios testimonios sobre los cuales, los propios patricios vieron una oportunidad para mantener sus privilegios, no se pudo concretar la tan anhelada democracia por la corrupción en la que Roma comenzó a caer, lo que dio paso al inicio del derecho señorial o patronazgo y del clientelismo, situación que creó lazos permanentes de unión socio económica jerarquizada entre los patricios y una masa de subalternos. Es así que en 63 dC el gran político romano Catilina manifestó:

Pues desde que la República cayó bajo la jurisdicción y el dominio de unos pocos poderosos [...] todos los demás, hombres valerosos, nobles, honrados, o de humilde origen, hemos sido una masa sin crédito ni autoridad, sometidos a aquellos a los que infundiríamos miedo si la República valiera algo [...] ¿no es preferible morir dignamente que perder en la ignominia una vida mísera y deshonrada convertida en juguete de la arrogancia ajena?³⁶

Es claro que Catilina se refiere a los tribunos de la plebe quienes se habían convertido en “*juguetes de la arrogancia ajena*”, es decir, de los patricios y su sistema de patronazgo, con el que confinaron al pueblo al servilismo atroz, con el falso espejismo de que estaban representados en la sociedad y que los objetivos de la revolución del monte Aventino fueron cumplidos a cabalidad, con representantes títeres de los afanes de los que los corrompían. Los romanos solo podían ser hermanos entre iguales tal cual aprendieron de sus dioses.

1.5.3. Los padres de la Iglesia y el descenso de la fraternidad

El sacerdotismo es una institución de la Iglesia por medio de la cual se legitima la sumisión y obediencia que los campesinos y los pobres libres, es decir los herederos del *dêmos* europeo³⁷, le debían a nobles, señores y a la propia Iglesia y sus representantes. Las clases dominantes, se refugiaron en el poder eclesiástico para mantener su derecho de privilegios, y asumir que ellos eran mantenidos en su posición por designio divino. El sacerdote era el encargado de inculcar esta estructura de dominación, así como de proteger a sus feligreses del abuso.

³⁶ Salustio, *La conjuración de Catilina*, p. 20.

³⁷ La expresión *dêmos* se europeizó, es decir se extendió por toda Europa para distinguir a las personas de clase baja, primero la llevaron los etruscos a Roma y posteriormente el Imperio Romano la diseminó durante la conquista y administración desde el África del Norte hasta la Bretaña y desde la Mesopotamia hasta la Iberia.

San Agustín fue uno de los precursores de la defensa social en el gran periodo del oscurantismo, y como padre de la Iglesia cristiana³⁸ proclamó que, a pesar de la explotación al hombre medieval a través de los sistemas señoriales y feudales existentes en casi toda Europa, éste como individuo, tiene cierto valor y la dignidad que le son sagrados e inherentes a su ser. Esta es una de las primeras manifestaciones que contribuyeron al desarrollo de los derechos del hombre. A su vez, una de las primeras veces en que se concibe al hombre como *individuo* y no desde una perspectiva colectiva. En cuanto al Estado u otra organización política o religiosa la concepción es de autorizársele la existencia del mismo en la exacta medida en que posibilita la realización de los intereses de cada uno de los miembros que lo integra. Por lo que toca al Derecho, a su vez, se impone la conformidad al orden natural de las cosas preconizado por la Creación divina. En lo que concierne al individuo pasa a clamarse su dignidad, sin poderla separar de su condición de persona que es un fin en sí mismo, siendo titular de derechos naturales propios que Dios le confirió y que ningún otro acto de voluntad podrá extirparle.³⁹

Es decir, que para la teología moral medieval, el eje de la ética pasaba por el cumplimiento de las exigencias de la justicia. Se entendía la justicia siguiendo la clásica definición de Ulpiano, como “la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo”.⁴⁰ En una sociedad estratificada estamentalmente, esto no ponía en riesgo la paz social, pues el campesino consideraba que si la naturaleza o Dios decidieron que ese

³⁸ San Agustín de Hipona es junto a Jerónimo de Estridón, Ambrosio de Milán y Gregorio Magno uno de los padres de la Iglesia.

³⁹ Mónica Salem Caggiano, *Direitos Humanos e Aprendizado Cooperativo* en Um Olhar sobre Ética e Cidadania, Coord. Marcia Mello Costa de Liberal, Col. Reflexão Acadêmica. San Pablo, Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 100.

⁴⁰ *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*, sobre la base de la *tria iuris praecepta: honestae vivere, alterum non laedere et suum cuique tribuere*, vivir honestamente, no dañar a nadie y dar a cada uno lo suyo. Ulpiano, *Digesto del Emperador Justiniano*, Libro I, Título 1, 10 tomo I, trad. en verso castellano por Don Bartolomé Agustín Rodríguez De Fonseca, Madrid: Imprenta de Ramón Vicente, 1872.

era su lugar nada había de problemático en ello. Era vivido como algo tan natural como el hecho de que el hijo del conde debía de ser conde y el príncipe habrá de ser el próximo rey. Es decir, que cada uno tenía lo suyo y todos vivían conformes con lo que tenían.⁴¹

Santo Tomás de Aquino quien fuera el mayor comentarista de Aristóteles y su *Ética a Nicómaco*, destaca al enfatizar el pensamiento aristotélico en conformidad con la doctrina cristiana y de forma especial, por poner de relieve algunos aspectos relacionados con los derechos humanos como, por ejemplo, su noción de verdad como parte de la justicia⁴², su defensa del concepto de justicia fundado en la disposición volitiva de dar a cada uno lo que es suyo, su concepción de sociedad perfecta, que se asocia a un modelo de Estado poco opresor y comprometido con el gran objetivo moral de la humanidad; y, también su contrapunto sobre la ley positiva (humana) y la ley natural, según el cual la primera es promulgada por el hombre para posibilitar la vida en sociedad, mientras que la segunda (promulgada por Dios en la Creación) debe ser contemplada por la primera para no resultar injusta la ley positiva, hipótesis en la que podría ser justamente no cumplida⁴³. Y cuando el Aquinante reflexiona sobre el Creador de esta ley natural lo hace tratando de explicar a Dios como sustancia y como relación, por ello es Dios Uno y Trino, pero en esencia Uno, con ello, y recordando que somos creados en aplicación de la ley natural *a imagen y semejanza de Dios*⁴⁴, se deja de concebir al hombre como relación y se reafirma como sustancia, como individuo.

⁴¹ Enrique Del Percio, *La Condición Social...*, p. 104.

⁴² Cruz González-Ayesta, "El Amor a la Verdad en Tomás de Aquino", en *Revista Española de Filosofía Medieval* No. 17, Zaragoza, Universidad de Zaragoza, 2010 p. 38.

⁴³ Joao Coelho Pasin, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, 2010, pp. 106 y 107.

⁴⁴ Génesis 1:27, *Santa Biblia*, Nueva Versión Internacional.

Proclo,⁴⁵ uno de los últimos grandes filósofos griegos, quien fuera ampliamente comentado por Tomás de Aquino y por tanto una gran influencia en su pensamiento, trata de buscar, sin ayuda del cristianismo, una justificación matemática del monoteísmo y del politeísmo, para él debía de existir un solo Dios porque Uno solo es el que debe de gobernar, es decir, hacía una relación jerárquica y excluyente, dado que si son varios los que gobiernan en algún punto entrarán en oposición, y por ser la perfección un aspecto fundamental de la deidad, no puede existir un dios equivocado. Este criterio es fundador de la Iglesia y adoptado por Aquino, y profundizado con posterioridad por los dominicos⁴⁶. Así es como la fraternidad cristiana es desplazada por la concepción individualista de los padres y doctores de la Iglesia, que por supuesto dio las innegables bases de los derechos individuales, pero que, sin embargo, olvidó el componente colectivo y fraterno del ser humano.

1.6. La fraternidad como categoría jurídica: un acercamiento al Derecho Tributario

Por lo expresado, la fraternidad debe concebirse como el principio rector de las relaciones entre el Estado y los individuos y de los individuos entre sí, es decir, convertirse en una máxima jurídica del Derecho Público y del Derecho Privado. Pero el Derecho Público merece especial atención en el presente trabajo.

João Coelho Pasin expresa que el Derecho Público posee fuentes “generales” – dirigidas a todas sus disciplinas jurídicas y plasmadas con características comunes– y

⁴⁵ John J. Cleary, *El papel de las Matemáticas en la Teología de Proclo*, Anuario Filosófico, 2000, p.72.

⁴⁶ E. Del Percio, “*Fraternidad y Realismo Político*”, p. 6.

fuentes “especiales”, que son las derivadas de las características particulares presentadas por cada una de sus disciplinas jurídicas⁴⁷.

Así, desde la base común de las fuentes generales del Derecho Público se identifican las fuentes especiales que se emplean en cada una de sus principales disciplinas, tales como, Derecho Constitucional, Administrativo, Financiero y Tributario. Mientras que el distinto orden jerárquico de las normas jurídicas son establecidas por la Constitución, misma que cumple la función primordial de poner en orden en las fuentes del Derecho.

Conforme lo anterior, localizando sus columnas basilares normativas y jurisprudenciales en la Teoría General del Derecho Constitucional, y en especial, en la hermenéutica constitucional, las fuentes del Derecho Tributario concuerdan con total plenitud con las fuentes del Derecho Administrativo. A pesar de que entre los autores del Derecho Tributario pueda dominar la teoría tradicional –formulación de un sector de la doctrina que no admite otra fuente más que la propia ley-⁴⁸.

Las fuentes del Derecho Tributario deberían advertir un cierto grado de revitalización, consecuencia del proceso de flexibilización vivido por el constitucionalismo en la actualidad por las normas del Derecho Público y en especial, del Derecho Administrativo.

El proceso de renovación de las fuentes del Derecho Tributario es un fenómeno actual que no se encuentra aislado, sino que es amplio y atraviesa a todo el Derecho

⁴⁷ J. Coelho Pasin, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, pp. 65-67.

⁴⁸ Ernesto Lejeune Valcárcel y Eusebio González García, *Derecho Tributario*, Vol. 1, segunda edición, Salamanca, Plaza Universitaria, 2000, p. 51. exponen “Los puntos centrales de esa teoría suelen recogerse en dos afirmaciones, que podemos calificar como clásicas dentro de nuestra disciplina: primera, en sus grandes líneas, los principios fundamentales de la teoría general de las fuentes del Derecho con especial referencia al Derecho público, son directa consecuencia de la relevancia especialísima que dentro de este ámbito juega el principio de legalidad, tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la aplicativa (principio de la legalidad de la administración). Lo que, en último término, equivale a afirmar la doble primacía de la ley en materia tributaria.”.

Público, demostrando una supuesta crisis general del orden positivo moderno, como expresa Eduardo García de Enterría.⁴⁹

En general, como complementa Coelho Pasin, deben de ser consideradas fuentes del Derecho Tributario los siguientes elementos escritos y no escritos, relacionados en orden jerárquico de preferencia aplicativa: normas constitucionales; normas no constitucionales; normas consuetudinarias en sentido estricto: costumbres (jurisprudencia); normas consuetudinarias en sentido lato: usos (prácticas cotidianas); y, principios generales del Derecho.

De esta manera, en este trabajo me referiré exclusivamente a este último elemento delimitándolo al ámbito de la fraternidad, por lo que, analizaré la fraternidad como principio jurídico y fuente del Derecho Tributario.

1.7. La fraternidad como principio general del derecho

Los principios generales del Derecho se expresan en el orden jurídico mediante corolarios que pueden estar o no presentes en la Constitución. Por ello y bajo un aspecto funcional, los principios presentan las siguientes funciones.⁵⁰

1.7.1. Función ordenadora

Se presenta generalmente en períodos de revolución, en épocas de cambios en la estructura política jurídica del Estado, debido a que es en estos momentos cuando los protagonistas políticos deciden cambiar el modelo de gobernabilidad es un punto cero, un nuevo empezar, el ejercicio del Derecho es fundamental bajo este panorama,

⁴⁹ Eduardo García de Enterría, *Justicia y Seguridad Jurídica en un Mundo de Leyes Desbocadas*, Madrid, Civitas, 2000, p. 103.

⁵⁰ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, Sao Paulo, Saraiva, 1992, p.140, citado por Joao Coelho Pasin, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, 2010, p. 73.

ya que el mismo es el instrumento que ordena las condiciones sociales⁵¹. Por lo tanto, un principio jurídico debe de permitir alcanzar este orden, conforme a su modelo, lo cual afectará las relaciones entre los individuos y el Estado, e individuos entre sí. La fraternidad, desde la Revolución Francesa⁵², ha cumplido con la función ordenadora, ya que como se ha manifestado, es necesaria para el reconocimiento de condiciones comunes y no comunes entre los individuos que originan o revolucionan a la sociedad. Es a partir de ella que los seres se juntan e identifican en valores que dan origen al Estado. En el Ecuador la expedición de la Constitución de 2008 podría entenderse como el más reciente punto de partida en cumplimiento de la función ordenadora.

1.7.2. Función prospectiva

Dentro de esta función, una categoría política para ser considerada como un principio del derecho debe verificarse por la aplicación de la misma en dos planos: en lo económico y en lo social. En el primero, la fraternidad se comprueba en la posible influencia que tiene sobre las relaciones económicas de sus agentes, es decir, que la libertad de mercado, la propiedad privada, la acumulación de riqueza en general se ejercen como derechos, pero siempre y cuando contemplen el cumplimiento de la función social; así los que más tienen, como decía Robespierre, se conviertan en *“los ecónomos de la sociedad, o como los hermanos del pobre”*. En la segunda, la fraternidad se verifica al igualar las oportunidades de los distintos actores sociales, no una igualdad transformadora que lo que busca es estandarizar a la sociedad, sino más bien reconoce las diferencias en el otro, las acepta y convive con ellas a pesar de que ello cree conflicto. Los hermanos se pelean, y no por ello dejan de sentir aprecio los

⁵¹ Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra, Universidad Coimbra, 2000, pp. 225, citado por Joao Coelho Pasin, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, 2010, p. 73.

⁵² Antes de la Revolución Francesa ya se había hecho evidente la influencia del principio de fraternidad, el tema es que es a partir del evento de París cuando se reconoce una categoría política en aquella.

unos por los otros. La fraternidad, como principio, puede entrar con un concepto más incluyente a ser un estandarte de defensa de los derechos, entre ellos de los económicos y sociales.

1.7.3. Función autoaplicativa

Esta función prescribe que una categoría para poder ser un principio general del derecho, debe de poseer la condición de tener aplicación directa e inmediata; la fraternidad cumple con esta condición ya que es inherente a los ciudadanos y su condición de dignificación de la calidad humana, acorde con los derechos universales del hombre y la mujer, convierte al principio de fraternidad en un principio de aplicación directa.

1.7.4. Función integradora

La integración es una función que atiende a una característica básica en el Derecho y es que, la norma escrita no siempre tiene todas las respuestas. Un principio general del derecho debe permitir, ante la existencia de lagunas normativas u oscuridades legales, el pleno ejercicio de la interpretación y la argumentación jurídica. Las normas jurídicas no se interpretan únicamente al tenor literal, existen varios métodos de interpretación. La fraternidad permite la interpretación en la cual el ejercicio de los derechos se ampara en la primacía del interés colectivo sobre el interés particular, no significa desconocer a este último, sino más bien establecer en el interés particular una función social refrenando los excesos de la libertad y la igualdad en forma fraterna. Consolidando al conflicto como parte del contexto social, y no desaparecerlo, aceptarlo, desde la perspectiva política, no resolviéndolo con la eliminación del argumento del otro.

Una vez que se ha podido llegar a determinar que la fraternidad cumple con las funciones y características que le permiten llegar a ser un principio general del derecho y por ende fuente del Derecho, ergo del Derecho Público y Tributario, será necesario analizar la potencial influencia positiva de la misma en el régimen tributario interno nacional.

La fraternidad, dentro del estudio de la política, ha merecido diversos debates como se ha señalado en el presente capítulo. Advertido que, puede contarse con ella desde lo jurídico, se requiere desarrollar su posible vinculación con el objeto del tributo, en relación con la propiedad, el capital y los otros, partiendo desde el reconocimiento del conflicto como elemento básico de las relaciones sociales.

En las siguientes líneas se estudiará la vinculación del tributo y del régimen tributario interno con la libertad y sus excesos, así mismo se realizará una crítica a la igualdad en el régimen tributario interno y el planteamiento de las soluciones que plantea en lo fiscal el principio jurídico de la fraternidad.

CAPÍTULO II

LA FRATERNIDAD Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO

"Hemos venido a este mundo como hermanos;
caminemos, pues, dándonos la mano, y no uno detrás del
otro."

William Shakespeare

Los principios de libertad y de igualdad han sido desarrollados durante el siglo XX como antitéticos, mientras que la fraternidad crea el espacio jurídico político para su reconciliación. En los últimos tiempos los estudios sobre fraternidad han permitido redescubrir en la discusión política postulados que nos llevan a reconocer, por un lado, a la alteridad y, por otro lado, al conflicto. Respecto de este último, el reconocimiento del conflicto, implica aceptar su existencia, y no negarla; así como tampoco querer eliminarlo, en el conflicto está la aceptación del otro, de sus características, de su cultura, de sus convicciones, sus aspiraciones, su modo de ver el mundo, de entenderlo, de vivirlo. Fraternidad es superar el pasado enfrentando el presente respetando a quien es distinto.

Dentro del marco del Derecho económico, los derechos sociales han ido ganando espacio en detrimento del sistema de privilegios, sin embargo, en varios aspectos, como se analizará a continuación, ciertas instituciones del régimen tributario interno ecuatoriano no se han permeabilizado con los principios del Estado constitucional de derechos y justicia. El sistema tributario ha permanecido durante casi un siglo⁵³ respondiendo a las necesidades del ejercicio de la libertad económica, permitiendo así la acumulación del capital por la iniciativa privada, surge como una

⁵³ A partir de la promulgación de la ordenanza tributaria alemana de 1919, se estima que formalmente nació el derecho tributario, aunque el tributo existe desde tiempos inmemoriales.

respuesta a los excesos del Estado clásico en la recaudación indiscriminada de tributos, es decir que es una medida jurídica que permite proteger la propiedad de posibles abusos gubernamentales, lo cual es muy necesario y permite la manifestación de la justicia tributaria, razón por lo cual podemos decir que ciertas instituciones del régimen tributario interno se caracterizan por propender a ser liberales.

2.1. La libertad, el régimen tributario interno y el mercado

Como se analizó en el capítulo anterior, antes de la existencia del Estado liberal la tributación se justificaba en las necesidades financieras del Estado monárquico, de hecho el tributo se pagaba en forma real y personal, el real correspondía a valores, parte de las cosechas, u otras manifestaciones de riqueza, el tributo personal respondía al aporte de hombres para la guerra o la construcción de obras civiles como puentes, caminos o murallas.

2.1.1. La libertad, el tributo y el mercado

Existen varias formas de financiar la hacienda pública, una de ellas es a través de la explotación y comercialización de recursos naturales o mediante los beneficios de la propia actividad económica del Estado o, con prestaciones personales de los ciudadanos o de muchas otras formas. ¿Por qué es necesario el tributo? El profesor alemán Paul Kirchhof tiene una buena razón: la existencia del Estado liberal.⁵⁴

En este sentido, la legitimación moderna del tributo viene de la mano del Estado liberal, mismo que nació en la Revolución Francesa y que ha sido diseminado por todo el mundo, criatura cuya subsistencia de poco más de dos siglos, es un referente de la

⁵⁴ Paul Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, trad. en verso castellano por César García Novoa, en Antonia Agulló Agüero, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, segunda edición, Tirant Lo Blanch, 1998, p.25.

movilización del sistema económico, el cual tiene por centro y motivación la protección del derecho a la propiedad.

La libertad es un bien universal, básico, fundamental, pero que, según John Rawls, en sí no tiene un valor absoluto, sino que “a lo largo de la historia del pensamiento democrático, el interés se ha centrado en alcanzar ciertas libertades específicas⁵⁵ y garantías constitucionales.” Pero, para el liberalismo,⁵⁶ el disponer de las libertades contenidas en el Derecho tiene su costo, bajo este sistema casi nada es gratuito. Así el Estado garantiza al individuo la plataforma de libertad para que este último desarrolle sus actividades económicas y mantenga su propiedad privada.

En caso de que una Constitución deje en decisión de los particulares el fin de los medios de producción, el Estado solo podría financiarse a través del éxito de los operadores en la economía privada. Por lo tanto, desde una perspectiva liberal clásica, la idea de que el tributo atenta contra la propiedad o es confiscatorio no responde a la realidad epistemológica de la relación entre uno y otro. El impuesto no contradice a la garantía de la propiedad, más bien es necesario para mantenerla, ordenarla y ayudarla a expandirse, como bien expresa Kirchhof.⁵⁷

⁵⁵ Rawls presenta una lista de estas libertades que a su juicio no se pueden presentar como únicas, es decir no debe de entenderse que son las únicas, son las que el legislador o constituyente ha reconocido e incorporado al cuerpo legal o constitucional. Como la libertad de pensamiento y conciencia, libertad política y de asociación, las libertades que garantizan la integridad de la persona, y las demás libertades garantizadas por el Derecho. John Rawls, *Las Libertades Fundamentales y su Prioridad*, en Sterling M. Mc Murrin, edit., *Libertad, Igualdad y Derecho*, Barcelona, Ariel Derecho, 1988, p. 17.

⁵⁶ Para Rawls el problema del liberalismo político consiste en elaborar una concepción de la justicia política para un régimen constitucional democrático, concepción que la pluralidad de doctrinas razonables pudiera aceptar y suscribir, lo que no sucede porque cada una tiene una forma de resolver el problema, el liberalismo considera que solo se requiere una sola solución. John Rawls, *Liberalismo Político*, México D.F., UNAM, Fondo de Cultura Económica, 1995, p. 13.

⁵⁷ P. Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, p.26.

El poder tributario se vincula con un ordenamiento jurídico-político que garantice el poder adquisitivo de los distintos operadores económicos, de esta última capacidad participa el Estado sobre todo a través del impuesto. La obligación tributaria nace por la pertenencia del sujeto pasivo a la sociedad jurídicamente organizada que, con la lógica liberal, une al adquirente con el Estado en función del éxito de la economía privada.

En este sentido, el Estado permite la existencia del mercado, es decir, que prepara el escenario para la confluencia de oferentes y demandantes en un mismo campo, si el Estado manifiesta su venia en que esto ocurra, es porque tiene interés de participar en los beneficios que oferentes (quienes perciben el ingreso) y demandantes (consumidores), obtienen del mercado. De ahí la imposición directa, sobre la renta, y la indirecta⁵⁸, sobre el consumo, sin dejar de lado la imposición al patrimonio que tiene como objetivo final, que el Estado obtenga su recompensa por blindar el ejercicio de la propiedad.

Empero, no es posible decir que el tributo se plantee exclusivamente para garantizar el ejercicio de la propiedad, el gravamen premia o sanciona el esfuerzo o la dejadez económica de los distintos operadores económicos, lo que en un sistema liberal, permite obtener un fin extrafiscal, el cual se traduce en la obligación que establece el Estado a los ciudadanos de mantener, por lo menos, una actividad

⁵⁸ La imposición directa está vinculada con el principio de capacidad contributiva que establece cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista. Por tanto si un ciudadano ha satisfecho los gastos que le permiten vivir con dignidad, se encuentra listo para contribuir con el gasto público. (Emilio Margain Manatou, *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*, San Luís Potosí, UASLP, 1979, p. 38). Por otro lado, la imposición indirecta se encuentra estrechamente vinculada con el principio de proporcionalidad, fortalecido en el mundo liberal por Adam Smith: *"the subject of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state"* (Adam Smith, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Electronic Classics series, en <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>, p. 676).

económica mínima, en razón de que no es saludable para la sociedad la existencia de ciudadanos que se dediquen al ocio⁵⁹, es decir que los contribuyentes deben de evitar esto último dedicándose al *neg-ocio*⁶⁰.

En cuanto a la imposición indirecta, en especial sobre el consumo, se prevé que cada ciudadano dispone y utiliza un patrimonio mínimo para financiar sus necesidades básicas y que el mercado es el lugar donde el individuo satisface dichas necesidades. Lo anterior es un éxito del mercado y del ente que lo permite, el Estado. Por esta razón el Estado debe participar en el ejercicio del consumo, en las transacciones realizadas por los agentes económicos, a través del cobro del tributo.

Kirchhof sostiene que la intervención tributaria sobre el capital y la protección de lo tributario para garantizar la existencia del individuo desde una perspectiva económica, es producto de la estructura constitucional liberal en razón del libre ejercicio profesional como eje transversal⁶¹. Cada individuo es libre de utilizar su fuerza de trabajo y su capital a placer y, participa conforme a su voluntad, en el mercado de bienes y servicios, como oferente y también como consumidor, la existencia del mercado propiciada por el Estado mediante el tributo, otorga a los hombres el ambiente para desarrollar su libertad, utilizar su tiempo en producir determinados bienes o brindar servicios especializados de toda índole, por esa libertad, el Estado a través del sistema tributario, solicita a dicho operador una parte de su beneficio por el éxito que pudiese resultar de su participación en el mercado.

⁵⁹ Eckart Schremmer, *Über<<gerechte Steuern>>. Ein blick zurück ins XIX Jahrhundert*, en Antonia Agulló Agüero comp., *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Edic. 2*, Tirant Lo Blanch, 1998, p.28.

⁶⁰ Ver nota de pie de página número 4.

⁶¹ P. Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, p. 35.

Por lo tanto, la intervención tributaria en rentas fruto del capital o del trabajo y transacciones da por entendido la voluntad del operador de desprenderse del bien para fines económicos. Los impuestos reducen la salida patrimonial que se localiza en el marco de un voluntario intercambio de bienes o servicios. El sujeto pasivo está acostumbrado, en el seno de una legislación tributaria estándar, a que el precio final resultante del contrato con terceros, resulte aminorado por el tributo. Además, se considera al cumplimiento de la obligación tributaria como una condición para el ejercicio de la libertad, en el sentido de que mantener el sistema permite aprovechar libremente los bienes económicos. Desde este punto de vista, no se debe concluir que los impuestos indirectos no trascienden en la transacción. Más bien, se debe llegar a la conclusión de que, sobre el fundamento del resguardo a la libertad económica, se aseguran las bases de la estabilidad individual.

No obstante, la propiedad susceptible de imposición está subordinada a las reglas del mercado en forma voluntaria y rentable para el ciudadano, sobre todo, en lo que tiene que ver a la estimación o determinación de su valor. El individuo mediante el tributo contribuye con el Estado para que este permita la existencia de las reglas del mercado, mismas que limitan al propio individuo para que este no pueda pedir en más o en menos de lo que el mercado determina que vale un bien, protegiendo a otros individuos del posible abuso o distorsión en la libre competencia. Por lo tanto, el tributo y su plataforma jurídica, en su acepción moderna, fue concebido para garantizar la libertad económica.

Conforme lo anterior, el impuesto debe articularse tomando en consideración la capacidad individual de pago; no únicamente porque el obligado es un ser con

capacidad para obtener ingresos –debido a que algo se le puede sustraer como parte de su ingreso, es decir que expresa capacidad contributiva– sino porque, la sociedad jurídicamente organizada, el Estado, tiene una participación basilar en el origen y conservación de esa condición que otorga la capacidad de obtener ingresos en forma individual.

Sin embargo, Kirchhof⁶² expresa que no significa que la imposición sobre las adquisiciones patrimoniales (renta) y, sobre la aplicación de lo adquirido (especialmente el consumo provocado a través de las transferencias) pueda ser evaluada a través del mismo principio de capacidad contributiva el cual se encuentra directamente relacionado con otro corolario: la equidad tributaria, la que exige una ponderación de las cargas hacia los contribuyentes, con el fin de que éstas no sean desproporcionadas ni en sus beneficios ni en sus gravámenes, o que se conviertan en gravámenes que no responden a razones fácticas y jurídicas reales que justifiquen la desigualdad.⁶³ Las proyecciones y la realidad del gravamen son distintas para el supuesto de la renta y para el de las transferencias. El impuesto sobre la renta personal tiene en consideración, de una manera individual, las condiciones que se relacionan con el ingreso, el patrimonio y familia del obligado tributario y mide la carga tributaria según estos presupuestos. La imposición indirecta, en cambio, deja al contribuyente sin rostro en el mercado, pesando la riqueza solo en el caso exclusivo de darse intercambio de prestaciones.

⁶² P. Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, pp. 36 y 37.

⁶³ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-198/12, 14 de marzo de 2012, magistrado ponente Nilson Pinilla Pinilla.

A partir de este último punto, el impuesto sobre la renta hace la separación entre ingresos que pueden gravarse por ser producto del mercado y otro tipo de fuente de generación de ingresos del contribuyente que no son susceptibles de tributación⁶⁴, dándole a la tributación progresiva un papel preponderante al determinar la base imponible, poniendo cuidado a la aportación del conglomerado para que pueda surgir el ingreso en el mercado. La imposición indirecta, no obstante, solo prevé un anónimo intercambio de las prestaciones, siendo gravado su hecho imponible en el acto de consumo dependiente del mercado e influyendo individualmente de forma regresiva en las cargas individuales. El impuesto sobre la renta debe de respetar el límite de la capacidad económica individual; la imposición indirecta, en función de una supuesta susceptibilidad del gravamen, debe de ser aplicada de forma impersonal y tipificada a través del dato “consumo”.

Dentro de esto último, esta supuesta susceptibilidad de gravamen no hace diferencia entre un consumo impulsado por una capacidad de demanda individual y un consumo ineludible, básico; es decir, no toma en consideración si la demanda individual se basa en la renta, en el crédito, en donaciones, herencia o subvenciones estatales. Por todo ello, concluye Kirchhof, se puede decir que, la orientación jurídico-liberal de la intervención tributaria sobre los rendimientos procedentes del mercado y del consumo derivado de ese mercado señalan, por lo tanto, los principales puntos de intervención del poder impositivo perfilan las reglas de la intensidad de la tributación, pero sin llegar a contener ningún parámetro unitario concreto para la medición de la deuda tributaria individual.

⁶⁴ Es decir que no se configura el hecho generador, por lo que se entiende como no sujeción.

Para el mismo autor⁶⁵ el régimen constitucional presupone un *homo oeconomicus* con capacidad de libertad, con formación y voluntad de rentabilizarla, para conseguir ingresos y cubrir las necesidades propias, contribuyendo a la satisfacción de las necesidades públicas.

El impuesto como hemos visto es el que garantiza y protege el sistema, sin embargo, no puede poner en peligro la capacidad tributaria del contribuyente, obstaculizar la satisfacción de necesidades básicas, reducir la producción de bienes ni atentar contra el flujo de los mismos ingresos públicos. Esto último se expresa en el principio de neutralidad económica⁶⁶. De esta forma concurren los intereses del Estado y del ciudadano, en la existencia de una permanente capacidad adquisitiva, el Estado quiere mantener la fuente de tributos y el ciudadano defender la capacidad de adquirir, ambos se benefician del mercado.

De hecho la política tributaria, en el Estado Liberal, está orientada constitucionalmente a ser promotora del crecimiento de la productividad y al incremento de la renta, sin embargo, ciertas instituciones del régimen tributario interno han sido calificadas, en este tema, como una piedra de tropiezo. En este sentido, la política tributaria productivista se subordinó, por una parte, al servicio de un mandato constitucional, y por otra parte, incrementó el campo de acción de dicho mandato, transformando al tributo, en conjunto con la subvención, en una herramienta de dirección al servicio de la economía interna, la cual percibe al individuo como elemento

⁶⁵ P. Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, pp. 29 y 30.

⁶⁶ El principio de neutralidad económica es la garantía de que el tributo afecte lo menos posible las decisiones de los operadores económicos.

de esa economía y, además, admite la existencia de perjuicios a los particulares para poder cumplir con los objetivos económicos.

2.1.2. Crítica a la libertad en el régimen tributario interno

Enrique del Percio manifiesta que las personas de tendencia extrema liberal, que privilegian la libertad sobre todas las cosas, creen que todos los problemas se van a resolver por el libre juego del mercado; si esto genera pobreza, exclusión y condena al hambre a millones, es un mero efecto colateral producto de la falta de cultura y de iniciativa de los mismos pobres a los que, si molestan mucho, no quedará más remedio que reprimir.

El mismo autor reflexiona en que la libertad es algo dado vaya a saber por quién y desde cuándo, cuyo límite llega hasta donde comienza la libertad de los demás; en ese caso, para ser plenamente libre debería un individuo ser el único habitante del planeta siendo los demás el límite, el estorbo al pleno y absoluto ejercicio de la libertad.⁶⁷

Este aspecto no es ajeno a ciertas instituciones del régimen tributario interno, como se ha visto, el mismo ha sido diseñado en función de la libertad y esta última como custodia de la propiedad privada. El Derecho Tributario al ser la garantía de la existencia del tributo, y éste tener la función primordial de ser la forma como el Estado le asegura al individuo la permanencia del mercado para poder generar riqueza susceptible de acumulación, lo que hace es incentivar la desigualdad, ya que son pocos los que pueden aprovecharse en forma eficiente del mercado.

⁶⁷ E. Del Percio, *Fraternidad y Realismo Político*, p. 1.

Se crean brechas cada vez más grandes entre los que tienen capacidad de acumulación de riqueza y los que tienen capacidad de acumulación, pero de necesidades básicas insatisfechas y, es claro decir que el tributo desde su concepción moderna tiene mucho que ver en la divergencia. A pesar del tributo constituirse en un factor de distribución de riqueza, permite su acumulación sin ningún límite.

La libertad requiere una postura del tributo y del Derecho que potencie al individuo y a su poder adquisitivo. La libertad económica cuesta y pareciese que solo la pueden obtener quienes la pueden pagar. Por esta razón se debe de fraternizar a la libertad.

2.2. La igualdad y el régimen tributario interno

El principio de igualdad ha sido enarbolado como uno de los pilares de las relaciones de los ciudadanos reconocidas por el Estado, el Derecho Tributario lo tiene como algo muy cercano. Norberto Bobbio expresó que existe una dificultad en establecer el significado descriptivo de la igualdad si al hacerlo no se responde a dos preguntas: ¿igualdad entre quienes? e ¿igualdad de qué?⁶⁸

Por una parte, la libertad se concibe como solitaria, individual, por ello se puede decir que “un hombre es libre”; por otra, la igualdad requiere de la relación con otros, por lo que decir que “un hombre es igual” no tiene mucho sentido, falta algo, decir en cambio que “los hombres son iguales” le da todo el sentido que le hacía falta, la igualdad es un principio colectivo, no debe evaluársele desde lo individual.

⁶⁸ Norberto Bobbio, *Igualdad y Libertad*, Colección Pensamiento Contemporáneo vol. 24, Barcelona, Ediciones Paidós, 1993, p. 54.

En lo tributario, Kirchhof señala que el principio de igualdad debe ser entendido como medida de mensurabilidad en la actuación pública, ya que la misma debe tender a mantener un equilibrio;⁶⁹ igualdad no significa identidad. Menciona el profesor alemán, coincidiendo con Bobbio, que no se puede hablar de igualdad absoluta sino que ésta siempre va a ser igualdad con relación a algo, siempre comparando.

La igualdad mide los resultados jurídicos, tomando en cuenta el tratamiento que se da a otro presupuesto de hecho similar. Desde el punto de vista de la igualdad se pueden hallar ventajas en diferentes niveles y limitaciones de la imposición. Un tratamiento desigual en función de las características personales no se justifica con cualquier fundamento, requiere una especial motivación. No obstante, al margen del principio de igualdad personal, se pueden encontrar argumentos dados en una justificación objetiva, en la prohibición de la arbitrariedad o, en la exigencia de argumentación.⁷⁰

Si se aplica la idea anterior a la relación que existe entre la garantía individual de protección de la libertad y la pretensión de configuración democrática del legislador, solo aparecerían sometidos al principio de igualdad y a la ordenación propia de la libertad, los bienes estrictamente personales, en especial la renta para la satisfacción de necesidades básicas y el patrimonio de uso personal.

En la misma forma, menciona Kirchhof, la limitación de la carga tributaria en razón del principio de prohibición del exceso y en relación al derecho de propiedad aparece reforzada por el principio de igualdad. Limitación de carga que facilita una

⁶⁹ P. Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, p. 39.

⁷⁰ P. Kirchhof, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, p. 40.

reducción del impuesto en función del uso privado de determinados bienes, pero que sirve para aislar de una eventual tributación el rendimiento productivo por el uso personal del patrimonio. Por ejemplo, en la legislación tributaria ecuatoriana se exonera del pago del impuesto a la renta los ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.⁷¹

Lo cierto es que, el Derecho Tributario es susceptible de una orientación democrática a la luz del principio de igualdad, el corolario establece que todos los hombres son iguales ante la ley, aseveración que tiene dos efectos conocidos, igualdad en la elaboración de la ley y, en la aplicación de la misma.

El bien económico objeto de gravamen se encuentra vinculado a la vida económica tutelada por el ordenamiento jurídico en función del interés colectivo. Cuanto más expande el individuo su actividad económica a la colectividad y participa en el intercambio y el enriquecimiento, dice Kirchhof, tanto más está sometido al poder del legislador de configuración de sus fundamentos económicos. Cuanto más se refugia en su ámbito privado, sus bienes económicos son menos accesibles a la imposición. En contra de algunas manifestaciones del derecho vigente, el ámbito personal privado está vedado a la intervención fiscal y es en él donde se reivindica la libertad frente a la intervención del poder público. Esto sirve de fundamento a cuestiones como el tratamiento tributario de los gastos destinados a la esfera personal de la vida del sujeto, el llamado “valor afectivo”, la satisfacción de cargas extraordinarias y la consiguiente existencia, en la práctica, de gastos especiales.

⁷¹ Numeral 4 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463, de fecha 17 de noviembre de 2004, última reforma mediante la Ley Orgánica de Redistribución del Ingreso para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de fecha 10 de diciembre de 2012.

En el mismo sentido, Kirchhof termina diciendo que si se une los efectos de los principios de proporcionalidad y de igualdad en su concreción individual, como parte de un ámbito personal de configuración democrática, se llega a la conclusión, de que el impuesto debe ser neutral en relación a los bienes económicos de uso personal. La distribución ya existente de rentas y patrimonios no debe resultar alterada a través de la imposición; el obligado tributario disfruta también de la protección de sus bienes económicos personales frente al poder de imposición.

La facultad de dirección y configuración relativa a los restantes bienes económicos aumenta tanto más cuanto más claramente están implicados en el mercado y en la participación de la colectividad respecto a cada bien económico sometido a tributación. Eso no significa que, bajo las palabras clave de “justicia social”, se pueda justificar la tributación y su configuración exclusivamente en base a un fin orientador, impositivo o redistributivo. Lo que ocurre más bien es que se reconoce que uno de los fines del Estado es garantizar el beneficio económico privado basado en la libre iniciativa y la seguridad de lo adquirido y, por ende, garantizar el objeto de imposición.

Si este objeto de imposición justifica el gravamen, la medida en que lo hace es algo que se determina a través del bien económico gravado y en función de la correspondiente participación del beneficio privado y del interés general, atendiendo al principio de proporcionalidad y a la igualdad como criterios de justicia.

2.2.1. Crítica a la igualdad en el régimen tributario interno

Pese a lo explicado en los acápites anteriores, el principio de igualdad no es suficiente para ayudar al Derecho Tributario a proponer un objeto específico en su accionar como sucede con otras ramas del Derecho.⁷² El objeto de “obtención de ingresos públicos” no es en sí suficientemente justificativo para el establecimiento del tributo, debido a que la satisfacción de las necesidades públicas podría canalizarse a través de la comercialización de los recursos naturales del Estado, e incluso a través del cobro de precios públicos por los bienes y servicios de los distintos órganos del Estado; por lo tanto, la obtención de ingresos públicos *per se* no presenta una propuesta de igualdad y justicia tributarias. El principio de igualdad carece de expresividad jurídica en forma teleológica.

En el mismo sentido Ferrajoli manifiesta que existe un problema en el reconocimiento jurídico de las diferencias, mismo que se manifiesta en la utilización de la igualdad con fines de homologación o estandarización, por ello menciona que las diferencias son valorizadas y negadas pero no porque sean concebidas tales como valores y desvalores, sino porque todas resultan devaluadas e ignoradas en nombre de una abstracta afirmación de igualdad. Más que transformadas en *status* privilegiados o discriminatorios, resultan desplazadas, o peor aún reprimidas y violadas, en el cuadro de una homologación, neutralización e integración general.

Esto se aplica directamente a ciertas instituciones del régimen tributario interno, donde se concibe a un prototipo cultural de contribuyente: blanco o mestizo, de cultura occidental y propietario. Quien no cumpla con las características mencionadas,

⁷² En otras ramas del Derecho el objeto del mismo está bien definido, el Derecho Penal tiene por objeto la protección de los bienes jurídicos, el Derecho Civil tiene como objeto la protección de la autonomía de la voluntad, el Derecho Laboral tiene como objeto la equiparación de la clase obrera frente al empleador, etc.

simplemente es invisibilizado y sometido a la desvalorización de sus diferencias, además de hacerle creer que tiene la necesidad de adquirir una identidad homologada. Esto último, propio del ordenamiento liberal que sin cuestionar la universalidad del sujeto, asumió como normal o más bien normativo de la relación de igualdad, al prototipo presentado.

2.3. La fraternidad y el régimen tributario interno

Como principio olvidado, la fraternidad ha sido estudiada como el elemento faltante en la relación entre la igualdad y la libertad que tienden a ser basilares para el socialismo y el capitalismo respectivamente, sin que estos últimos hayan podido solucionar los problemas estructurales de la sociedad.

En razón de lo analizado, se reconoce en el presente trabajo que el tributo desde la libertad económica exclusivamente, ha servido para blindar a la propiedad en todas sus formas, la ha protegido por casi 200 años de cualquier ataque de los portaestandartes de los derechos sociales. El tributo ha funcionado como instrumento de los distintos gobiernos para poner un precio a dicha protección, dependiendo de la intensidad que imprimen los movimientos sociales hacia la redistribución de la propiedad. El Estado puede aumentar el precio de la seguridad a esta última en caso de que los actores sociales la amenacen, así el gobierno recauda más, con el límite de la capacidad contributiva, y contenta a los no propietarios con prestaciones y aumento del gasto público. Cuando aquellos dejan de presionar o se distraen con las prestaciones dadas por el Estado, es la oportunidad para reducir los tributos, lo que incentiva la inversión y ayuda a expandir la libertad económica.⁷³

La fraternidad plantea que el tributo debe blindar no a la propiedad, sino a la función social de la propiedad, por tanto este principio aplicado a lo tributario reconoce el conflicto entre propietarios y no propietarios dentro de la relación tributaria, el tributo concilia la posición en la economía del patrimonio frente a la población, intenta distribuir el excedente de propiedad, es decir los excesos de libertad entre las personas a través

⁷³ Osvaldo Barreneche, *De principio olvidado a principio objetado, discusiones sobre la fraternidad como categoría política y como perspectiva de estudios académicos*, Amicus Curiae Vol.9, No. 9, México DF, UNAM, 2012, p. 5.

del respeto del principio de generalidad. Un claro ejemplo de esto en el Ecuador es el impuesto a las tierras rurales improductivas.⁷⁴

En el mismo sentido, el tributo en fraternidad supera el concepto de protección al capital, convirtiéndose en el primer aval de protección del ser humano, es necesario aclarar que no se propone en esta tesis la posibilidad de modificar las bases del régimen tributario interno, se plantea más bien que el objetivo y centro del mismo sea la protección primordial de la persona y de la naturaleza no humana. El capital pasa a ocupar un segundo lugar, permitiendo que en el régimen tributario interno, como parte del sistema económico, se reconozca al ser humano como sujeto y fin.⁷⁵

En concordancia con lo anterior, el tributo enfocado desde la fraternidad debe dejar de garantizar únicamente la existencia del mercado, este último como el lugar donde confluyen oferentes y demandantes para intercambiar bienes y servicios. El tributo debe garantizar el ejercicio de los derechos fundamentales en el mercado. Bajo este supuesto, este último debe propender a ser justo con los operadores de la economía, en especial con aquellos productores o consumidores que la sociedad considera como grupos de atención prioritaria, como los adultos mayores, las personas con discapacidad, entre otros.

⁷⁴ El impuesto anual sobre la propiedad o posesión de inmuebles rurales fue creado mediante el artículo 173 la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007, el artículo 174 de la norma citada establece como hecho generador de este impuesto, la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o superior a 25 hectáreas en el sector rural según la delimitación efectuada por cada municipalidad en las ordenanzas correspondientes que se encuentre ubicado dentro de un radio de cuarenta kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua definidas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería o por la autoridad ambiental.

⁷⁵ La primera parte del artículo 283 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 señala que el sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza.

El principio de fraternidad se aplicará cuando la sociedad prevea situaciones de hecho que configuren tributos que por consideraciones de orden público económico o social, se dispense mediante la ley al sujeto pasivo del cumplimiento de dicha obligación.⁷⁶

Así mismo, en el mercado la fraternidad puede hacerse presente como garantía de protección de los derechos fundamentales mediante el beneficio tributario de la devolución de impuestos, preservando el patrimonio de los operadores económicos que tienen condiciones desiguales para desarrollarse en el mercado, creando así escenarios de igualdad fraterna, de esta forma en el caso de la devolución de un impuesto como el IVA, las consideraciones del tributo a pesar de basarse en una imposición indirecta donde no se atiende al carácter subjetivo del contribuyente o a su capacidad contributiva, al momento del reintegro del impuesto, si son consideradas, lo que flexibiliza lo indirecto del tributo, no en su conformación pero sí al considerarlo para ser devuelto.

Los procedimientos de devolución del IVA y del ICE pagados por adquisiciones de bienes y servicios de uso y consumo personal de las personas adultas mayores,⁷⁷ son ejemplos de la aplicación del principio de fraternidad en el mercado.

Adentrándose en los vicios de la igualdad, el régimen tributario interno concibe al contribuyente desde una visión occidental: el sujeto pasivo en estándar es propietario, capitalista, hombre, urbano, joven adulto, blanco mestizo, heterosexual, sano, educado,

⁷⁶ El artículo 31 del Código Tributario ecuatoriano señala a la exención o exoneración tributaria como la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.

⁷⁷ La devolución del IVA a adultos mayores se encuentra contenida en el artículo 181 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo el artículo 14 de la Ley del Anciano establece la exención tributaria del pago de toda clase los tributos nacionales o municipales, es decir que el legislador ordena la dispensa del pago del tributo, no su devolución, sin embargo existe el beneficio.

así todos los contribuyentes son iguales ante la ley y la única diferencia entre ellos será la que atiende al capital, la capacidad contributiva; de allí el famoso principio tributario, *iguales entre iguales, desiguales entre desiguales*, que en el fondo no reconoce distinción más allá de lo económico, pero no somos distintos solo en esto último.

El Ecuador es un país que contiene 18 pueblos y 14 nacionalidades indígenas, en Bolivia existen 36 pueblos indígenas,⁷⁸ 102 en Colombia⁷⁹ y 57 en Perú,⁸⁰ lo que nos lleva a reflexionar que solo en lo étnico los andinos son en extremo diversos, en el caso ecuatoriano se ha declarado al Estado como plurinacional e intercultural.⁸¹ Lo que significa que debe reconocer a distintos sistemas jurídicos dentro del territorio nacional, se entiende que si el sistema jurídico estatal comprende un ordenamiento jurídico tributario, los sistemas jurídicos indígenas deben manejar algo muy similar, lo cual no es ni de lejos pensado por el régimen tributario interno. Este es un claro ejemplo de la ausencia del principio de fraternidad, el sistema tributario es eminentemente estatal y responde únicamente a conceptos occidentales, no se ha dejado permeabilizar por el Estado constitucional de derechos y justicia, el mismo que comprende el bloque de constitucionalidad y dentro de él, los instrumentos internacionales de derechos humanos.

En el mismo contexto de igualdad, y a pesar de parecer lejano a la diversidad, el régimen tributario interno ecuatoriano desde el ejercicio impositivo 2008, se ha

⁷⁸ Lidia Climent, María Pía Medicina y Ana María Roldán, Estudio sobre los Proyectos de Desarrollo que impulsen Alternativas Económicas Lideradas por Poblaciones Indígenas en Ecuador y en Bolivia, Consultoría para la Cruz Roja, 2009, p. 6, en <http://www.poblesharmonia.org/wp-content/uploads/2010/02/CONSULTOR%C3%8DA-PUEBLOS-IND%C3%8DGENAS.pdf>

⁷⁹ Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados ACNUR, *Pueblos Indígenas en Colombia, El trabajo del ACNUR con pueblos indígenas*, en <http://www.acnur.org/t3/pueblos-indigenas/pueblos-indigenas-en-colombia/>

⁸⁰ Magdalena Ripa Alcina, Contexto General de los Pueblos Indígenas en Bolivia, Ecuador y Perú, parte 3, p. 35, en <http://ibcperu.org/doc/isis/12423.pdf>

⁸¹ El artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el Estado es plurinacional.

acercado a las distintas realidades de los sujetos pasivos únicamente desde la perspectiva del capital, unificando las obligaciones tributarias del impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado en el pago de una pequeña cuota, el régimen impositivo simplificado⁸² intenta aproximarse a la realidad de las economías de menor escala dentro del país, mismas que no pueden superar los sesenta mil dólares de ingresos brutos en los últimos doce meses o en el ejercicio impositivo anterior, esto es, en alguna forma, un acercamiento al ejercicio del principio de fraternidad.

El régimen tributario interno ecuatoriano, como se ha revisado, es eminentemente liberal, no se ha acoplado al Estado constitucional de derechos y justicia en forma estructural, esta es una de las razones por las que dentro del discurso constitucional, el régimen tributario interno se encuentra alejado, poco relevante, mientras que la incorporación del principio de fraternidad al Derecho Tributario, permitiría el reconocimiento de un rol fundamental de esta rama del Derecho: ser garantía del ejercicio de los derechos fundamentales. Al ser un límite para los excesos de la libertad e igualdad, el principio de fraternidad coadyuva para que los ciudadanos estemos involucrados en un proyecto común, permite que el régimen tributario se acople como una pieza de rompecabezas al espíritu de la norma fundamental.

Aun cuando no sea parte de este trabajo de investigación, resulta importante destacar otros dos escenarios distintos al régimen tributario interno que pueden ser

⁸² El Título innumerado a continuación del artículo 97 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agregado por el artículo 141 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007, última reforma dada por la Ley Orgánica de Redistribución de Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de fecha 10 de diciembre de 2012, contiene el régimen impositivo simplificado el cual comprende las declaraciones del impuesto a la renta y al valor agregado, para los contribuyentes cuyas condiciones son, en general, ser personas naturales con limitaciones en cuanto a la generación de ingresos, es decir pequeños comerciantes.

involucrados en la aplicación del principio de fraternidad. El primero de ellos contempla al régimen tributario seccional autónomo, mismo que contiene impuestos que directamente se encuentran vinculados con la defensa de la propiedad, por ejemplo el impuesto predial urbano o rural, sobre los vehículos, 1,5 por mil de activos totales, plusvalía, etc. Así, la municipalidad conserva la base del orden social en la garantía y seguridad del derecho de propiedad y de los derechos patrimoniales que deriven del primero, es decir que el capital y su acumulación son estimulados y protegidos por la Administración municipal.

Sin embargo, la municipalidad o cualquier otro gobierno autónomo descentralizado, pudiese tomar acciones que permitiesen verificar que el ser humano es colocado en el centro y esto lo puede hacer, conforme la legislación ecuatoriana, con la aplicación de estímulos tributarios que no solo incentiven actividades económicas de acumulación de capital, sino también actividades que permitan el desarrollo de la colectividad más allá de lo económico, como el deporte, la cultura, la educación,⁸³ la preocupación por estos temas coloca a la persona como sujeto y fin de este régimen tributario lo que garantiza el cumplimiento del principio de fraternidad.

⁸³ El artículo 498 del Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 303, de 19 de octubre de 2010, señala que “con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia, así como las que protejan y defiendan el medio ambiente, los concejos cantonales o metropolitanos podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un cincuenta por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en el presente Código. Los estímulos establecidos en el presente artículo tendrán el carácter de general, es decir, serán aplicados en favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas, cuyo desarrollo se aspira estimular; beneficio que tendrá un plazo máximo de duración de diez años improrrogables, el mismo que será determinado en la respectiva ordenanza. En caso de revocatoria, caducidad, derogatoria o, en general, cualquier forma de cese de la vigencia de las ordenanzas que se dicten en ejercicio de la facultad conferida por el presente artículo, los nuevos valores o alícuotas a regir no podrán exceder de las cuantías o porcentajes establecidos en la presente Ley”.

El segundo escenario puede encontrarse en la fiscalidad internacional, los Estados, en su gran mayoría, utilizan el modelo de convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), generalmente como base para la suscripción de instrumentos que reconozcan a los residentes de los Estados contratantes la facultad de exigir derechos que les permitan no pagar doblemente impuestos tanto en el país que grava con criterio de territorialidad como el que lo hace con criterio de procedencia. El modelo referido ha sido creado por los técnicos de la OCDE quienes representan a países y mercados que detentan el poder económico más grande del planeta, por lo tanto, existe una alta tendencia de proteger el capital que se invierte en los países del sur, quienes son los que no poseen grandes capitales así como los del norte, pero si poseen grandes reservas de recursos naturales que son muy apetecibles porque su extracción o explotación dialoga con el consumismo como forma de vida de los ciudadanos del norte. La institución del establecimiento permanente⁸⁴ en aplicación de la cláusula de beneficios empresariales del modelo mencionado señala que no deben de realizarse retenciones a las multinacionales en especial por sus beneficios, situación que privilegia por un lado al dueño del capital así como a la Administración tributaria del país de la residencia, en detrimento de una imposición que debería utilizarse para el gasto público social del país de la fuente. Por lo tanto el criterio de residencia aplicado desde un país grande hacia uno chico privilegia al capital frente al interés común, situación que como hemos visto es contraria al principio de fraternidad.

⁸⁴ El establecimiento permanente se encuentra definido en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE

2.3.1. Potenciales efectos de la implementación del principio de fraternidad en el régimen tributario interno ecuatoriano

El principio de fraternidad es plenamente exigible en el sistema de justicia ecuatoriano; la entrada del Estado constitucional de derechos y justicia, el cual reconoce al ser humano como sujeto y fin del sistema económico, permite hacer del mencionado corolario una herramienta más en el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales. Un sistema económico no se puede apoyar sobre la base del sufrimiento de distintos sectores de la población, sean estos trabajadores, empresarios, discapacitados, adultos mayores o personas con cosmovisión distinta a la occidental.

El principio de fraternidad permite que dentro del régimen tributario interno el capital pase a un segundo lugar y sea reemplazado por el ser humano como centro de las relaciones entre el Estado y los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria. El principio de fraternidad permite permeabilizar al régimen tributario interno por la garantía de dignidad al ser humano,⁸⁵ aval que no debe hacerse efectivo únicamente con el gasto público sino también en el ingreso tributario, es decir que las finanzas públicas en su conjunto deben de colocar como sujeto y fin las necesidades integrales de la persona.

La aplicación más favorable de los impuestos a la generalidad de contribuyentes y que la norma tributaria no se convierta en un instrumento de discriminación en razón del capital es un efecto directo de la aplicación del principio de fraternidad, este corolario exige que las condiciones de las relaciones entre el Estado y los contribuyentes no resulten más favorables a aquel que detenta la acumulación de

⁸⁵ Artículo 84 de la Constitución de la República

riqueza en detrimento del que no. Si existen beneficios tributarios que aplican únicamente a quien ha podido acumular capital y no se presentan las mismas condiciones para el que tiene condiciones económicas diferentes, el principio de fraternidad corrige el desequilibrio otorgando el mismo tratamiento al contribuyente.

En el caso de un contribuyente que tenga derecho a la devolución del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios, relacionados con la operación de paquetes de turismo receptivo, y éste no pueda realizar ventas futuras en razón de que ha perdido su herramienta de trabajo en forma fortuita y el Estado termine castigando la posición en la economía de este operador negándole el derecho a la devolución en razón de que no es eficiente en el mercado, castigando así su pérdida de capital.

El principio de fraternidad evita esta situación al poner al ser humano detrás de un emprendimiento, en primer lugar frente al capital, así, si el sujeto pasivo cumple con la condición económica de tener derecho al crédito tributario generado por las adquisiciones con tarifa 12% y las ventas con tarifa 0% del IVA, que efectivamente se dieron, no podrá afectarse en detrimento de la dignidad del contribuyente su situación jurídico tributaria privilegiando la acumulación de riqueza.

El correctivo que el principio de fraternidad aplicaría frente al caso hipotético del impuesto a la salida de divisas, es permitir el desarrollo de la libertad económica pero en igualdad frente al mercado, de allí que una persona que decide traer una herramienta de trabajo desde el extranjero no debería de pagar más impuestos solo

porque no dispone del dinero al contado, eso la ubica en una posición de desigualdad frente a la libertad de mercado.

Este tipo de situaciones el Estado debería calificarlas como indeseables, en razón de los objetivos planteados dentro del sistema económico, donde el capital es dejado en un segundo lugar frente a la consideración del ser humano.

Refiriéndonos al caso ocurrido en Otavalo, en aplicación del principio de fraternidad, se hace evidente la necesidad de alcanzar la armonía y eficiencia en la administración tributaria,⁸⁶ la fraternidad obliga al reconocimiento de la plurinacionalidad por lo que en principio la norma tributaria debería ser entendida por todos, y comprender las distintas realidades de las mayorías y también de las minorías, sin querer decir que se debe abrir una puerta para vulnerar el principio de generalidad.

Los pueblos y nacionalidades indígenas, los montubios y los afrodescendientes tienen características culturales e incluso una comprensión de lo público distinta a la de los mestizos o a la cultura occidental. La fraternidad debe de convertirse en el catalizador que permita que lo público y sus procedimientos sean entendidos por todos, un buen ejemplo de ello es que las notificaciones se realicen en el idioma del contribuyente, y el mismo tenga acceso a normas tributarias en su lengua nativa para poder incluso garantizar con mayor fuerza el debido proceso como derecho constitucional.

2.3.2. Materialidad de la ausencia del principio de fraternidad en el régimen tributario interno.

Casos

⁸⁶ Primer inciso del artículo 7 del Código Tributario.

En el régimen tributario interno ecuatoriano la libertad y su defensa de la propiedad son basilares, por lo tanto el Estado premia el desarrollo de actividades económicas y desestimula a aquel que no puede producir.

2.3.2.1. Devolución del IVA para operadores de paquetes de turismo receptivo

Normativa

El numeral 15 del artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador se encuentran gravados con tarifa cero por ciento (0%) del IVA”.⁸⁷

El numeral 1 del artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que “los sujetos pasivos que se dediquen a la comercialización de paquetes de turismo receptivo tendrán derecho a crédito tributario por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios”.

El artículo 154 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno⁸⁸ señala los requisitos para acceder al derecho a la devolución del IVA por parte de los operadores de paquetes de turismo receptivo.

⁸⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463, de fecha 17 de noviembre de 2004, última reforma mediante la Ley Orgánica de Redistribución del Ingreso para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de fecha 10 de diciembre de 2012.

⁸⁸ “El artículo 154 señala que las normas para el uso del crédito tributario para los sujetos pasivos que comercializan paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, estableciendo que tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado y retenido en la adquisición local o el IVA pagado en la importación de: bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado. Cuando por cualquier circunstancia el crédito tributario resultante no se haya compensado con el IVA causado dentro del mes siguiente, el operador de turismo receptivo podrá solicitar al Director Regional o Provincial del Servicio de Rentas Internas, la devolución del crédito tributario originado por las adquisiciones locales o importaciones de: bienes, activos fijos,

Narrativa del caso

Un operador de turismo receptivo⁸⁹ es propietario de dos embarcaciones que se ubicaban en las costas del Ecuador, realizando actividades económicas de prestación de servicios de esnórquel, buceo, avistamiento de ballenas, de delfines, entre otros, grava sus ventas con tarifa cero por ciento (0%) del IVA a los turistas, pero para satisfacer sus necesidades realiza compras de bienes y servicios que gravados con tarifa doce por ciento (12%) del IVA, como tiene derecho a la devolución del IVA por el crédito tributario que se genera de sus operaciones, realizaba periódicamente las solicitudes, por lo cual el Servicio de Rentas Internas⁹⁰ devolvió los valores conforme las normas del citado reglamento y la respectiva resolución⁹¹.

En el año 2011 una de las embarcaciones naufragó y en el siguiente periodo fiscal anual la segunda nave encalló lo que ocasionó la pérdida total, razón por la cual el sujeto pasivo dejó de operar. El contribuyente solicitó la devolución del IVA por las compras realizadas en meses anteriores, obteniendo como respuesta la negativa de la

materias primas, insumos o servicios necesarios para la conformación y comercialización del paquete de turismo receptivo. En el caso de adquisición local o importación de activos fijos, el IVA será devuelto aplicando un factor de proporcionalidad que represente el total de ventas de paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, frente al total de las ventas declaradas, del total de las declaraciones de los seis (6) meses precedentes a la adquisición del activo fijo. Los contribuyentes que inicien sus actividades, podrán solicitar la devolución del IVA de activos fijos luego de que hayan transcurrido 6 meses desde su primera venta de paquetes de turismo receptivo. En estos casos el factor de proporcionalidad aplicable al mes solicitado, será calculado de acuerdo al total de ventas de paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país frente al total de ventas declaradas de los seis (6) meses precedentes a la fecha de solicitud. En el caso de operadores de turismo receptivo que no registren ventas de paquetes de turismo receptivo en los seis (6) meses precedentes a la fecha de solicitud, se deberán considerar los 6 meses posteriores a la adquisición del activo fijo. El valor que se devuelva por parte del Servicio de Rentas Internas por concepto del IVA no podrá exceder del doce por ciento (12%) del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en ese mismo período. El saldo al que tenga derecho el operador de turismo receptivo y que no haya sido objeto de devolución será recuperado en base a las ventas futuras de dichos paquetes. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209, de fecha 8 de junio de 2010, última reforma dada por el Decreto Ejecutivo No. 1414, de 14 de enero de 2013, publicado en el Registro Oficial No. 877, de fecha 23 de enero de 2013.

⁸⁹ Este caso es hipotético, sin embargo se ajusta perfectamente a la normativa tributaria vigente en el Ecuador.

⁹⁰ El Servicio de Rentas Internas es la Administración Tributaria del Ecuador, creado mediante la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206, de fecha 2 de diciembre de 2012.

⁹¹ Resolución del SRI No. NAC-DGERCGC13-00383, publicada en el Registro Oficial No. 62, de fecha 20 de agosto de 2013.

Administración Tributaria en razón de no cumplir con la condición reglamentaria de tener la capacidad de realizar ventas futuras.

Ausencia del principio de fraternidad

La razón por la cual el régimen tributario justifica el requisito de que para devolver el IVA el solicitante debe de poder realizar ventas futuras, es para poder compensar en algún momento las compras realizadas, y no solo que el sujeto pasivo realice compras por las que solicita la devolución y no realice ventas, aprovechándose así del beneficio en forma fraudulenta.

Sin embargo, la norma no contempla el caso en el que el operador económico haya realizado sus compras y ventas, y en un momento determinado, no pueda cumplir con el requisito de la norma de realizar ventas futuras. La norma privilegia al que puede realizar dichas ventas futuras, es decir, al que posee la estructura económica para proseguir con las actividades que produzcan ingresos, en este sentido premia al que puede vender y castiga con la no devolución del impuesto al que no lo puede hacer, beneficia al que puede ejercer su libertad económica con mayor comodidad, y castiga al que no puede hacerlo, para el régimen tributario el que produce merece un estímulo y el que no, debe de ser desestimulado en razón de su ineficiencia, esto es muy propio del sistema liberal, en el cual se privilegian los excesos de la libertad.

2.3.2.2. ISD en pago por importación

Normativa

El artículo 148 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones establece en relación a la admisión temporal para reexportación en el mismo estado, que “el régimen aduanero permite la introducción al territorio aduanero de determinadas mercancías importadas, para ser utilizadas en un fin determinado, con suspensión total

o parcial del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos, con excepción de la depreciación normal originada por el uso que se haya hecho de las mismas, para ser reexportadas en un plazo determinado sin experimentar modificación alguna, según se determine en el reglamento”.⁹²

El primer inciso del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador señala que “el hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el(*sic*) giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero”.⁹³

El artículo innumerado agregado a continuación del Capítulo IV del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas señala que “de conformidad con las normas del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se suspende el pago del Impuesto a la Salida de Divisas las transferencias o envíos efectuados al exterior y los pagos realizados desde el exterior, relativos a importaciones realizadas a regímenes aduaneros especiales de mercancías destinadas a la exportación”.⁹⁴

La letra a) del artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGERCGC12-00413, indica que las importaciones que se realicen bajo el régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado tienen derecho a la suspensión del pago del ISD.⁹⁵

⁹² Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 351, de fecha 29 de diciembre de 2010.

⁹³ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007, última reforma dada por la Ley Orgánica de Redistribución de Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de fecha 10 de diciembre de 2012.

⁹⁴ Artículo agregado por el Decreto Ejecutivo No.1180, publicado en el Registro Oficial No. 727, de fecha 19 de junio de 2012.

⁹⁵ La letra a) del artículo 1 indica que “en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo innumerado agregado al final del Capítulo IV de Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), y de conformidad con las disposiciones del Capítulo VII del Título II del Libro V “De la Competitividad Sistemática y de Facilitación Aduanera”

Narrativa del caso

Un contribuyente⁹⁶ que trabaja en un puerto como comerciante, considera que sería un buen negocio comprar una grúa para el transporte de contenedores y otros cuerpos grandes por temporada alta en el tráfico de mercaderías, decide entonces realizar la inversión, en el país no encuentra la grúa que necesita, hallándola en el extranjero en Valparaíso. La grúa tiene un alto costo por lo que conviene en comprarla por abonos anticipados a la importación, por cada cancelación mensual pagó el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) correspondiente. Después de un año el contribuyente ha pagado el bien, por lo que procede a importarlo bajo el régimen aduanero de admisión temporal para reexportación en el mismo estado en agosto de 2012. El contribuyente conoce del beneficio de exención del ISD a las importaciones realizadas en regímenes aduaneros especiales, por lo que presenta ante la Administración Tributaria un reclamo tributario por pago indebido por los pagos del ISD que realizó por los abonos efectuados durante un año.

La Administración Tributaria niega el reclamo argumentando que durante el periodo en el que se realizaron los pagos por los abonos, no existía el beneficio tributario por lo que se configuró el hecho generador del ISD, habiendo pagado en consecuencia en debida forma conforme al régimen tributario interno.

Ausencia del principio de fraternidad

del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, la suspensión del pago del referido impuesto, relativo a importaciones realizadas a regímenes aduaneros especiales de mercancías destinadas a la exportación, aplicará para las importaciones realizadas bajo el régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado."Resolución del SRI No. NAC- DGERCGC12-00413, de 12 de julio de 2012, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 750, de fecha 20 de julio de 2012.

⁹⁶ El caso es hipotético, sin embargo se ajusta a la perfección con la normativa tributaria vigente en el Ecuador.

En el caso de existir un contribuyente que tenga la liquidez para realizar el mismo negocio, pagando la grúa de contado en el mismo mes de agosto de 2012, este se beneficia de la exención tributaria por el simple hecho de tener liquidez, mientras que el contribuyente que realizó su compra durante un año recibe una carga tributaria mayor por no contar con la suficiente acumulación de divisas que le permita realizar un pago de contado. Por lo tanto en este caso, el régimen tributario privilegia la acumulación de riqueza y pone en desventaja a aquel que no posee la liquidez para realizar transacciones, nuevamente un exceso de libertad que se traduce en la ausencia de fraternidad.

2.3.2.3. Sistemas jurídicos no estatales y el régimen punitivo tributario

Normativa

El artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la obligación de emitir comprobantes de venta en toda transacción aun si esta no se encuentra gravada.⁹⁷

El artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que “los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento.”

⁹⁷ El artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que “los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúen, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero. En las facturas, notas o boletas de venta deberá hacerse constar por separado el valor de las mercaderías transferidas o el precio de los servicios prestados y la tarifa del impuesto; y el IVA cobrado. El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario”.

El artículo 188 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que los artesanos calificados graven tarifa cero por ciento del IVA siempre que emitan comprobantes de venta.⁹⁸

El artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios establece que “están obligados a emitir y entregar comprobantes de venta todos los sujetos pasivos de impuestos, a pesar de que el adquirente no los solicite o exprese que no los requiere. Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes, aún cuando se realicen a título gratuito, autoconsumo o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, incluso si las operaciones se encuentren gravadas con tarifa cero (0%) del impuesto al valor agregado”.⁹⁹

El numeral ii) de la letra d) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas dispone que “procederá la incautación provisional, entre otros casos, si se mantiene en los establecimientos comerciales o empresariales, mercaderías de la actividad habitual de estos últimos, sin el correspondiente comprobante de venta o documento de importación”.¹⁰⁰

Narrativa

⁹⁸ El artículo 188 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que “los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, en la venta de los bienes y en la prestación de los servicios, producidos y dados tanto por ellos como por sus talleres y operarios, emitirán sus comprobantes de venta considerando la tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado, siempre que se cumpla, entre otros, con el requisito de emitir los comprobantes de venta debidamente autorizados y que cumplan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención”.

⁹⁹ Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247, de fecha 30 de julio de 2010, reformado por última vez mediante el Decreto Ejecutivo No. 1063, publicado en el Registro Oficial No. 651, de fecha 1 de marzo de 2012.

¹⁰⁰ Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181, de fecha 30 de abril de 1999, reformada por última vez por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007.

En octubre del año 2012, la Administración Tributaria decide realizar operativos de control de emisión de comprobantes de venta y declaraciones en la provincia de Imbabura, en la ciudad de Otavalo y sus parroquias aledañas.¹⁰¹ Los fedatarios del Servicio de Rentas Internas se encontraron con que varios comerciantes no solo no emiten a sus clientes los respectivos comprobantes de venta, sino que se evidenció mercadería que no contaba con el respaldo del comprobante de venta que justificase su adquisición o importación.

Por lo que los servidores procedieron a incautar en forma provisional las mercaderías en mención; situación que exacerbó los ánimos de los comerciantes quienes pertenecen a una de las nacionalidades indígenas reconocidas por el Estado ecuatoriano, no solo se presentaron disturbios, sino que la asamblea de la comunidad indígena se reunió para tratar el tema, llegando a la conclusión de que el régimen sancionatorio tributario no pertenece a su cosmovisión, así como que entre los servidores públicos fedatarios no trabajan personas quichua parlantes, por lo que lo incautado por el SRI debía de ser inmediatamente devuelto; esto generó movilizaciones hacia la Administración Tributaria, la misma que no podía hacer otra cosa que aplicar la normativa tributaria que se ajusta al caso.

Ausencia del principio de fraternidad

Uno de los vicios de la igualdad que se hace evidente en ciertas instituciones del régimen tributario interno es la *estandarización*. Considerar a los ciudadanos iguales entre iguales y desiguales entre desiguales, no puede quedar únicamente en la estimación del capital, sino que debe llegar incluso a temas de cosmovisión y cultura;

¹⁰¹Redacción Sierra Norte, *Un operativo del SRI provocó enfrentamientos en Otavalo*, Diario El Comercio, martes 2 de octubre de 2012, en http://www.elcomercio.ec/negocios/operativo-SRI-provoco-enfrentamientos-Otavalo_0_784721722.html

los procedimientos administrativos, incluidos los sancionatorios, desarrollados por la Administración Tributaria para la aplicación de las normas tributarias y la armonía de su administración únicamente responden a la realidad de la cultura occidental y siendo que ejercen facultades que afectan a todos los contribuyentes, la situación crea un conflicto entre la autoridad tributaria y los contribuyentes, que en este caso pertenecen a una cultura distinta a la cultura mayoritaria, que además no se identifican con el régimen tributario interno. Este conflicto pretende solucionarse con la imposición de una cultura sobre otra, con la colaboración de la institución jurídica de la vigencia y validez de la ley.

La norma legal, sus reglamentos y los procedimientos administrativos para aplicarla, carecen de una visión pluricultural y responden únicamente a parámetros monoculturales.

2.3.3. La fraternidad en el régimen tributario interno ecuatoriano como catalizador de la libertad y la igualdad en el Estado constitucional de derechos y justicia

Para concluir el presente capítulo, es importante dejar en claro que la libertad es un bien y un derecho que representa la historia de la humanidad, es menester defenderla al mismo tiempo que a la igualdad; pero no se puede permitir que en función de ellas se cometan excesos que devenguen en injusticia social. Se han presentado suficientes detalles sobre la necesidad de la implementación del principio de fraternidad en el régimen tributario interno ecuatoriano y, tangencialmente, en el régimen tributario seccional autónomo, así como en instituciones de fiscalidad internacional. No obstante, la fraternidad es un principio que debe ser profundizado no solo en el campo del Derecho tributario, sino que es transversal a todo el ordenamiento jurídico donde la

libertad y la igualdad requieran ser fraternizadas colocando al ser humano como sujeto y fin del sistema.

Conclusiones

1. La libertad es un bien y un derecho, altamente deseada y necesitada, es básica en la modernidad. Sin embargo, su mal uso puede devenir en injusticia social.
2. La igualdad, así como la libertad, es indispensable en el desarrollo de la sociedad, no obstante los excesos en la misma pueden invisibilizar la diversidad.
3. La categoría política de la fraternidad cumple con los parámetros para ser considerada como un principio general del derecho en razón de que contiene los elementos y funciones para ser fuente del Derecho, por lo tanto del Derecho público, administrativo y tributario.
4. El principio de fraternidad controla los excesos de la libertad que devienen en el vicio del egoísmo, en razón de que no se puede ser infinitamente libre porque aquello sería una contradicción a la vida en sociedad. Por lo tanto, convierte a la libertad en fraterna en la medida que aleja el “yo” incorporando el “nosotros”.
5. El principio de fraternidad controla los excesos de la igualdad, que deviene en el vicio de la estandarización, en razón de que no debe concebirse al ser humano desde una única visión, pensando que todos deben ser tratados con un mismo parámetro cultural. Por lo tanto, la fraternidad convierte a la

igualdad en una igualdad fraterna donde el otro es visibilizado e integrado plenamente en la sociedad.

6. El desarrollo de las libertades económicas es sumamente importante y la convivencia en sociedad, pero debe, basada en la fraternidad, en toda circunstancia y en todos los casos, cumplir con la función social que se extiende a todos los ámbitos de la propiedad.
7. El régimen tributario interno ecuatoriano tiene componentes que llevan a presumir que el mismo sea liberal, en razón de que privilegia la acumulación de riqueza y propende a beneficiar el desarrollo de actividades económicas que privilegian al capital.
8. El régimen tributario interno ecuatoriano concibe al contribuyente en una sola vertiente cultural, no contempla la pluralidad de sujetos pasivos que existen en la comunidad jurídicamente organizada, en razón de que la normativa tributaria vigente y los procedimientos tributarios no fueron pensados desde la diversidad.
9. El régimen tributario interno ecuatoriano no se identifica plenamente con los principios del Estado constitucional de derechos y justicia, en especial con el de dignidad del ser humano.
10. El cumplimiento del principio de fraternidad permite el ejercicio de la dignidad del ser humano contemplada en la Constitución de la República. En razón de que puede llegar a garantizar condiciones de vida aceptables, yuxtaponiendo a operadores económicos distintos en el mercado.

11. El principio de fraternidad concilia al régimen tributario interno ecuatoriano con el Estado constitucional de derechos y justicia, ya que la fraternidad permite al régimen tributario convertirse en un instrumento eficaz para garantizar el ejercicio de los derechos fundamentales.
12. El principio de fraternidad evita en el régimen tributario interno que se coloque al capital en el centro de la protección jurídica, en su lugar ubica al ser humano en el centro de la consideración tanto política como jurídica.
13. En el régimen tributario interno ecuatoriano el capital debe subordinarse a la protección del ser humano como sujeto y fin del sistema económico, en razón de la aplicación del principio de fraternidad, lo que permite cumplir con el objetivo constitucional.
14. El principio de fraternidad permite permeabilizar al régimen tributario interno ecuatoriano con la visión pluralista necesaria para mejorar las relaciones jurídicas tributarias entre el Estado y los contribuyentes que forman parte de la sociedad diversa. Es por ello, que el Estado debe propender a su vinculación en el ordenamiento jurídico.

Bibliografía

Adam Smith, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Electronic Classics series, en <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>.

Agra Romero, María Xosé, *Fraternidad (Un concepto político a debate)*, Revista Internacional de Filosofía Política, No. 3, Madrid, UNED Departamento de Filosofía y Filosofía Moral y Política, 1994. en http://e-spacio.uned.es:8080/fedora/get/bibliuned:filopoli-1994-3-1D43C271-3CB1-A107-F8F4-5AAEEE8EA020/fraternidad_concepto.pdf

Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados ACNUR, *Pueblos Indígenas en Colombia, El trabajo del ACNUR con pueblos indígenas*, en <http://www.acnur.org/t3/pueblos-indigenas/pueblos-indigenas-en-colombia>

Aristóteles, *Ética Nicomaquea*, Madrid, Alianza Editorial, 2001.

Aristóteles, *Política*, Madrid, Editorial Istmo, 2005.

Baggio, Antonio, *Seminario "Libertad, igualdad, ¿fraternidad?"*, Santiago de Chile, Revista de Ciencia Política, Volumen 27, N° 1, 2007.

Barreneche, Osvaldo, *De principio olvidado a principio objetado, discusiones sobre la fraternidad como categoría política y como perspectiva de estudios académicos*, Amicus Curiae Vol.9, No. 9, México DF, UNAM, 2012.

Bobbio, Norberto, *Igualdad y Libertad*, Colección Pensamiento Contemporáneo vol. 24, Barcelona, Ediciones Paidós, 1993.

Cayo Salustio, *La conjuración de Catilina*, Madrid, Ediciones AKAL SA, 2001.

Cleary, John J., *El papel de las Matemáticas en la Teología de Proclo*, Anuario Filosófico, 2000.

Climent, Lidia, María Pía Medicina y Ana María Roldán, Estudio sobre los Proyectos de Desarrollo que impulsen Alternativas Económicas Lideradas por Poblaciones Indígenas en Ecuador y en Bolivia, Consultoría para la Cruz Roja, 2009, p. 6, en

<http://www.poblesharmonia.org/wp-content/uploads/2010/02/CONSULTOR%C3%8DA-PUEBLOS-IND%C3%8DGENAS.pdf>

Coelho Pasin, Joao, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, 2010.

Creuzé-Latouche, Jacques Antoine, *Journal des États Généraux et du debut del'Assemblée Nationale, 18 mai-29 juillet1789*, Paris, H. Didier, 1946.

de Sousa Santos, Boaventura, *Refundación del Estado en América Latina, Perspectivas de una Epistemología desde el Sur*, La Paz, Plural Editores, 2010.

Del Percio, Enrique, *Fraternidad y Realismo Político*, conferencia dictada en el III Seminario Internacional Fraternidad y Conflicto, Tucumán, 26.08.10.

Del Percio, Enrique, *La Condición Social, Consumo, Poder y Representación en el Capitalismo tardío*, Buenos Aires, Jorge Baudino Ediciones, 2010.

Domènech, Antoni, *El eclipse de la fraternidad*, Barcelona, Crítica, 2003.

Domènech, Antoni, *Republicanismo, Socialismo y fraternidad*, Revista Internacional de Filosofía Política, No. 25, Madrid, UNED Departamento de Filosofía y Filosofía Moral y Política, 2005, pp. 172-174. en http://e-spacio.uned.es:8080/fedora/get/bibliuned:filopoli-2005-25-BAA10ABA-9FE1-C281-E9D6-3137008F00CC/comentarios_criticos.pdf

Esheté, Andreas, *Fraternity*, en *The Review of Methaphysics*, vol. 35, No. 01, Washington DC, Philosophy Education Society, 1981.

Ferrajoli, Luigi, *Democracia y Garantismo*, Madrid, Editorial Trotta, 2010.

González-Ayesta, Cruz, "El Amor a la Verdad en Tomás de Aquino", en *Revista Española de Filosofía Medieval* No. 17, Zaragoza, Universidad de Zaragoza, 2010.

Hesiod, *Theogony*, East Lansing, Michigan State University, 2011, 09.12.11, en <https://www.msu.edu/~tyrrell/theogon.pdf>.

Kirchhof, Paul, *La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, trad. en verso castellano por César García Novoa, en Antonia Agulló Agüero, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Edic. 2*, Tirant Lo Blanch, 1998.

Lefevre, Georges y Anne Terroine, Recueil de documents relatifs aux séances des Etats Généraux: mai- juin 1789. Tomo I, Les Préliminaires, la séance du 5 mai., Paris, Editions du Centre National de la Recherche Scientifique, 1953.

Lejeune Valcárcel, Ernesto y Eusebio González García, *Derecho Tributario*, Vol. 1, segunda edición, Salamanca, Plaza Universitaria, 2000.¹ Eduardo García de Enterría, *Justicia y Seguridad Jurídica en un Mundo de Leyes Desbocadas*, Madrid, Civitas, 2000, p. 103.

Macchiavelli, Nicola, *Discursos sobre la primera década de Tito Livio*, trad. en verso castellano por Ana Martínez Alarcón, Madrid, Alianza, 1987.

Margain Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*, San Luís Potosí, UASLP, 1979.

Maximilien Robespierre, *Por la felicidad y por la libertad*, Discurso en la Convención del 2 de diciembre de 1792, citado en Antoni Domènech, *El eclipse de la fraternidad*, Barcelona, 2003.

Miranda Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra, Universidad Coimbra, 2000, pp. 225, citado por Joao Coelho Pasin, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, 2010.

Ovidio, *Metamorphoses*, traducido en verso inglés por Sir Samuel Garth, The Internet Classics Archive by Daniel C. Stevenson, Web Atomics, 09.12.11, en <http://classics.mit.edu/Ovid/metam.1.first.html>.

Pisarello, Gerardo, *Un largo termidor*, Quito, Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional, 2012.

Platón, *Leyes*, Madrid, Ediciones AKAL SA, 1988.

Rawls, John, *Las Libertades Fundamentales y su Prioridad*, en Sterling M. Mc Murrin, edit., *Libertad, Igualdad y Derecho*, Barcelona, Ariel Derecho, 1988.

Rawls, John, *Liberalismo Político*, México D.F., UNAM, Fondo de Cultura Económica, 1995.

Ribeiro Bastos, Celso, *Curso de Direito Constitucional*, Sao Paulo, Saraiva, 1992, p.140, citado por Joao Coelho Pasin, *Derecho Tributario y Ética: La moral de la justa imposición*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, 2010.

Ripa Alcina, Magdalena, Contexto General de los Pueblos Indígenas en Bolivia, Ecuador y Perú, parte 3, p. 35, en <http://ibcperu.org/doc/isis/12423.pdf>

Ron Erráez, Ximena, *El Control Constitucional de las Decisiones Jurisdiccionales Indígenas en Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2011.

Salem, Caggiano Mónica, *Direitos Humanos e Aprendizado Cooperativo* en Um Olhar sobre Ética e Cidadania, Coor. Marcia Mello Costa de Liberal, Col. Reflexão Acadêmica. San Pablo, Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002.

Santa Biblia, Nueva Versión Internacional.

Schremmer, Eckart, *Über<<gerechte Steuern>>. Ein blick zurück ins XIX Jahrhundert*, en Antonia Agulló Agüero comp., *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Edic. 2*, Tirant Lo Blanch, 1998.

Tucídides, *Historia de la guerra del Peloponeso*, Madrid, Ediciones AKAL SA, 1989.

Ulpiano, *Digesto del Emperador Justiniano*, Libro I, Título 1, 10 tomo I, trad. en verso castellano por Don Bartolomé Agustín Rodríguez De Fonseca, Madrid: Imprenta de Ramón Vicente, 1872.

Vollet, Matthias *Hacia una Solidaridad como Estructura*, Revista Eidós, Bogotá, Universidad del Norte, 2011.

Notas periodísticas

Redacción Sierra Norte, *Un operativo del SRI provocó enfrentamientos en Otavalo*, Diario El Comercio, martes 2 de octubre de 2012, en http://www.elcomercio.ec/negocios/operativo-SRI-provoco-enfrentamientos-Otavalo_0_784721722.html

Normativa referida

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 351, de fecha 29 de diciembre de 2010.

Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 303, de 19 de octubre de 2010.

Código Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38, de fecha 14 de junio de 2005, última reforma mediante la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 797, de fecha 26 de septiembre de 2012.

Constitución de la República del Ecuador de 2008, publicada en el Registro Oficial No. 449, de fecha 20 de octubre de 2008, última reforma mediante la expedición de los Resultados del Referéndum y Consulta Popular 2011, publicados en el Suplemento del Registro Oficial No. 490, de fecha 13 de julio de 2011.

Constitución Política Grancolombiana, publicada en el Diario de la Convención Nacional, de fecha 1 de enero de 1830.

Decreto Ejecutivo No.1180 que reforma el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial No. 727, de fecha 19 de junio de 2012.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206, de fecha 2 de diciembre de 2012, última reforma mediante la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de 10 de diciembre de 2012.

Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463, de fecha 17 de noviembre de 2004, última reforma mediante la Ley Orgánica de Redistribución del Ingreso para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de fecha 10 de diciembre de 2012.

Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181, de fecha 30 de abril de 1999, reformada por última vez por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, de fecha 29 de diciembre de 2007, última reforma dada por la Ley Orgánica de Redistribución de Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847, de fecha 10 de diciembre de 2012.

Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247, de fecha 30 de julio de 2010, reformado por última vez mediante el Decreto Ejecutivo No. 1063, publicado en el Registro Oficial No. 651, de fecha 1 de marzo de 2012.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209, de fecha 8 de junio de 2010, última reforma dada por el Decreto Ejecutivo No. 1414, de 14 de enero de 2013, publicado en el Registro Oficial No. 877, de fecha 23 de enero de 2013.

Resolución del SRI No. NAC- DGERCGC12-00413, de 12 de julio de 2012, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 750, de fecha 20 de julio de 2012.

Resolución del SRI No. NAC-DGERCGC13-00383, publicada en el Registro Oficial No. 62, de fecha 20 de agosto de 2013.