

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría de Investigación en Derecho

Detrimento de la igualdad material por efecto de la remisión tributaria

Nelson Clemente Calderón Ruiz

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2021



Cláusula de cesión de derechos de publicación de tesis

Yo, Nelson Clemente Calderón Ruiz, autor de la tesis intitulada “Detrimento de la igualdad material por efecto de la remisión tributaria”, 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 Derecho 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 formato virtual, electrónico, digital u 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.

D.M. de Quito, 16 de noviembre de 2021

Firma.....

Resumen

En esta investigación se analiza la consideración y las consecuencias del régimen jurídico tributario en lo que a las denominadas leyes de amnistía tributaria se refiere, llevadas a cabo durante casi una década en el Ecuador, que ha puesto en evidencia el detrimento de la igualdad material. Los objetivos de este estudio son estudiar el principio de igualdad en una dimensión amplia y general y también en un contexto concreto como el tributario, examinar la naturaleza, orientación y alcance de la remisión tributaria, una revisión de las medidas de esta índole implantadas desde el 2007 hasta el 2017 y demostrar los problemas estructurales derivados de esta particular forma de liberación de obligaciones tributarias. Igualmente, la justificación de esta investigación se halla en la constatación de que la activación de amnistías tributarias con cierta periodicidad crea en el contribuyente moroso de mayor poder adquisitivo un hábito de incumplimiento de sus obligaciones al calcular que hay en esa acción (reprochable) una ganancia y ninguna pérdida.

Los métodos para alcanzar los objetivos planteados en este trabajo de tesis fueron la indagación bibliográfica de amplio alcance, ya que la sustentación del marco teórico y la contextualización del tema requirió de las diversas fuentes secundarias disponibles en formatos físico y electrónico. Se hizo uso de la dogmática jurídica para llegar a dilucidar la cuestión de la amnistía tributaria dentro del marco exclusivo del Derecho.

Como resultados de esta indagación puede señalarse que se han identificado dos corrientes teóricas, una que sustenta que en las remisiones tributarias hay un aspecto positivo al permitir al Estado recuperar cantidades adeudadas por los contribuyentes; y, otra que se expresa en contra de este tipo de actuaciones, en torno al argumento de que estimula la defraudación. Entre las conclusiones a las que se ha arribado se pueden mencionar que la remisión tributaria es negativa a largo plazo, al crear en el contribuyente una expectativa y un hábito lesivo a los intereses públicos y de evidente transgresión al principio de igualdad al generar tratos diferenciados injustificados, llegando a sostener en este trabajo la inconveniencia de implementar este tipo de medidas, más todavía si son adoptadas con relativa frecuencia.

Palabras clave: Derecho; Derecho tributario; igualdad; remisión tributaria, condonación.

Tabla de contenido

Introducción.....	9
Capítulo primero	11
La igualdad tributaria: el principio que se le olvidó al constituyente.....	11
1. El contenido histórico de la noción de igualdad.....	11
1.1. La igualdad formal.....	15
1.2. La igualdad material	18
2. El principio de igualdad.....	19
3. La igualdad en materia tributaria	21
4. Relación del principio de igualdad tributaria con otros principios.....	30
4.1. Capacidad contributiva	30
4.2. Reserva de ley y legalidad	33
4.3. La equidad: principio herramienta y principio técnica de materialización de la igualdad	36
Capítulo segundo	41
Remisión como modo de extinguir la obligación tributaria	41
1. Contextualización y conceptualización de la remisión tributaria	41
2. Remisión tributaria en el período 2007-2017	53
3. Elementos que justifican la implementación de la remisión desde la perspectiva estatal	56
4. Elementos que tornan improcedente la remisión desde el análisis de esta investigación	59
Conclusiones.....	65
Bibliografía.....	68

Introducción

Esta tesis se gestó con el objetivo general de analizar el detrimento de la igualdad tributaria derivada de medidas de remisión que el Gobierno central ha adoptado como una concreta expresión de política económica, fiscal y tributaria en el Ecuador. Esta investigación se propuso indagar la naturaleza, orientación y alcance de las remisiones tributarias realizadas desde 2007 a 2017 en el país, poniendo en evidencia, en una evaluación global, el perjuicio a los intereses públicos, generando un trato diferenciado injustificado, desestimulando la cultura tributaria y beneficiando al contribuyente de mayores recursos con un esquema que alienta la especulación en el pago y la dilación artificiosa del cumplimiento del tributo.

Este trabajo se estructura en dos capítulos, el primero titulado “La igualdad tributaria, el principio que se le olvidó al constituyente”, hace una contextualización teórica y conceptual de la noción de igualdad general a lo largo de la historia, que es como consta en la Constitución ecuatoriana, para pasar a desarrollar la igualdad como principio del Derecho tributario, que sin embargo no ha sido consignado en la actual norma suprema nacional. Asimismo, se analiza el principio de igualdad en relación con los principios de capacidad contributiva, de reserva de ley y de equidad.

El capítulo segundo que alude a la “Remisión como modo de extinguir la obligación tributaria”, aborda desde un enfoque crítico-dogmático el evento de la remisión en la normativa ecuatoriana. Se revisa su contenido semántico y su proyección aplicativa en el contexto de la legislación tributaria, donde se refiere a una amnistía o perdón traducida en la extinción o liberación de una obligación, ya que la remisión tributaria es una forma de extinguir una obligación existente y no satisfecha por el contribuyente.

En ese desarrollo se estudia las remisiones tributarias llevadas a cabo desde 2007 hasta 2017, etapa, por otro lado, de reformas legales de gran calado en el país. Se hicieron un total de 22 reformas tributarias durante el periodo objeto de interés de esta investigación. Las leyes de amnistía en este período fueron dos de ámbito nacional y dos que pueden considerarse de ámbito más restringido, donde se usó la figura legal de la remisión para instrumentar tal forma de extinguir las obligaciones tributarias.

El Gobierno, desde su enfoque oficial, justificó la implementación de estas leyes por propiciar el advenimiento de pagos pendientes por tributos, en cambio, desde nuestro

punto de vista, existen elementos que desaconsejan poner en marcha procesos de amnistías tributarias con cierta periodicidad, de lo cual se trata en los dos últimos acápites. Igualmente, se llegó a algunas conclusiones, entre las que se destaca que el uso de la figura de la remisión ocasiona el menoscabo del principio de igualdad por expresar tratos diferenciados que alivianan injustificadamente el pago de obligaciones pendientes o en mora, favoreciendo especialmente a los grandes contribuyentes que obtienen beneficios por la rentabilidad que supone la falta de entrega oportuna de recursos públicos y sin recibir ninguna reprensión por ello.

Capítulo primero

La igualdad tributaria: el principio que se le olvidó al constituyente

En el desarrollo del presente capítulo se abordará la igualdad desde un punto de vista general -pues en la actualidad la Constitución ecuatoriana solo la reconoce de dicha forma- para luego aterrizar en el desarrollo del principio de igualdad en un campo específico como es el relativo a materia tributaria -principio no reconocido por la joven y (presuntamente) avanzada Constitución del país-, que finalmente permitirá, producto del estudio conceptual, doctrinario y normativo, advertir la necesidad de blindar el régimen tributario para un mayor resguardo de los derechos del contribuyente, otorgándole a la igualdad tributaria el reconocimiento y categoría constitucional.

1. El contenido histórico de la noción de igualdad

Para este desarrollo nos remontamos a la figura de Aristóteles, quien en sus éticas (*Ética nicomáquea. Ética eudemia*) ya relacionaba la igualdad con la justicia:

Puesto que el injusto es desigual y lo injusto es desigual, es evidente que existe un término medio de lo desigual, y este es lo igual, porque en toda acción en la que existe lo más y lo menos se da también lo igual. Así pues, si lo injusto es desigual, lo justo es igual, lo cual, sin necesidad de argumentos, todos lo admiten, y puesto que lo igual es un término medio, lo justo será también un término medio.¹

Y no se halla en absoluto desencaminado el filósofo griego, ya que el trato igualitario es una cuestión de justicia. En principio la justicia de Aristóteles se refiere a lo legal, y en un segundo sentido a la igualdad, cuestión afianzada por Serrano al aseverar que “para ser más precisos, aquello que impide la generación de desigualdades no justificadas. Al primer sentido se lo ha denominado justicia universal o general (*iustitia legalis sive universalis – sive generalis*), al segundo justicia particular (*iustitia particularis*)”.²

¹ Aristóteles, *Ética nicomáquea. Ética eudemia* (Madrid: Gredos, 1985), 243.

² Enrique Serrano, “La teoría aristotélica de la justicia”, *Isonomía*, n. ° 22 (abril de 2005): 124.

En cuanto al sentido de justicia universal Höffe asevera que, si bien los filósofos se han ocupado de ella con cierta frecuencia, descuidan lo que la hace posible: el orden universal jurídico y de paz, señalando al respecto:

Este orden se justifica a partir de los principios ya conocidos por los Estados particulares, principios que surgen del núcleo de la justicia, de la igualdad. Debido al principio de la igualdad comienza la justicia política con la dominación de una instancia que, en cuanto tal, trata de la misma manera a los hombres y sus situaciones. Al comienzo está el compendio de las reglas, el derecho. Debido a que las reglas por sí mismas no alcanzan la realidad, se necesitan en segundo lugar poderes que sean iguales y los mismos para todos. Comenzando con la justicia, estos poderes públicos son remitidos por el tercer principio de la justicia, esto es, por el de la democracia, a los implicados, al pueblo. Y el cuarto principio va más allá de una mera justicia que se refiere a la administración de la justicia.³

Esto no circunscribe el principio de igualdad a la mera utilización de las reglas, lo establece en las reglas mismas y proclama los derechos humanos y los derechos de participación democrática.

Rawls, por su parte considera que una de las metas al alcance de la justicia es proporcionar una base filosófica y ética a las instituciones democráticas para que estas afronten cómo entender las demandas de libertad e igualdad, asimismo, considera que existen diferencias entre regímenes, ya que:

Tanto una democracia de propietarios como un régimen socialista liberal definen un marco constitucional para la política democrática, garantizan las libertades básicas con el valor equitativo de las libertades políticas y la igualdad equitativa de oportunidades, y regulan las desigualdades económicas y sociales mediante un principio de mutualidad, cuando no mediante el principio de diferencia.⁴

La igualdad en la diferencia es un tema que trató Aristóteles en su libro *Política*, cuando afirmaba “dicen, pues, que conviene que para los iguales sea lo justo igual; pero se ha de entender qué cosas son las que tienen igualdad y cuáles las que no”.⁵ El filósofo ya dilucidaba explicaciones importantes respecto a la igualdad, pues dijo que “parece que la justicia consiste en igualdad, y es así pero no para todos, sino para los iguales; y, la

³ Otfried Höffe, “La igualdad como principio de la justicia: Reflexiones filosóficas en tiempos de la globalización”, *Estudios de Filosofía*, n. ° 37 (2008): 254.

⁴ John Rawls, *La justicia como equidad. Una reformulación* (Barcelona: Paidós, 2002), 188.

⁵ Aristóteles, *La Política*, Julián Marías y María Araujo (trad.) (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1951), 198.

desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales”.⁶ El polímata griego, con la calidad y profundidad que lo caracterizó, establecía ya los nexos de este principio con otros valores sociales como la justicia. Cuando escribía acerca de la igualdad lanzaba su crítica a las desigualdades sociales, que en la actualidad varios milenios de por medio, continúan vigentes. Tenía claro el concepto y las formas de la igualdad que los círculos de poder pregonaban, y asimismo advertía de manera correcta las desigualdades que las clases bajas y proletarias sufrían.

La noción de igualdad, que después de los griegos no tuvo un mayor desarrollo en las monarquías absolutistas y en los gobiernos teocráticos, en épocas más modernas se ha convertido en uno de los conceptos clave en la filosofía del derecho y en la filosofía política, así lo sostiene Villavicencio Miranda, cuando dice que:

La igualdad como valor ocupa una posición muy importante en el lenguaje contemporáneo y es uno de los conceptos claves de la filosofía del derecho, la filosofía moral y la filosofía política. También es un ideal político prestigioso. Nadie, y eso incluye especialmente a los partidos políticos, se declara anti igualitarista, aunque, en los hechos, no se esté para nada de acuerdo en qué debemos ser iguales. La igualdad es, en la actualidad, una etiqueta legitimadora y se ha transformado en moneda de cambio habitual en los discursos desde el acérrimo libertarista al más radical defensor de la igualdad.⁷

Dos cuestiones sobre lo que es importante comentar en esta cita, la primera es que la indefinición de qué es exactamente sobre lo que los individuos deben ser iguales no es la única discusión abierta, ya que la igualdad metafísica es algo que no se admite ni siquiera como posibilidad: no son dos individuos iguales, solamente tienen derecho a disfrutar de los mismos derechos. En segundo lugar, es preciso llamar la atención sobre el hecho de que las sociedades democráticas (las occidentales) se asientan sobre dos instituciones: libertad e igualdad.

Algunos autores, como el ya citado Villavicencio Miranda, y Brewer-Carías localizan el inicio de la igualdad como postulado político en la Revolución francesa. El segundo de los citados afirma que “la Declaración postuló como derecho fundamental, la igualdad”,⁸ en tanto que el primero sostiene:

⁶ Miguel Carbonell, “La igualdad en la Constitución mexicana”, *Revistas Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México*, n.º 21 (diciembre de 2011): 37, <https://revistas-juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11447/10490.pdf>.

⁷ Luis Villavicencio Miranda, “Justicia social y el principio de igualdad”, *HYBRIS*, vol. 9, n.º Especial (julio de 2018): 46.

⁸ Allan Brewer-Carías, “Los aportes de la revolución francesa al constitucionalismo moderno y su repercusión en Hispanoamérica a comienzos del siglo XIX”, *ARS BONI ET AEQUI*, n.º 2 (2011): 130.

Como se sabe, el origen del entendimiento moderno de la igualdad se encuentra en la abolición de los privilegios medievales en la Francia Revolucionaria. El 4 de agosto de 1789 emerge la noción de igualdad normativa ante la ley considerando irrelevantes las distinciones entre las personas por diferencias basadas en privilegios hereditarios o características inherentes.⁹

El artículo 1 de la mencionada declaración establece: “Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”.¹⁰ Y el artículo 6 proclama la igualdad ante la ley:

La ley es expresión de la voluntad de la comunidad. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para castigar o para premiar; y siendo todos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos.¹¹

En la DUDH se encuentra que su primer artículo se establece que “todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos [...]”;¹² de igual manera, la Constitución ecuatoriana reconoce el principio de igualdad en el artículo 11, en su numeral 2, señalando que: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”,¹³ y en el artículo 66 numeral 4: “Se reconoce y se garantizará a las personas: [...] El derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación”,¹⁴ conceptos que reafirman la obligación de tratar de manera igualitaria a todas las personas y el derecho a ser tratados de dicha forma. Es necesario, para enfatizar lo dicho, citar a autores como Boaventura de Sousa Santos, Roberto Saba y Norberto Bobbio, quienes han explicado que lo contrario a igualdad no es lo distinto, lo diferente, si no lo disímil, lo desigual. En palabras sencillas lo contrario a igual sería la manera de fondo de cómo se trata a una persona, no la forma en que se la trata.

Otro autor que ha escrito sobre la igualdad es Ferrajoli, quien define a la igualdad jurídica como “[...] la relación que unifica a una clase de sujetos en la titularidad de

⁹ Villavicencio Miranda, “Justicia social y el principio de igualdad”, 46.

¹⁰ Asamblea Nacional Constituyente, Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, 5 de octubre de 1789.

¹¹ *Ibíd.*

¹² ONU Asamblea General, *Declaración Universal de Derechos Humanos*, 10 de diciembre de 1948, art. 1, A/RES/217(3) A.

¹³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 11, num. 2.

¹⁴ *Ibíd.*, art. 66, núm. 4.

aquellos derechos que -en cuanto reconocidos y garantizados a todos y en igual medida- son llamados universales”,¹⁵ el autor manifiesta que el Estado no tiene la posibilidad de interpretar, analizar o dejar bajo su discreción la aplicación, concesión o no de los derechos universales.

Para finalizar con el desarrollo de este punto es importante citar a Robert Alexy, quien expresa la igualdad como un derecho general, como “la igualdad en la aplicación y en la formulación del derecho”, las leyes deben ser aplicadas sin tomar en cuenta la persona, es decir, que “toda norma jurídica sea aplicada a todo caso que cae bajo su supuesto de hecho y a ningún caso que no caiga bajo él”.¹⁶ La teoría de Alexy describe las distintas etapas con las que cuenta el mandato de igualdad. Advierte también la forma en la que se la tiene que aplicar y de la forma que se la tiene que formular. Se establecen claramente los lineamientos de igualdad general.

En esta misma dimensión vale considerar que dentro de la noción de igualdad se encuentran dos variantes: una en el sentido formal, que es la que más se utiliza, y otra en el sentido material que, lamentablemente, es la que menos se garantiza a los ciudadanos como sujetos de derechos. Es sustancial, por ende, puntualizar ambas expresiones a la luz de algunos aspectos que consideramos importantes y que entramos a revisar.

1.1. La igualdad formal

Thomas Paine, quien es citado por Eduardo Rabossi, “sostuvo que la desigualdad de los derechos ha sido la causa de todos los disturbios, insurrecciones y guerras civiles que han acaecido”.¹⁷ Y ello porque desde el inicio de las sociedades, cuando los habitantes se asociaban en tribus para hacer frente a la dura supervivencia unidos, algunos individuos se alzaron con el gobierno, por tanto, el poder sobre los demás, en base a unas construcciones teológicas que cimentaban su derecho a imperar sobre la mayoría. Este aporte académico ratifica lo manifestado en líneas anteriores, siendo preciso entender que:

¹⁵ Luigi Ferrajoli, “Igualdad y diferencia”, en *Igualdad y no discriminación: El reto a la diversidad*, coord. Danilo Caicedo y Angélica Porras (Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2010), 166.

¹⁶ Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales* (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001), 383.

¹⁷ Eduardo Rabossi, “Derechos humanos: El principio de igualdad y la discriminación”, en *El derecho a la igualdad: Aportes para un constitucionalismo igualitario*, coord. Marcelo Alegre y Roberto Gargarella (Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007), 49.

La idea de la igualdad de todos los hombres ante Dios, expresión de igualdad en la naturaleza, es substituida, en las modernas constituciones, por la expresión “igualdad ante la ley”; esto es consecuencia del carácter superior que la ley asume frente a otras manifestaciones del derecho. En el derecho constitucional la igualdad carece ya de fundamento divino, deriva de la soberanía popular y la democratización del Estado; los límites a tal soberanía tienen origen y fundamento positivo.¹⁸

Como se puede evidenciar, los fundamentos religiosos a partir de los que se apalancaba el predominio de unos pocos sobre la mayoría en estos tiempos modernos ya no tienen asidero. Un porcentaje elevado de la población dejó de creer en la idea de que existen seres humanos de primera y de segunda clase, que con la excusa de la mencionada divinidad se presentaban como superiores. Ahora las constituciones reconocen de manera igualitaria y general derechos a las personas, además evitan discriminarlas por razones laxas y completamente absurdas como las que regían en el pasado.

Es un avance fundamental que los límites se hayan definido y se hayan trazado en los fundamentos del positivismo, la presencia de los juicios de valor, los valores individuales morales, incluso hasta las propias creencias degeneraban el verdadero sentido y valor de lo que significa la igualdad. Esa descripción de avance fundamental determina y establece reivindicaciones en distintos campos, como el social y político, además de que termina teniendo incidencia directa en el aspecto económico.

Siguiendo este análisis, Noguera Fernández añade aspectos que por importantes tienen que ser tomados en cuenta para la construcción conceptual de este derecho fundamental, al respecto manifiesta que:

La igualdad formal implica una igualdad de civismo que regula las relaciones de convivencia entre los miembros de una sociedad a partir de la suma de tres principios: el de similitud, el de independencia y el de ciudadanía. Esta igualdad implica, en correspondencia con los tres principios señalados, la integración de: la igualdad frente a la ley, de una igualdad-libertad y de la igualdad de derechos.¹⁹

Como se puede observar, la igualdad formal refiere a la igualdad general, pues enmarca a todos los ciudadanos en un mismo nivel, no hace alusión a sus diferencias ni a sus desigualdades, cualesquiera que estas fueran. Cuando el autor se refiere al término

¹⁸ Marcos García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva: Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino* (Buenos Aires: Depalma, 2004), 166-7.

¹⁹ Albert Noguera Fernández, *La igualdad ante el fin del Estado social: Propuestas constitucionales para construir una nueva igualdad* (Madrid: Sequitur Ediciones, 2014), 15-6.

similitud, se lo puede abordar desde varios puntos de vista, mas, por fines prácticos, se analizan solo dos, el primero en el que postula que de manera general todos los seres humanos merecen ser tratados de forma similar, pues no existen argumentos que justifiquen tratos diferentes entre seres humanos. En este momento la racionalidad argumentativa no existe, la misma aparece recién con el desarrollo de la igualdad material, como se verá más adelante.

El segundo matiz se lo puede observar en un orden social, pues al determinar y exigir trato igualitario, se limitan y -de alguna manera- se atacan los privilegios de clase. En cuanto a los términos libertad e independencia, se tiene que aclarar que no son lo mismo, pero que, sin embargo, están profundamente conectados. Cuando se menciona que la igualdad permite obtener libertad e independencia, básicamente, se alude a connotaciones históricas -actualmente ya superadas- como la esclavitud. La igualdad garantizó a los esclavos recobrar su autonomía individual, autonomía que por muchos años estuvo secuestrada por una raza 'élite', que sostenía su dominación en el discurso de la diferencia racial a su favor y en la ignorancia de los oprimidos, sin mediar racionalidad alguna.

La categoría ciudadanía acarrea reconocimiento de derechos en condiciones igualitarias, formales, pero que al igual que las categorías anteriores son completamente generales, y no se detiene a observar diferencias estructurales.

En el contexto general latinoamericano e incluso mundial, se puede advertir que existe una especie de consenso acerca de este tema, pues un simple mapeo constitucional permite encontrar todas las coincidencias que esta temática establece desde hace ya algunos años, situación que termina siendo importante, ya que este mencionado consenso contribuye a erradicar o a disminuir fuertemente todas las injusticias que este mundo desigual mantiene, situación que es defendida sistemáticamente por los interesados. Sin embargo, es necesario puntualizar algunos aspectos que García Belsunce establece de manera clara, en el sentido de aludir a características fundamentales que tienen que estar completamente entendidas, pues de no hacerlo se caería nuevamente en lo que se está combatiendo. En este orden de ideas, señala:

La igualdad establecida en la Constitución no significa la igualdad aritmética, en el sentido de que todos deben pagar la misma cuota de impuestos, porque de así entenderlo caeríamos en la llamada "capitación", que como su nombre lo indica, consiste en fijar una suma como recurso del Estado, que se distribuye entre la población del país, a tanto por habitante. Esta pretendida igualdad vendría a consagrar la mayor de las desigualdades

porque no distinguiría la capacidad de los contribuyentes, que debe ser el punto de referencia necesario de toda medida fiscal.²⁰

Esta conceptualización no solo que es clara, también es importante, ya que comienza a advertir el trabajo y la relación concatenada que tienen que guardar los principios para ser eficaces, pues como no puede ser de otra manera esa es la finalidad buscada por todos estos: eficacia en su objetivo de garantizar derechos y de evitar arbitrariedades.

1.2. La igualdad material

La otra variante del principio de igualdad es la denominada igualdad material, entendida por Noguera como aquella que se ocupa de regular “las relaciones de intercambio entre lo que se da (o se hace) y lo que se recibe. Estas son, principalmente, la relación entre salario y trabajo y entre mercancía y precio. La igualdad material regula, por tanto, las relaciones entre el todo y las partes o viceversa. Dicho más sencillamente, es la que nivela las diferencias económicas de ingresos y patrimonio”.²¹ Para Carmona Cuenca, “la igualdad material o real suele entenderse como una reinterpretación del principio de igualdad formal en el Estado social de Derecho”.²²

En este orden, la igualdad material aparece para limitar las inequidades, acabar con las injusticias y reivindicar los derechos de las personas que han sido históricamente excluidas y discriminadas. La igualdad en el sentido material consiste, en términos prácticos, en dotar, brindar a los desprotegidos, o a los que se encuentran en situación de desigualdad, no a los que son simplemente diferentes, de los mecanismos y acciones necesarias y suficientes para erradicar esa desigualdad.

Alarcón Cabrera manifiesta que: “Cuando hablamos de igualdad material entendemos por ella una misma libertad de todos, no idéntica ni para los mismos objetivos, pero sí con las mismas posibilidades”.²³

²⁰ Horacio García Belsunce, “La equidad y la proporcionalidad como base del impuesto”, en *Derecho tributario: Doctrinas esenciales 1936-2010*, t. I, coord. Susana Camila Navarrine (Buenos Aires: La Ley, 2010), 260.

²¹ Noguera Fernández, *La igualdad ante el fin del Estado social*, 20.

²² Encarnación Carmona Cuenca, “El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios Políticos*, n. ° 84 (abril-junio de 1994: 271.

²³ Carlos Alarcón Cabrera, “Reflexiones sobre la igualdad material”, *Anuario de Filosofía del Derecho*, n. ° 4 (1987): 40.

Por otra parte, Luqui, con la claridad paladina, afirma que “la igualdad es otra garantía de los derechos de los contribuyentes. No es tan antigua como la legalidad; solo aparece con el advenimiento del sistema republicano, que la consagra como derecho natural al abolir toda diferencia de nacimiento, raza, sangre y religión”.²⁴ El inicio de esta reflexión es contundente, de entrada le otorga esa comprendida jerarquía a la igualdad, pues al mencionar que se trata de un derecho, su campo de acción se vuelve dual, ya que por una parte le garantiza al contribuyente el accionamiento de una garantía, y a la administración tributaria le obliga a respetar completamente al contribuyente.

2. El principio de igualdad

Para entrar en contexto en el presente trabajo de investigación se empieza por hacer unas necesarias puntualizaciones, con la intención de brindar al lector una primera y elemental aproximación acerca de este principio. Si bien el principio de igualdad puede ser identificado como un postulado jurídico, es importante reivindicarlo socialmente ya que -precisamente- ese es su origen, origen que también tiene tintes de naturalidad. Posee, asimismo, la categoría de social, porque encasillarlo en algún lugar, en alguna ciencia, en alguna definición puntual, es contradecir su esencia, su estructura, y -por consiguiente- significaría desvirtuarlo. En este sentido, Carbonell menciona que:

El principio de igualdad es un concepto complejo, que atañe al quehacer de diversas áreas de las ciencias sociales. Ha sido estudiado lo mismo por la economía, la política, la sociología, la antropología y el derecho. Se trata, sin embargo, de una noción particularmente elusiva, cargada con frecuencia de connotaciones partidistas y afectada casi siempre por posicionamientos ideológicos.²⁵

Este autor advierte, de la misma forma, la complejidad que le es propia a esta figura, aunque termina realizando una crítica a su manipulación en el campo político. Indirectamente menciona también que para tratar, desarrollar y entender esta temática es necesario mantener la objetividad.

En cuanto al principio jurídico de la igualdad, Saba manifiesta que “la igualdad entendida como inexistencia de opresión, sometimiento o, para usar un lenguaje más moderno, de exclusión, alude al imperativo moral de una igual libertad como

²⁴ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria* (Buenos Aires: Depalma, 2005), 89.

²⁵ Miguel Carbonell, *Los derechos fundamentales* (Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México / Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004), 161.

precondición de la autonomía de las personas”.²⁶ Este autor añade otra categoría, que seguramente está anexada a esa característica natural de la que hablamos en líneas anteriores, la libertad. Para Saba la igualdad significa autonomía, libre determinación, emancipación total del ser humano, y emancipación total, puesto que se considera que en estas condiciones no existe ser humano que pueda asegurar que ha conquistado y ha conseguido ese cien por ciento de anhelada emancipación, las condiciones principalmente sistémicas debilitan esa tan ansiada libertad, que permita que todos sean tratados, de manera general, en igualdad de condiciones.

Por ello, “el derecho no puede ser completamente ciego a las relaciones existentes en un determinado momento histórico entre diferentes grupos de personas”,²⁷ y es por esto que la humanidad también, en sentido contrario a esa igualdad natural, ha decidido estamparlo y encasillarlo como un principio, ya que la experiencia de la humanidad ha demostrado que los distintos matices y esas diferencias superficiales que se atribuyen a sí mismo los seres humanos han sido la puerta para consagrar las discriminaciones y las desigualdades.

En esta misma línea se puede ubicar a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, declaración que se encuentra cimentada en distintos principios, de los que incluso advierte su independencia, pero también su complementariedad, principios como los de igualdad, dignidad, solidaridad y libertad. Para la Corte Interamericana de Derechos Humanos, organismo supranacional “la no discriminación, junto con la igualdad ante la ley y la igual protección de la ley a favor de todas las personas, son elementos constitutivos de un principio básico y general relacionado con la protección de los derechos humanos”.²⁸

Es necesario entender que el derecho a ser tratado de manera igualitaria es universal, y que los componentes de esta igualdad sirven para consolidar este fin. Cuando la ciudadanía, a través de sus sociedades (sistemas), y sumados a los legisladores, que legalmente se presentan como sus representantes, no consideran, no respetan las decisiones de vida, o los proyectos de vida con todas sus propias condiciones o decisiones, y vulneran esta autonomía individual, no solo que se está incumpliendo con ese derecho

²⁶ Roberto Saba, “(Des)igualdad estructural”, en *Derecho a la igualdad: Aportes para un constitucionalismo igualitario*, coord. Marcelo Alegre y Roberto Gargarella (Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007), 2.

²⁷ *Ibíd.*, 4.

²⁸ Corte IDH, Opinión Consultiva OC-18/03 sobre la Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados, *Condición Jurídica y derechos de los Inmigrantes Indocumentados*, 19 de septiembre de 2003.

a ser tratado de manera igualitaria, sino que se atenta flagrantemente contra otros derechos como la dignidad, la libertad, entre otros.

3. La igualdad en materia tributaria

Una vez que se ha hecho una semblanza de la igualdad como categoría en su dimensión general y como principio jurídico, conviene ahora abordarlo desde un punto de vista específico, es decir, el análisis jurídico de la igualdad en materia tributaria. Para empezar, un sector de la doctrina afirma que la igualdad tributaria no tiene necesariamente que estar obrando en la esfera constitucional por estar amparada por el propio principio constitucional general de igualdad, predicable en todo ámbito, en términos de evitar discriminaciones de cualquier tipo. En todo caso, en estas líneas se tratará, en un sentido matizado al señalado, desde el análisis en el ámbito del Derecho tributario como disciplina jurídica que hace ya algún tiempo alcanzó su autonomía, la necesidad de incorporar a nivel constitucional el principio de igualdad en materia tributaria, en el entendido de considerarlo más que en una decisión académica investigativa en una necesidad jurídica y social.

Respecto a la igualdad en materia tributaria, Valdés Costa, menciona que “el principio de la igualdad del ciudadano frente a la ley se concreta en el principio fundamental del derecho tributario de la igualdad de los contribuyentes frente a las cargas fiscales y a la consagración de ciertos principios objetivos para hacer efectiva esa igualdad, como por ejemplo la teoría de la capacidad contributiva”.²⁹

Es claro que los estudiosos de esta rama del Derecho comienzan también a llegar a acuerdos generales que parten de la necesidad de blindar y proteger los resultados buscados, resultados que parecerían utópicos o quiméricos sin la red de colaboraciones de todos estos principios. Es decir, la igualdad ante la ley, ya acordada por todos, no tendría suficiente valía sin la ayuda y colaboración de otros principios que garantizan y potencian su campo de acción, en el sentido de proteger los derechos de las personas, y específicamente, siguiendo el tema de investigación, de todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Siguiendo este análisis, García Etchegoyen establece que “el principio de igualdad en materia tributaria no se encuentra aislado del resto del ordenamiento, por lo tanto, su

²⁹ Ramón Valdés Costa, “El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal”, en *Derecho tributario. Doctrinas esenciales 1936-2010*, t. I, coord. Susana Camila Navarrine (Buenos Aires: La Ley, 2010), 65.

estudio debe abordarse desde el marco normativo en que se inserta. La primera gran distinción en materia de igualdad puede establecerse entre igualdad jurídica e igualdad de hecho”.³⁰ A diferencia de los acuerdos generales a los que el mundo y la región latinoamericana han llegado en el tema de la igualdad general, en materia tributaria la situación es distinta y compleja, pues en países como Ecuador la igualdad tributaria no es reconocida constitucionalmente; mientras que, en España, por poner un ejemplo, sí lo está.

Parecería que la diferencia entre estos países no es tan importante, incluso se podría argumentar desde Colombia y Ecuador que una palabra en la Constitución cambia poco o nada el fondo de la categoría, cuando en la realidad es evidente que las connotaciones de esa sola palabra van más allá de la forma y tienen su campo de acción en el fondo, en el enfoque de los cambios normativos que se dan a partir de la vigencia de esa norma suprema.

Lo mencionado en las líneas que anteceden es ratificado por Valdés Costa, al señalar que:

Este principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico tributaria puede decirse que es aceptado unánimemente en la actualidad. Son numerosos los desarrollos formulados, al respecto por los más prestigiosos investigadores de la materia. Pero si se analizan detenidamente esas posiciones, se verá que ellas se refieren fundamentalmente al derecho tributario sustantivo. Dentro de este, aparece como una aplicación del principio; de que no existe tributo sin ley que lo establezca. En cambio, en el derecho formal y en el derecho procesal; abundan las eludas y las imprecisiones.³¹

No se está de acuerdo con las posturas de Colombia y Ecuador, pues se las considera erróneas, ya que la concepción de que la igualdad tributaria constitucional no es necesaria tiene o encuentra su sostén en interpretaciones incorrectas; además, no es un aspecto de menor importancia el que precisamente en estos países los juristas han demostrado poco interés por el desarrollo de esta temática, por ejemplo en Ecuador es fácil advertir que sobrarían algunos dedos de la mano si se hiciese el intento de contar a las personas que han trabajado académica y científicamente este tema, situación que se repite en Colombia, aunque es claro que allá tienen un poco más desarrollado esta figura.

³⁰ García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva*, 164-5.

³¹ Valdés Costa, “El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal”, 66.

Es importante anotar que el camino por el que se tendría que andar para superar estas barreras ya se encuentra bosquejado, Valdés Costa, por ejemplo, nuevamente determina algo muy importante, que textualmente dice:

En esa tarea, en los países latinoamericanos actúan como elementos decisivos, el principio de la división y coordinación de las funciones legislativa, administrativa y jurisdiccional, instrumento imprescindible para la protección de los derechos individuales consagrados en sus constituciones. En el Derecho Tributario la aplicación de ese principio general es esencial para la actuación del principio específico de la igualdad de las partes de la relación jurídico tributaria. Esta igualdad para concretarse en la realidad debe regir no sólo en el aspecto sustancial, sino también en el formal y en el procesal.³²

Es necesario mencionar que la igualdad tributaria es un principio joven, de poco tiempo de vigencia, pero fundamental, ya que nace como base de la consecución de la independencia y autonomía del Derecho tributario. Por otro lado, es preciso mencionar que, aunque pareciera que la igualdad general que la Constitución ecuatoriana contempla fuera suficiente, la realidad es que este principio tiene connotaciones más allá de la forma, ya que su campo de acción es de fondo.

Si bien partimos diciendo que este principio constitucional tributario es fundamental, debo insistir nuevamente que la realidad es que nuestros académicos tributaristas ecuatorianos le han otorgado poca importancia, con la honrosa excepción de unos pocos que sí han profundizado en la temática, y que serán citados en el presente trabajo de investigación.

Lo mencionado en los párrafos anteriores acerca de la igualdad material, es reafirmado por el tratadista Héctor Villegas que establece que “la uniformidad o igualdad implica que todos los habitantes tienen derecho a exigir y recibir el servicio en igualdad de condiciones, lo que quiere decir que en situaciones desiguales se justifica una prestación sujeta a normas o condiciones distintas”.³³ Con lo expuesto por este autor se vuelve a enarbolar el criterio que para garantizar verdadera igualdad se requiere el reconocimiento y actuación propias de discriminación positiva entre los distintos actores.

Es necesario profundizar en este punto, por ello es preciso mencionar lo que al respecto opina Luqui, ya que el mencionado profesor clarifica apropiadamente este tema,

³² *Ibíd.*, 73.

³³ Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas: La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 10.

y despeja las dudas existentes entre la igualdad general y la igualdad tributaria. Al respecto menciona lo siguiente:

La igualdad tributaria es distinta de la igualdad ante la ley general; tampoco es la igualdad aritmética. [...]. La igualdad tributaria no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí, porque ésa fue la “capitación”, que era la más injusta de las igualdades, desde el punto de vista tributario. La igualdad se relaciona aquí, como se ha dicho, a la capacidad contributiva más que a las personas.³⁴

Luqui añade a la discusión el principio de capacidad contributiva, principio hermano de la igualdad tributaria, pues la ausencia de cualquiera de estos dos principios, tiene como resultado que el que queda solitario se vuelve estéril, o permite su fácil vulneración, que a su vez desembocan en la arbitrariedad y discriminación, la primera de estas consecuencias tiene como autor al Estado y la segunda en calidad de víctima al común de los contribuyentes, con lo que se está de acuerdo plenamente, ya que ante un poder de la entidad estatal omnímodo, el ciudadano se halla sin capacidad de reacción.

El desarrollo conceptual es amplio, pero en países como el Ecuador el avance ha sido lento, y ello puede atribuirse al desconocimiento, a la falta de investigación y la limitada preparación académica por parte de los legisladores. En ocasiones ese avance lento se vuelve nulo por periodos largos, pues en no pocos casos llegan al poder gobiernos populistas que, aunque elegidos democráticamente, impiden sistemáticamente la tarea de hacer justa la materia tributaria, como es el ejemplo del Ecuador en el año 2006.

Además de lo expuesto en estas líneas, Rodríguez Bereijo identifica otros obstáculos, pues para él las limitantes del estudio e introducción de la igualdad tributaria en un sistema tributario se dan por:

Su carácter poliédrico y su enorme fuerza expansiva, [que] hacen de la igualdad tributaria un principio de delicada aplicación en la práctica y difícil plasmación en el sistema fiscal, sometido cada vez más a las exigencias tanto de la practicabilidad del gravamen como a las del mercado: competitividad fiscal, eficiencia económica, libertad de transacciones y de capitales.³⁵

³⁴ Luqui, *La obligación tributaria*, 94.

³⁵ Álvaro Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art.31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)* (Madrid: Marcial Pons, 2011), 47.

Antes de cerrar este punto, es preciso citar nuevamente a García Etchegoyen, quien al respecto de la ubicación de la igualdad tributaria establece que la igualdad en materia tributaria se ubica dentro de la categoría más amplia de igualdad jurídica; es una especie de la cláusula general que establece la igualdad ante la ley. En esos términos señala que:

Dicha cláusula general, consagrada en la mayoría de los ordenamientos constitucionales, se compone de distintos criterios que pueden agruparse –acudiendo a una clasificación utilizada por MAFFEZZONI– en: criterios de discriminación prohibidos –prohibición de utilizar como elemento relevante en la formación de categorías diversas cualidades como, por ejemplo: el sexo, la raza, la religión, la nacionalidad, la opinión política, el idioma y demás condiciones sociales y personales–; y criterios de discriminación impuestos u obligatorios exigidos al legislador en la formación de categorías normativas.³⁶

Es pertinente esta reflexión puesto que trae a colación aspectos importantes que en líneas anteriores habían sido tratados, situación contraria a este autor, ya que él, en cambio, los menciona y los utiliza de manera directa en su explicación. Aparecen dos aspectos llamativos como son los criterios de discriminación prohibidos y criterios de discriminación impuestos u obligatorios, los que garantizarían la igualdad al agrupar estas condiciones a todos los contribuyentes.

En el abordaje conceptual de la igualdad tributaria es oportuno, asimismo, citar a Rodríguez Bereijo, con base en su obra *Igualdad tributaria y tutela constitucional*. Un estudio de jurisprudencia que establece importantes criterios, no solo por su manera didáctica y pedagógica de conceptualizar, sino también por la manera acertada en la que divide temas complejos y de mucha profundidad. El autor menciona que “cuando nos referimos al principio de igualdad en Derecho tributario afirmamos el valor de la igualdad en tres sentidos o acepciones diferentes”.³⁷ Este planteamiento propugna la necesidad de contar con un principio especializado, que se explica en correspondencia con esos sentidos o acepciones.

El primero de los criterios de Rodríguez Bereijo expresa del postulado “como igualdad ante los impuestos (todos deben soportar por igual las cargas de la participación en el sostenimiento de los gastos públicos, sin aceptación de personas o privilegios de

³⁶ García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva*, 165.

³⁷ Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art.31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, 46.

clase, en cuanto les corresponde como miembros de la comunidad política. Es la generalidad de la imposición como condición primera de la igualdad tributaria y el sentido constitucional más propio del deber de contribuir”,³⁸ este primer matiz o primera característica que el autor le otorga a la igualdad tributaria, a primera vista no se distancia mucho con el principio de igualdad general, o con la igualdad ante la ley, pues parecería, grosso modo, que simplemente a esas categorías se le añadió la palabra “tributaria”, situación que cambia sólo en la forma, y no incide en el fondo.

En esta misma línea se halla al autor Víctor Uckmar, quién precisa de manera clara también que “la igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida [...] [e]n sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal[...],³⁹ en este sentido Uckmar ratifica que el principio de igualdad en materia especializada tributaria, desautoriza, censura y reprueba todo tipo de discriminación en el trato, y no importa la inspiración, índole y motivo, pues queda expresada la directriz que lleva la prohibición de beneficiar a ciertas personas con condiciones favorables que no se les concedería a otras.

Es evidente que la inclusión de este principio no es al azar, responde a necesidades puntuales de los contribuyentes, para de esta manera evitar abusos estatales, y esto lo enfatiza Mauricio Plazas Vega, quién menciona que “[...] el principio de igualdad, se opone a tratamientos discriminatorios que impliquen afectar con mayor incidencia a quienes se encuentren en la misma situación, como desarrollo de los postulados referidos a la equidad vertical y equidad horizontal”.⁴⁰ La equidad vertical y la equidad horizontal⁴¹ son una herramienta, que más adelante también se tratará.

Por su parte Ernesto Lejeune Valcárcel determina que “la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento,

³⁸ *Ibíd.*

³⁹ Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario* (Bogotá: Temis, 2002), 59.

⁴⁰ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda pública y Derecho tributario*, t. II (Bogotá: Temis, 2005), 438.

⁴¹ Cuando se habla de equidad horizontal, debe entenderse que es entre iguales, así como que las imposiciones, los impuestos en general tienen y deberán ser iguales y completamente equitativos. Por otra parte, cuando se trata de la equidad en el sentido vertical, es preciso tener claro que esto se refiere a que cuando los iguales, los similares son grabados fiscalmente, deberá de ser de forma igualitaria, por ende, cuando se trate de los sujetos pasivos desiguales, esas cargas deberán soportar, de la misma forma, desigualdades.

clase, religión, raza o sexo [...] la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias”.⁴²

El autor establece la manera en la que se tiene que determinar y establecer el procedimiento, e instaura la manera en la que se tiene que recaudar el impuesto, ya que esta recaudación tiene que ser igualitaria para todas las personas, además se tienen que obviar y eliminar todos los tratos preferentes. Nos encontramos también, que este autor vincula su conceptualización a la igualdad en el trato formal y material de los administrados.

En esta misma línea, pero en la parte procedimental tributaria, Luis Toscano, en una especie de parafraseo a Humberto Cabrera Acosta, establece que con la igualdad ante la ley los sujetos de la obligación tributaria y las partes procesales de un juicio deben ser iguales en el proceso, lo que obliga al juez a garantizar que “al demandado y al demandante [se les otorgue] las mismas oportunidades que los derechos les conceden, como la facultad de recurrir, de probar, de alegar, para que no se considere con privilegios a una de las partes respecto a la otra”.⁴³

El segundo criterio de Rodríguez Bereijo refiere al postulado “como igualdad en los impuestos (no basta con establecer la contribución para todos por igual para realizar la igualdad tributaria, es preciso, además, que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno)”.⁴⁴ Esta segunda matización que hace Rodríguez tiene que ver en cambio con la valoración en los impuestos, donde de entrada advierte y denuncia la diferenciación de los términos capacidad contributiva y capacidad económica. Esta diferenciación se torna crucial, puesto que nuestros legisladores han omitido y se han saltado el desarrollo de estos términos, incluso en países como el Ecuador han sido observados como iguales, siendo que soportan diferencias importantes, que merecidamente tendrán desarrollo más adelante.

En la misma forma que en la primera diferenciación, Víctor Uckmar es quién refuerza con sus conceptos lo mencionado por Rodríguez Bereijo, pues detalla que “en sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida,

⁴² Ernesto Lejeune Valcárcel, “El principio de igualdad”, en *Tratado de derecho tributario*, coord. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 224.

⁴³ Luis Toscano S., “Igualdad de las partes en el proceso tributario”, *Novedades Jurídicas*, n.º 42, (diciembre de 2009): 9.

⁴⁴ Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional*, 46.

entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno”.⁴⁵

Uckmar establece que el Estado, que es el sujeto activo de la obligación tributaria, dicho en otras palabras, el recaudador del tributo, deberá exigir a los sujetos pasivos de la obligación tributaria su cumplimiento en la medida de sus posibilidades. Para que la igualdad en materia tributaria se pueda cumplir y no se pervierta, desde su estructura se tendrá que respetar y observar la capacidad contributiva de cada persona, ya que por más que el Estado acreedor necesite los recursos, deberá asegurar la observancia de todos los principios que se interrelacionan a la igualdad tributaria como la capacidad contributiva, seguridad jurídica, equidad, etc.

En este mismo sentido, Margain afirma que “la imposición [...] está vinculada con el principio de capacidad contributiva que establece cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia [...] Por tanto si un ciudadano ha satisfecho los gastos que le permiten vivir con dignidad, se encuentra listo para contribuir con el gasto público”,⁴⁶ es importantísimo lo señalado en esta cita, puesto que comienza a relacionar la dignidad humana y la supervivencia humana, antes de ejecutar los cobros por las obligaciones tributarias, es como la manera de sensibilizar y humanizar la recaudación de los tributos, por un lado menciona que ese pago cumple determinada función social, pero por otro lado ese mismo pago deberá obrar tras el aseguramiento a una y digna supervivencia.

Criterio en cierta medida coincidente y en otra diferente con Margain es el de Luqui. Resulta distinto en tanto que para él “la igualdad tributaria no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí, porque ésa fue la ‘capitación’, que era la más injusta de las igualdades, desde el punto de vista tributario. La igualdad se relaciona aquí, como se ha dicho, a la capacidad contributiva más que a las personas”,⁴⁷ y es similar porque relaciona y también de cierta forma condiciona la recaudación de esos tributos al principio de capacidad contributiva. Difiere también en la medida en que se sostenía que se le entregaba un valor superlativo a la calidad de vida del ser humano, se preocupaba por el ser humano, establecía sus parámetros de ejecución, a partir de su tranquilidad y felicidad,

⁴⁵ Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, 59.

⁴⁶ Emilio Margain Manatou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (Ciudad de México: UASLP, 1979), 38.

⁴⁷ Luqui, *La obligación tributaria*, 94.

situación aquí diferente, puesto que establece o relega a un segundo plano al ser humano, y se enfoca más el principio jurídico como tal.

Por otra parte, Montaña Galarza establece que “de una manera u otra, los principios constitucionales tributarios no sólo influyen en el momento de la creación y diseño del sistema tributario, sino que también lo hacen en las fases de aplicación y recaudación tributarias”,⁴⁸ yendo de esta forma más allá de lo que los autores citados señalaron. Para este autor los diferentes principios constitucionales tributarios, incluido en el de igualdad tributaria, tienen su campo de acción no solo en la ejecución de los cobros que permitirán sostener el gasto público, también tienen que estar obligatoriamente tomados en cuenta por el legislador al momento de establecer, debatir y promulgar las leyes que, por el principio de reserva de ley, les compete.

Finalmente, el tercer matiz analizado por Rodríguez Bereijo, alude al principio “como igualdad por medio de los impuestos (hay que partir de la situación de desigualdad real existente en la sociedad para tratar de corregirla con los impuestos de manera que se grave en una medida mayor a quienes tienen más riqueza que a los que tienen menos. Es el Derecho desigual para realizar, precisamente, la igualdad)”.⁴⁹

En esta tercera característica se destaca del principio su expresión como igualdad por medio de los impuestos, en donde seguramente vamos a coincidir todos, al mencionar que es muy importante, pues se trata de la introducción y desglose de la igualdad material para atacar las marcadas diferencias que todos los contribuyentes tenemos, diferencias que incluso son sistemáticas. El autor artísticamente ha titulado a esta como el “Derecho desigual”.

Para Montaña Galarza, que sostiene que la igualdad tributaria es producto de la igualdad establecida de todos ante la ley, este principio tiene garantizado una “aura axiológica”⁵⁰ que se relaciona muy de cerca con la no discriminación, la equidad y la eliminación de los privilegios y castas, de modo que cubre el “requerimiento de igualdad formal y material entre los contribuyentes”.⁵¹

Esta evolución de la igualdad que deja y supera la concepción antigua e incompleta de expresar solo la igualdad formal, llega en la necesidad de tornar justas las

⁴⁸ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos fiscales contemporáneos*, coord. Aimée Figueroa Neri (Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004), 252.

⁴⁹ Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional*, 46.

⁵⁰ Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, 252.

⁵¹ *Ibíd.*, 223.

relaciones que los sujetos pasivos de la obligación tienen para erradicar la discriminación y los privilegios de manera completa.

La materialidad de esta igualdad, a decir del autor, solo es posible si se parte desde las diferencias que tienen todos los contribuyentes, pues indirectamente deja por sentado que es obligación del Estado -como administrador- observar puntual y particularmente las condiciones económicas de todos y cada uno de los contribuyentes, para luego de ese ejercicio poder administrar y ejercer con justicia, probidad y -sobre todo- con legitimidad la potestad de imperio determinativo de los tributos.

4. Relación del principio de igualdad tributaria con otros principios

Para continuar el presente trabajo se ha creído conveniente incorporar un breve estudio de algunos de los principios que guardan relación con la igualdad en materia tributaria. Es necesario aclarar que existen dos tipos de relaciones entre los principios y la igualdad tributaria, la primera relación es la que se denominará directa o general, y la segunda indirecta. Ahora bien, los principios con los que guarda relación el principio de igualdad en materia tributaria, en forma general y directa son: capacidad contributiva, generalidad, progresividad, mientras que los que guardan relación de manera indirecta es con el postulado de no confiscatoriedad.

Es importante citar a Rodríguez Bereijo, previo a iniciar el análisis de los presentes principios. Este autor menciona que la “capacidad económica, igualdad y justicia tributaria son difíciles de separar; a fin de cuentas, un problema de igualdad en la imposición es o deviene un problema de justicia tributaria”,⁵² en tal virtud, en esta parte del trabajo se ve cómo se reafirma la decisión de agregar de esta forma, y en este orden las temáticas, ya que guardan relación directa y se complementan de muy buena forma. Dicho esto, entramos al análisis en esta correlación de principios.

4.1. Capacidad contributiva

La capacidad contributiva es uno de los principios que garantizaron la autonomía de la ciencia del Derecho tributario. Con el apareamiento de este principio se aseguró la autonomía de esta rama del derecho. Por otra parte, este postulado sirve también para

⁵² Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional*, 303.

garantizar una verdadera igualdad en materia tributaria a los contribuyentes. Para De la Guerra:

El derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, encuentra su primer gran óbice, en la delimitación conceptual en sí misma del concepto "capacidad contributiva"; así también, en los límites configurados para el deber; así, la justicia del sistema tributario y la noción de igualdad, se vuelven conceptos indeterminados y la garantía de no confiscatoriedad se indica como suficiente, para garantizar el derecho.⁵³

La autora eleva el principio de capacidad contributiva a la categoría de derecho, y eso sin duda será fundamental compartir y complementar en esta investigación, ya que respaldará el desarrollo de algunas temáticas de manera indirecta, como, por ejemplo, la necesidad de constitucionalizar la igualdad tributaria.

Por otra parte, existen autores que tienen concepciones similares y que aportan nuevos elementos al análisis de este principio. Por ejemplo, Gaetano Liccardo determina que:

La capacidad contributiva se identifica con la capacidad tributaria, es decir, la idoneidad a la sujeción de los derechos y obligaciones tributarias, constituyendo una especificación de la capacidad jurídica del mismo modo que a la capacidad electoral; no faltan autores que lo identifican como criterios de justicia en la distribución de la carga tributaria y como límite sustancial de discreción legislativa en materia tributaria, o como límite máximo al deber de concurrir al gasto público.

La capacidad contributiva se identifica con la capacidad financiera para soportar las cargas tributarias, con la consiguiente justificación sobre el límite mínimo de imposición; también varios autores la enlazan con el disfrute de servicios públicos, considerándola como "idoneidad económica para ejercer los deberes de solidaridad."⁵⁴

Como se puede observar, para Liccardo la capacidad contributiva tiene directa y estrecha relación con otro tipo de capacidades, como son la tributaria, jurídica y electoral. Cuando habla de la capacidad tributaria, habla de la posibilidad de los recursos con los que cuenta o debería contar un contribuyente o sujeto pasivo de la obligación para poder demostrar que tiene esa capacidad de contribuir.

⁵³ Eddy De la Guerra Zúñiga, *El deber de contribución al gasto público: Principios que lo informan y derechos del contribuyente* (Ciudad de México: Porrúa, 2018), 119.

⁵⁴ Gaetano Liccardo, "Introducción al estudio del Derecho tributario", en *Tratado de derecho tributario*, coord. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 23.

Cuando habla de la capacidad jurídica y de la capacidad electoral, el autor se refiere a los derechos que tienen los ciudadanos, primero a ser reconocidos legal y constitucionalmente, y luego para ser integrados en la sociedad y en sus decisiones a través de las elecciones, por ejemplo, que, aunque no siempre representan el sentir de los mandantes, en democracias burguesas como la nacional, existe la obligación de elegir a alguien.

En la segunda parte Liccardo añade el valor justicia al estudio, y este es probablemente el valor más importante al que apunta el principio de capacidad contributiva. Su existencia, sin embargo, contradice una realidad de injusticias y desigualdades, lo que lo torna en una respuesta jurídica, como principio jurídico propiamente dicho, a todos esos problemas que afectan y atacan a los contribuyentes en general.

En la segunda parte el autor añade categorías como económicas y financieras, aunque no se está de acuerdo con esta concepción, porque este investigador está convencido de que esas características son muy generales, por ende, correspondería a una capacidad económica y no a una contributiva. Sin embargo, lo enlaza con el límite mínimo de imposición apuntando al uso y disfrute de los servicios públicos, en este sentido no aparece la capacidad contributiva, puesto que existen impuestos que no precisan de que el contribuyente tenga esa capacidad, como el IVA, y que terminan siendo pagados por todos los consumidores, incluso cuando se trata de adquirir productos elementales para la supervivencia. Por esta razón, tampoco se está de acuerdo con el autor en lo relativo a los deberes de solidaridad, porque no representan y no justifican los pagos con los servicios que se prestan. Este punto, sin embargo, implica otro análisis que por los límites de este trabajo no corresponde abordar aquí.

En este contexto, se puede observar como “la igualdad es un concepto relacional que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada; por eso, en la materia tributaria es el principio de capacidad económica el que nos proporciona, en mayor medida, el criterio o medida para esa comparación”.⁵⁵

Más allá de las normas ya establecidas, existen reglas ya entendidas y aceptadas como esta “todos tienen, por igual, el deber de contribuir y son iguales jurídicamente ante el cumplimiento de dicho deber constitucional; pero no deben contribuir de manera formalmente igual, sino diferente, de acuerdo con su capacidad económica (igualdad

⁵⁵ Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional*, 55-6.

vertical)”.⁵⁶ Con este enunciado Rodríguez Bereijo tiene claro el panorama para poder brindarle justicia e igualdad real a las cargas tributarias de los contribuyentes. Se considera que esta limitación injusta y desigual debe ser limitada desde la Constitución, por consiguiente, “al vincular al legislador a la coherencia y a la no arbitrariedad de la imposición (en la selección de los hechos imposables de los tributos e institutos y técnicas para su liquidación) el principio de capacidad económica o contributiva impone también una exigencia de racionalidad de la imposición”.⁵⁷ Como lo dije en la primera parte de este trabajo, la capacidad contributiva junto con el principio de igualdad tributaria se relacionan y se juntan para hacer más justa la tributación y la relación jurídica que en ese marco se genera.

Finalmente, se menciona que la afirmación del principio de capacidad económica como un auténtico derecho fundamental se ha elaborado en el contexto del análisis crítico de la jurisprudencia, como el caso del Tribunal Constitucional español⁵⁸ y en buena medida también se ha realizado por la posibilidad de presentar recursos tributarios en la vía, ya no administrativa, sino judicial.

4.2. Reserva de ley y legalidad

El principio de reserva de ley y el de legalidad comparten las raíces, aunque tienen marcadas diferencias estructurales. Para César Montaña Galarza “ambos principios [...] son autónomos, pero, al mismo tiempo, permanecen imbricados, los dos expresan una garantía del interés individual, pero que debe coordinarse con el cuidado de los intereses generales”.⁵⁹

Además, añade que “lo cierto es que tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria”.⁶⁰ Se comparte en su totalidad lo mencionado por el profesor Montaña Galarza, pues los principios de legalidad y de reserva de ley son los fundamentos padres que protegen a los contribuyentes de la libre y arbitraria creación de los tributos por parte de los Estados. Aunque esa protección se da en el marco de velar y respetar los

⁵⁶ *Ibíd.*, 304

⁵⁷ *Ibíd.*

⁵⁸ *Ibíd.*, 37.

⁵⁹ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, *Revista de Derecho*, n.º 15 (2011): 60.

⁶⁰ *Ibíd.*, 54.

intereses colectivos de todos los ciudadanos, interés que de manera indirecta también representa los intereses del Estado con el tema de la recaudación necesaria y suficiente.

Por su parte, Juan Carlos Mogrovejo menciona que:

[...] el principio de reserva de ley [está] identificando con el inveterado aforismo ‘*nullum tributum sine lege*’, o ‘*no taxation without representation*’, este último identificado con la idea de autoimposición, en razón del consentimiento al gravamen por parte de los obligados por medio de sus representantes en el parlamento; en tanto que la legalidad se refiere al principio del general sometimiento de la administración en todas sus actuaciones a la ley.⁶¹

Lo mencionado en esta parte es muy pedagógico, pues enseña que la reserva de ley está relacionada completamente con el ejercicio “democrático” en el parlamento conformado por los representantes del pueblo. Por su parte, establece la clara obligación de que, basado en el principio de legalidad, la administración tributaria tiene que cumplir, respetar y actuar en el marco que estrictamente fija el ordenamiento jurídico.

Para Lobo Torres en su aporte académico sobre el tema la “Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado, citando al profesor Araujo Falcáon, menciona que “vale observar, todavía, que la legalidad tributaria es un principio de doble mano. Vincula a la Administración Fiscal, que solo puede actuar en los límites de la ley, pero obliga también al contribuyente, que queda prohibido de abusar del planteamiento fiscal y de practicar la elusión ilícita”.⁶² Es interesante la lectura de esta concepción, porque le otorga también blindaje al Estado para combatir la elusión y la evasión. Esta caracterización deja por sentado que el principio de legalidad en materia tributaria constituye derechos y obligaciones en doble vía, es decir, tanto para el sujeto activo de la obligación, que es el Estado, como para el sujeto pasivo, que es el contribuyente. Además, añade otras características para entender que “la legalidad tributaria tiene entre sus subprincipios constitucionales los siguientes: supremacía de la Constitución, reserva de ley y primado de la ley”.⁶³

Por su parte, Montañó Galarza amplifica que la legalidad no solo es un principio, sino que también y antes que eso “constituye un valor del Estado constitucional de

⁶¹ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional / Abya Yala, 2010), 26.

⁶² Ricardo Lobo Torres, “Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, ed. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Ábaco, 2005), 245.

⁶³ *Ibíd.*

derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras la participación democrática en el proceso de imposición, o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes (no taxation without representation)”.⁶⁴

El elemento democrático al que hace alusión Montaña Galarza termina siendo fundamental, aunque valdría ampliarlo desde la concepción misma de “democracia”, para saber si es que los protocolos parlamentarios aportan a fortalecer ese fundamento al momento de vigilar la manera en que se realiza el reparto tributario.

Sobre el principio de reserva de ley, en cambio, añade que:

La función distributiva de los tributos revela los intereses generales a los que la reserva de ley se somete: la necesidad de que todos los miembros de la colectividad participen – sobre todo por medio de sus representantes– en las decisiones en materia impositiva; necesidades de ponderación, equidad, racionalidad, conformidad de las propias decisiones a las reglas constitucionales sustantivas.⁶⁵

El término democrático y sus relaciones siguen siendo tratados por el autor, pero ahora con el principio de reserva de ley. Siguiendo esta referencia indica en otra parte, que:

[...] entendemos el principio de reserva de ley como una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio -como instrumento- que incorporará las principales normas jurídicas tributarias, así como los elementos sustanciales de los tributos, nos referimos a la “ley” como tipo normativo por excelencia, esto sin perjuicio de que la norma fundamental o la ley reconozcan y/o atribuyan parte o incluso buena parte de estas facultades a otros entes de otras ramas del poder público, como los municipios [...].⁶⁶

Por otro lado, es importante acudir a la historia para conocer cómo se da el nacimiento de estos principios. Para ello se cita a Navarro Coelho, quien dice que:

Así como el derecho penal, el derecho tributario registra, en el transcurso de su evolución histórica, la lucha no adormecida de los pueblos para someter el poder de los gobernantes al principio de la legalidad. El *ius puniendi* y el *ius tributandi* fueron antaño absolutos.

⁶⁴ Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, 55.

⁶⁵ *Ibíd.*, 60.

⁶⁶ *Ibíd.*, 62.

Hoy en día, todavía se repite por todas partes: *nullum tributum, nulla poena sine lege*. Así lo quiere la conciencia jurídica de hoy. Estado de derecho y legalidad en la tributación son términos equivalentes. Donde haya Estado de derecho habrá respeto al principio de la reserva de ley en materia tributaria. Donde prevalezca el arbitrio tributario seguramente no existirá el Estado de derecho. Así, pues, libertad y seguridad tampoco existirán.⁶⁷

Por su parte, Mogrovejo también brinda elementos importantísimos al momento de descubrir parte de la historia de estos postulados, pues sus acrisolados argumentos obtenidos en su investigación jurídica titulada *El poder tributario municipal en el Ecuador*, lo convierten en fuente confiable, y voz acreditada para tratar este y otros principios. El autor, al respecto menciona que:

El principio de reserva de ley se remonta a la Carta Magna de 1215 del reino inglés, como limitación al poder impuesto por los nobles al monarca llamado Juan Sin Tierra, aunque a palabras de Uckmar, se remonta a una época inclusive anterior, que no obstante, surge como expresión de lucha contra el poder absoluto del soberano y en procura de proteger el derecho de propiedad de la arbitrariedad de la autoridad, creándose para el efecto el parlamento, que a la postre se erige como el órgano representativo por excelencia.⁶⁸

Como se puede observar, el temprano desarrollo del principio de legalidad demuestra su funcionalidad, su factibilidad y -sobre todo su vigencia- para limitar a la parte más poderosa de la relación jurídico-tributaria, así como para proteger y resguardar a la parte más débil de esa relación.

Finalmente, ya que se han conocido aquí los principios de capacidad contributiva, reserva de ley y de legalidad, es el momento de tratar, analizar y profundizar en la herramienta o técnica de la equidad, mecanismo que suma, sin lugar a dudas, a la materialización de la igualdad tributaria.

4.3. La equidad: principio herramienta y principio técnica de materialización de la igualdad

El principio de equidad en materia tributaria es uno de los principios fundamentales con el que tienen que contar obligatoriamente los que se consideran en estricto sentido sistemas tributarios. La concepción de sistema no puede tener tal

⁶⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho, "El principio de legalidad. El objeto de la tutela", en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, ed. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Ábaco, 2005), 343-4.

⁶⁸ Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, 25.

definición si no contempla y, sobre todo, si no garantiza la equitativa repartición de la carga tributaria. La racionalidad que el principio de equidad aporta es irremplazable. A criterio de Plazas Vega es:

Indispensable hacer una distinción entre las dos facetas de este principio: en primer lugar, como principio general de derecho que indudablemente tiene, y debe tener, plena aplicación en los tributos y, por otra parte, la equidad como criterio de referencia para la estructura normativa de los sistemas tributarios con las dos expresiones que hoy se consideran tradicionales, como son la equidad horizontal y la equidad vertical (tratamiento igual para iguales y desigual para desiguales).⁶⁹

Si bien doctrinariamente este tratamiento equitativo, con referencia a casos reales, debe ser completamente entendido y aplicado, la realidad es que los administradores de justicia y los administradores de tributos no lo cumplen. Algunos de los citados administradores alegan en los países que no están constitucionalizada la equidad tributaria que para aplicar lo que este principio lleva implícito necesitan observarlo y reconocerlo en la categoría constitucional, como se dijo ya, esto no sería necesario si se aplicaran correctamente las leyes en plena relación con la doctrina.

Pareciera que una palabra no cambiaría muchas cosas -y no debería ser así-, pero la realidad es que con el nivel académico e intelectual de jueces que tiene la región, y el limitado reconocimiento doctrinario, la falta, por ejemplo, de constitucionalización de la equidad o la igualdad termina siendo una excusa para abrir las puertas de la arbitrariedad. Con lo mencionado, lo innecesario, o a veces lo elemental tiene que ser explicado, con la única finalidad de impedir las erróneas interpretaciones, las voluntarias omisiones y -sobre todo-, como ya se dijo, las arbitrariedades. La constitucionalización seguramente no eliminará de raíz estos problemas, pero seguro que los reducirá en niveles importantes.

Ahora bien, regresando al contenido central del apartado, se señala que:

La equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema (la libertad individual), puesto que no se concibe esta sin aquellos tributos. El hombre, sin poder gozar del producto de su trabajo (propiedad), no es libre y, por tanto, para la concepción republicana, esa posición se aviene con el principio de que la soberanía pertenece al pueblo. No puede existir pueblo soberano allí donde cada uno de sus habitantes no tenga

⁶⁹ Mauricio Plazas Vega, “Los principios constitucionales del sistema tributario”, en *Teoría constitucional. Liber Amicorum en homenaje a Vladimiro Naranjo*, ed. Cristina Pardo Schlesinger y Carlos Parra Dussán (Bogotá: Universidad del Rosario, 2006), 113-4.

el ejercicio libre de sus derechos, a los cuales sólo el Estado puede regular en vista del bien común, pero sin llegar a distribuir el derecho en sí.⁷⁰

Por su parte, Luqui relaciona de manera paladina la equidad con los valores de la libertad, pues el reparto abusivo e irrespetuoso atenta contra los valores y derechos fundamentales de las personas.

Asimismo, añade que “la equidad adquiere otra significación cuando se vincula a la presión que los tributos producen sobre la riqueza. Desde este punto de vista, generalmente la equidad aparece unida a la proporcionalidad. En efecto, la falta de una razonable prudencia en las cargas hace que resulte muchas veces inequitativa la tributación”.⁷¹

Finalmente, la simple concepción de observar a la equidad como una herramienta, es una consideración equivocada e incompleta, porque este principio-derecho llega para poder hacer más justa la tributación y entregar a la parte más débil de la relación jurídico-tributaria mecanismos que garanticen verdadera y completamente tratos igualitarios y equitativos, para reafirmar que “la obligación tributaria es de derecho y no de poder. Ello significa que, al originarse en la ley, la parte acreedora, el sujeto activo, y la deudora, el sujeto pasivo, se encuentran en pie de igualdad”.⁷²

Precisamente la equidad sirve para consolidar lo que aquí se indica, pues con este principio tanto el sujeto activo o acreedor, y el sujeto pasivo o deudor de la obligación se encuentran equiparados en la relación y, por otro lado, los sujetos pasivos entre sí, a partir del desarrollo del principio de capacidad contributiva.

Por todo esto, es necesario manifestar que la equidad más que una técnica es la oportunidad de recomposición en sentido completo de la justicia. Sobre la inconveniencia de atribuirle la condición de técnica, se ha sostenido:

La base del impuesto [...] desde el punto de vista de la técnica jurídica [es] erróneo. Como lo he dicho [...] la equidad no es un principio jurídico o económico de imposición; es la idea de justicia, como fundamento y fin de las contribuciones, y en tal carácter es el fin de todo derecho positivo. Es una idea que palpita latente a través de todas las

⁷⁰ Luqui, *La obligación tributaria*, 116.

⁷¹ *Ibíd.*, 117

⁷² José Vicente Troya, *Lecciones de derecho tributario: con las últimas reformas* (Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015), 40.

disposiciones constitucionales y legales, y que ha animado el espíritu del legislador, y que debe orientar a todos los llamados a aplicarla o interpretarla.⁷³

Con esta cita se ratifica en su totalidad que la equidad se torna fundamental en la relación jurídica tributaria del Estado con sus contribuyentes. Aunque en el país se encuentre constitucionalizada, la exposición por si sola de equidad no solo que resulta insuficiente, si no que resulta inútil, ya que para poder plasmar su legado de justicia y equidad urge poder contar con el principio de igualdad tributaria y con debida fuerza a través de su constitucionalización.

También habrá que advertir que:

Para que un sistema tributario cumplimente este recaudo de equidad en la distribución del impuesto, es necesario recurrir a dos principios de la ciencia financiera. Ellos son la generalidad y la uniformidad o igualdad, presupuestos de la equidad propugnada en casi todas las constituciones de los países modernos. La regla de la generalidad se refiere a quién debe pagar el impuesto, mientras que la de la uniformidad da la pauta de la medida en que cada uno debe ser gravado.⁷⁴

Con estos principios de corte económico se propende a hacer justas las cargas tributarias, y se logra también cumplir con todas las características de la recaudación equitativa, en igualdad de condiciones y en la capacidad que cada contribuyente puede atribuir. De esta forma podremos contar con los elementos necesarios y suficientes para poder analizar el detrimento de la igualdad tributaria al momento de revisar la figura jurídica de la remisión en materia tributaria, que será motivo de desarrollo en el siguiente capítulo.

⁷³ García Belsunce, “La equidad y proporcionalidad como base del impuesto”, 264.

⁷⁴ Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 299.

Capítulo segundo

Remisión como modo de extinguir la obligación tributaria

La remisión es una de las varias formas en las que el Derecho tributario ecuatoriano contempla la posibilidad de extinguir la obligación tributaria. El contexto en el que nace la remisión es el de un sistema tributario que busca su equilibrio entre la potestad de imponer tributos que tiene el Estado y la capacidad de los ciudadanos de asumir el pago de los mismos, lo que debe llevar a cabo en igualdad de condiciones para todas las personas que tienen capacidad contributiva.

1. Contextualización y conceptualización de la remisión tributaria

El verbo remitir es, como muchos en español, de carácter polisémico, tal es así que el *Diccionario de la lengua española* contempla siete acepciones, de las cuales la segunda (“2. tr. Perdonar, alzar la pena, eximir o liberar de una obligación”),⁷⁵ se refiere a la extinción de una obligación. La remisión en el ámbito tributario es uno de los modos en que se extingue la obligación del contribuyente, en esta el Estado hace expresa renuncia del derecho que le es privativo de cobrar unos haberes mediante una norma con rango de ley, en ella dispensa al ciudadano de cumplir esa obligación tributaria. “Se diferencia de la exoneración por el hecho de haber o no nacido la obligación tributaria emergente del acaecimiento del hecho generador”.⁷⁶ Se trata de una forma de extinguir la obligación ya existente. En la praxis la remisión es una condonación de deuda, es decir, una amnistía tributaria.

La legislación nacional, sin embargo, cuando se refiere a este instrumento que usan los gobiernos cada cierto tiempo, no utiliza el vocablo amnistía. El Derecho tributario ecuatoriano usa los términos condonación y remisión, más frecuentemente este último, aunque otras legislaciones como la peruana se refieran a la amnistía de ambas formas. Robles Moreno, que analiza el Código tributario peruano, sostiene que: “El instituto de la condonación o remisión, como forma de extinción de la obligación tributaria, se reserva exclusivamente para los casos en que una ley, en sentido formal, lo

⁷⁵ Real Academia Española de la Lengua Española, *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed. (Madrid: Espasa Calpe, 2014).

⁷⁶ José Pedro Montero Traibel, *Derecho tributario moderno*, t. I (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1977), 154.

establezca. Como podemos apreciar, se diferencia entre la condonación del tributo y la condonación de multas y sanciones”.⁷⁷ En el Ecuador el término amnistía no se encuentra en la normativa tributaria, se utiliza condonación o remisión, que según Andrade y Chicaiza es un acto jurídico “a través del cual el acreedor (Fisco) libera del pago de la obligación al deudor contribuyente”,⁷⁸ lo habilita por disposición fiscal. Mediante esta acción la administración tributaria renuncia a su derecho a exigir el pago que el contribuyente debía abonar por ley.

La amnistía fiscal es, en términos generales, un beneficio que la Administración pública decide conceder a los obligados tributarios que no han cumplido sus obligaciones en las fechas señaladas por la ley, esta condona o remite -parcial o totalmente- las deudas que se derivan del tributo no pagado o de las sanciones y multas impuestas por el no pago de las mismas. Armentia Basterra la define como:

[...] una amnistía fiscal consiste en brindar una oportunidad, durante un tiempo determinado, para que los obligados tributarios que no hayan cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias puedan, a cambio de una concreta prestación consistente normalmente en pagar una cantidad determinada, obtener la “condonación” de la deuda tributaria real que les hubiera correspondido satisfacer de haber cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias.⁷⁹

Para este autor la amnistía es una medida (o el conjunto de ellas) que se adopta con el fin de condonar penas de carácter civil o criminal a contribuyentes que -ante el estímulo de la remisión ofrecida- admitan no haber cumplido con sus obligaciones impositivas en las fechas que manda la ley; asimismo, Armentia Basterra considera que la amnistía fiscal implica ciertos riesgos y algunos inconvenientes para el fisco del país que la lleva a cabo. Al respecto, menciona que:

a.- La amnistía implica un reconocimiento expreso de la incapacidad de la Administración para hacer efectivos los principios básicos que sustentan su sistema tributario. (...). Los contribuyentes se percatan de las deficiencias de la Administración tributaria y pueden decidir adoptar conductas defraudadoras en materia tributaria. En definitiva, existe una pérdida de confianza en las Instituciones.

⁷⁷ Carmen del Pilar Robles Moreno, “La condonación en materia tributaria: aspectos críticos”, *Foro Jurídico*, n.º 11 (2010): 228.

⁷⁸ María Eugenia Andrade y Cristian Chicaiza, *La amnistía tributaria* (Málaga: Centro de Estudios Fiscales, 2015), 42.

⁷⁹ Javier Armentia Basterra, “Amnistía fiscal: ética y legalidad”, *Zergak* n.º 50 (2015): 79.

- b.- Si las amnistías tienen una regularidad cíclica, esto es, si el Estado cada cierto tiempo aprueba este tipo de medidas, puede, además de fomentar la conducta señalada en la letra anterior, desincentivar, en sí mismo, acogerse a la misma.
- c.- La amnistía fiscal supone un estímulo oficial a la pereza contributiva.⁸⁰

Sobre lo primero se está de acuerdo, ya que es lógico suponer que una medida como ésta se toma cuando la Administración tributaria diagnostica evasiones y retrasos en los pagos de los tributos y reconoce que en el escenario existente no va a cobrarlos, por lo que fuerza otro escenario, uno que el contribuyente moroso considere beneficioso para sus intereses, en el que por el pago de unas cantidades inferiores a las establecidas en la ley pueda sanear su situación tributaria.

En cuanto al efecto de desincentivación de la eventual periodicidad de la adopción de esta medida, se hace evidente que el Estado pierde autoridad y credibilidad al demostrar que se encuentra dispuesto a poner en práctica de forma regular, cada pocos años, lo que debería ser una medida extraordinaria que se tome esporádicamente por necesidades coyunturales del fisco. Puede afirmarse, y en ello se coincide con el autor, que cuantas más medidas de esta índole tome un país, menos éxito tendrá, ya que se tornan menos creíbles y el Estado que las implementa parece menos serio.

En lo que tiene que ver con la pereza contributiva que estimula una amnistía fiscal, el análisis que realiza el mismo autor considera que se adoptan estas medidas bajo el supuesto de que se aumenta la base de pagadores y, a corto y medio plazo, los ingresos. No obstante, sostiene que, la experiencia ha revelado que esta pretensión es, por lo menos, exagerada, ya que “a menudo no logran exceder los costes del programa; costes que, además, rara vez son contabilizados”.⁸¹ De este modo, puede afirmarse que el análisis de los resultados de estas medidas indica que fracasan, que no obtiene la Administración los recursos que espera, ya que cuantas más veces se llevan a cabo, menos recursos harán salir a la luz, razón por la que deben evitarse.

En la praxis una amnistía tributaria beneficia a un grupo reducido de individuos que no han cumplido con sus obligaciones. Sin embargo, como ya se ha señalado, la figura se inscribe dentro de los modos de extinción de la obligación tributaria en los distintos ordenamientos como hechos o actos de naturaleza jurídica que tienen “por objeto o por consecuencia liberar al deudor de la prestación a que se había obligado o por la cual se encuentra sujeto al acreedor”; se la define también como “la acción y efecto de terminar

⁸⁰ *Ibíd.*, 80.

⁸¹ *Ibíd.*

el vínculo obligacional, por virtud de un evento al cual la ley le atribuye tal eficacia”.⁸² Se ha expresado igualmente que se trata de una “descripción de un acto o un hecho previsto hipotéticamente en una norma legal, cuya verificación fáctica tiene como principal efecto la liberación del deudor tributario”.⁸³ De lo dicho puede colegirse que tiene la misma naturaleza que el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que se crea mediante una ley y se efectiviza al verificarse su realización en la realidad. En el caso de la remisión el perdón solo se concreta a través de una norma, que una vez que pasa a formar parte del ordenamiento jurídico establece bajo qué supuestos ocurre y las formas de ejecución.

Haciendo una contextualización histórica, la remisión como concepto hace su aparición en tiempos anteriores a la era común, más o menos en los años 1400 antes de Cristo, cuando el sacerdote y profeta Moisés agrega a su libro *Deuteronomio* un capítulo titulado “El año de remisión”:

- 1.- Cada siete años harás remisión.
- 2.- Y esta es la manera de la remisión: perdonará a su deudor todo aquél que hizo empréstito de su mano, con el cual obligó a su prójimo; no demandará más a su prójimo, o a su hermano, porque es pregonada la remisión de Jehová.⁸⁴

Lo que manifiesta Moisés en el Deuteronomio revela que los israelitas tenían, cada siete años, la obligación de liberar a sus esclavos, los que por lo general eran hebreos y habían sido vendidos a ellos debido a deudas contraídas que se habían tornado impagables. Pero no solo debían liberarlos, en el momento de otorgarles la libertad estaban obligados a entregarles ovejas y otras pertenencias para que no volvieran a sus casas sin nada. Esta historia bíblica muestra que la noción de remisión se refiere al perdón de unos haberes que hace el acreedor al deudor. En ese tiempo se hacía por mandato de un dios, el de los judíos.

Pero aún en ese lejano pasado las leyes, por muy respaldadas que estuviesen por creencias religiosas, podían ser inobservadas por la mayoría de los individuos, razón que

⁸² Jorge Peirano Facio, *Curso de obligaciones*, t. VI (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1970), 5.

⁸³ Oscar Sarlo y Jorge Collazo, *Esquema del derecho financiero*, t. I (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1978), 21.

⁸⁴ Sociedades Bíblicas Unidas, *La Santa Biblia, antiguos y nuevos testamentos* (Bogotá: Sociedades Bíblicas Unidas, 2003), 1497.

llevó a los sacerdotes a hacer una adaptación más enfática en el Levítico, la misma que dice: “Y santificaréis el año cincuenta, y pregonaréis libertad en la tierra a todos sus moradores (...) y volveréis cada uno a vuestra posesión y cada cual volverá a su familia”.⁸⁵ Los gobernantes de Canaán cuidaban el equilibrio social entre sus habitantes, ya que en la Biblia se encuentran numerosos versículos que prohíben prestar dinero con intereses a sus semejantes, así como el empeño de bienes. La orden de la remisión, sin embargo, se tornaría de imposible cumplimiento debido a las convulsiones sociales que asolaron esos lares.

Y ya en la era común (llamada era después de Cristo), la remisión vuelve a aparecer entendida de forma similar a la analizada en el párrafo anterior, y lo hace en los últimos tiempos del Imperio romano, en el mandato del emperador Justiniano, en una obra *Instituciones* que mandó a recopilar, en la que dice lo siguiente:

[...] el legado en que un acreedor legare a su deudor la remisión de la deuda; y no podrá exigírsele esta ni por el heredero, ni por los herederos de este, o los que estuvieren en lugar suyo, antes bien podrá accionar para que se le libre. Podrá también el testador prohibir al heredero el que exija el pago de la deuda, hasta pasado cierto tiempo.⁸⁶

Un perdón de las cantidades adeudadas en toda la extensión de la figura de la remisión o condonación es lo que estableció el libro de las *Instituciones* que el emperador romano mandó recopilar para la posteridad, es por ello, que esta empieza a ser conocida desde entonces como una dádiva que hace el acreedor a su deudor en la forma de extinción de la deuda que con él mantenía. Es preciso mencionar que las deudas antes eran hereditarias, debido básicamente a que los préstamos se hacían entre personas y no entre personas e instituciones, por ello el testador, para que se entendiese claramente su voluntad de perdón, hacía la expresa prohibición a sus herederos del cobro de la deuda. Según manifiesta Calderón Ruiz:

Justiniano, fiel a su sabiduría manifestó de diversas formas que el fin era perdonar, librar del cumplimiento de la obligación, extinguirla para que el deudor quedare libre. Por eso en un inicio la institución de la remisión fue conocida y considerada como la figura de la liberación. No se hacía cumplir, o no se satisfacían los derechos del acreedor, pero el

⁸⁵ *Ibíd.*, 166.

⁸⁶ Joseph Louis Elzéar Ortolan, *Explicación histórica de las instituciones del emperador Justiniano* (Barcelona: Imprenta de Tomás Gorchs, 1847), 513.

perdonaba la deuda y, por ende, liberaba al deudor para siempre del cumplimiento de la obligación, incluso de sus herederos.⁸⁷

En el derecho civil romano, sin embargo, la antigua Roma no registraba a la remisión como una extinción de las obligaciones contraídas mediante una deuda, tal como lo sostiene Elzéar Ortolan, cuando dice que:

Los principios del derecho romano acerca de la extinción de las obligaciones dieron al legado de remisión un carácter del todo particular. El legado no era un medio reconocido por el derecho civil para extinguir las obligaciones; en consecuencia, el deudor, sin embargo, de la disposición hecha en su favor, quedaba obligado según el derecho civil. El heredero podía accionar contra él, pero le competía defenderse, una excepción de dolo. En este sentido deben entenderse las expresiones del texto: *neque potest heres petere*.⁸⁸

Aquí se presenta un conflicto entre dos disposiciones que debe entenderse en el contexto histórico en el que se daba, puesto que las leyes romanas podían cambiar igual que lo hacían los gobernantes, a menudo con gran asiduidad. Esto es así porque la vida política romana era de un enorme dinamismo, tanto más si los políticos son los que deciden las reglas en las que los pueblos desarrollan sus vidas. De igual manera, se debe considerar que la cultura romana es una de las que desplegó más ampliamente el comercio, por tanto, el dinero y los bienes eran importantes para sus habitantes, en ese contexto el perdón de una deuda era ciertamente difícil de concebir.

Continuando con la evolución de la remisión, la aplicación de este mecanismo mediante el cual se concedía perdón o amnistía tributaria dependía de la forma de gobierno. Durante el tiempo de las monarquías, por ejemplo, conceder o no el perdón era una atribución única y exclusiva del soberano, que podía usarla a discreción (como todo lo demás, por otro lado). Según García Pérez, “con el auge de las revoluciones liberales y el advenimiento de los sistemas democráticos, el fundamento del ejercicio de la potestad tributaria, basado en la soberanía, se distancia de la potestad de los monarcas”.⁸⁹ Asimismo, este fundamento histórico de la figura de la remisión incide directamente en la capacidad del acreedor de revisar la obligación tributaria y cambiarla si así lo considera,

⁸⁷ Nelson Clemente Calderón Ruiz, “Reforma al artículo 37 del Código Tributario, eliminando a la remisión como modo de extinguir las obligaciones tributarias por desconocer el principio constitucional de igualdad” (tesis de pregrado, Universidad Nacional de Loja, Loja, 2017), 44.

⁸⁸ Elzéar Ortolan, *Explicación histórica de las instituciones del emperador Justiniano*, 513-4.

⁸⁹ Rafael García Pérez, “El régimen tributario en las intendencias novohispánicas”, *Anuario Mexicano de Historia del Derecho*, vol. XI-XII, n. ° 11-12 (2000): 289.

lo que puede hacer por exoneración o por remisión, siempre vinculados al principio de reserva de ley.

Más adelante, ya en los Estados liberales, la implementación de esta medida se relaciona con razones socioeconómicas, su imposición, dice García Pérez, tenía como objetivo la previsión de calamidades públicas como epidemias o sequías. Solamente las más altas autoridades “estaban facultadas para establecer medidas como la rebaja o condonación de los tributos por cualquier circunstancia”.⁹⁰ Con ello se pretendía evitar el traslado de los tributos de regiones ricas a zonas económicamente deprimidas para librarse de la obligación del tributo. En esa época los elementos que constituían esta estructura iban en dos direcciones: en una se perdonaban deudas y en el otro se perdonaba el castigo o sanción.

Con el pasar de los años la remisión se instaló en el derecho civil, ya que el tributario tardó en formarse, por ello, y para efectos de la comprensión de esta figura en el Derecho tributario, es preciso centrar la atención en el desarrollo de esta disciplina jurídica, para lo cual hay que seguir a González García y Lejeune Valcárcel, quienes la explican en tres etapas: en la primera aparece inmerso en la economía y en el Derecho privado, etapa que los autores califican de precientífica, puesto que la legislación tributaria en sus inicios hizo uso del armazón conceptual del derecho civil; en la segunda etapa ese uso del andamiaje conceptual del derecho civil fue auxiliar, analiza la base económica que constituye el objeto de la imposición; en la tercera fase del desarrollo del Derecho tributario se enfatiza la relevancia del elemento económico “previsto por el legislador en el origen, regulación y estructuras jurídicas de las relaciones tributarias, al poner en suma y en primer plano la necesaria inspiración de la norma fiscal en el principio de capacidad contributiva, como categoría jurídica superior y de ahí derivar todos los elementos necesarios a un sistema jurídico tributario”.⁹¹

Al principio del uso de esta figura, el perdón tributario (la remisión) se concebía como una alternativa útil para la necesaria armonía de la convivencia de todos los miembros de la sociedad. Pero con el tiempo fue evolucionando y se instaló como un instrumento valioso en los Estados electivos que sucedieron a los absolutos y en los de derecho en que se convirtieron estos últimos, para lo cual debió dejar de lado dos cualidades que habían caracterizado su existencia y uso: la liberalidad y arbitrariedad.

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ Eusebio González García y Ernesto Lejeune Valcárcel, *Derecho tributario I* (Salamanca: Plaza Universitaria, 1997), 28.

Aunque su origen se halle en el derecho civil, de la remisión o condonación entendió el legislador con el andar del tiempo su gran importancia económica a medida que empieza a desarrollar y homogeneizar estructuras del sistema tributario mediante la elaboración y puesta en vigencia de normas fiscales, elementos que constituyen el sistema jurídico.

Sobre la remisión, como ya se dijo, algunos autores se refieren como condonación, siendo en todo caso que ambos términos remiten a la misma acción de perdón de haberes que configura una amnistía tributaria; no obstante, puede encontrarse en la doctrina puntos de vista disímiles y opuestos.

Con la conceptualización de la remisión no se hace una excepción, pues muchos usan ambos términos como sinónimos, tal es así que para Bravo Cucci, “la condonación o remisión de deuda es el acto jurídico por el cual el acreedor renuncia a exigir el pago de lo que se le debe”.⁹² Como puede interpretarse de la cita, el autor manifiesta que estas dos figuras constituyen un único acto jurídico mediante el cual el sujeto activo renuncia al cobro de la deuda, a la vez que a la exigencia de la misma. Es decir, son una y la misma en su desarrollo jurídico.

Montero Traibel, por su parte, sostiene que la remisión es la renuncia o dispensa que hace el Estado “reservada a la obligación tributaria de carácter sustancial, mientras que la condonación se refiere únicamente a los intereses, multas, recargos y demás sanciones, donde para el caso de existir expresa autorización de una ley, la Administración podrá utilizar este modo de extinción”.⁹³ Como se observa, el autor mantiene una opinión opuesta a la de Bravo Cucci, ya que no solo que no las ve como una sola figura, también las separa, las conceptúa como dos institutos distintos y, además, las explica, considerando así que la remisión tributaria es la renuncia del sujeto activo (Estado) al cobro de una deuda que el sujeto pasivo (ciudadano-contribuyente) mantiene con la Administración pública sobre el pago del impuesto principal, no se refiere a las obligaciones formales que se deriven del incumplimiento de este, es decir, las multas y los intereses.

Otro autor que separa estas figuras para su estudio es Marín Elizalde, quien dice de la remisión que esta figura, “en virtud de la ley se permite a los administradores de impuestos nacionales perdonar obligaciones; mientras que la condonación, procede

⁹² Jorge Bravo Cucci, “El pleno de los efectos de la incidencia”, en *Fundamentos de Derecho tributario*, 4.^a ed. (Lima: Jurista Editores, 2010),

⁹³ Montero Traibel, *Derecho tributario moderno*, 133.

únicamente mediante ley, donde se detalle cada supuesto de condonación”.⁹⁴ El autor introduce elementos innovadores en el estudio de este tema, como son la administración tributaria y el sujeto activo. La administración es la entidad que tendrá la facultad y la competencia de eximir al sujeto pasivo de la obligación tributaria impagada. También se refiere a la condonación de forma enfática al señalar que solamente puede ejecutarse la misma con la promulgación de una ley donde se detalle la supuesta condonación o el perdón.

Otro estudioso del Derecho tributario que se pronuncia sobre condonación y remisión como una misma figura es Medina, quien afirma que consiste en “dar de baja obligaciones respecto de las cuales el proceso de cobro no será exitoso o de realizarlo resultará más oneroso que el recaudo esperado”.⁹⁵ Se ve así que el tratadista estudia a la figura de manera general, por lo que explica el funcionamiento de la figura (remisión o condonación) mediante elementos que justifican su utilización en la realización de las amnistías tributarias. Se considera así, que la sencillez del argumento no sustrae su esencia, ya que sustenta que se implementa para evitar gastos excesivos al Estado en el intento de cobrar por la vía ordinaria unos haberes que podría no cobrar, por lo que es más económico acudir a la remisión para estimular al sujeto pasivo a cumplir sus obligaciones.

De la Garza, a diferencia del autor anterior, se coloca en una posición contraria cuando manifiesta que “la condonación de tributos solo puede hacerse a título general y nunca particular; porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto. En cambio, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual”.⁹⁶ Distingue, pues, dos grupos de haberes que pueden condonarse, por un lado, los tributos como tales, y por el otro las multas resultado del incumplimiento de los pagos establecidos en la ley. Para él la remisión de los tributos debe hacerse de forma general, lo que quiere decir que no pueden incidir consideraciones personales o individuales en su diseño y ejecución; puesto que de otro modo se vería gravemente afectado el principio de igualdad ante la ley que garantiza en la actualidad todas las

⁹⁴ Mauricio Marín Elizalde, “La extinción de las obligaciones tributarias”, en *Curso de derecho fiscal*, t. 1 (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007), 482-3.

⁹⁵ Andrés Medina Salazar, “La extinción de la deuda tributaria”, en *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, Julio Roberto Piza Rodríguez (ed.) (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 421.

⁹⁶ Sergio Francisco de la Garza, “La extinción de la obligación tributaria”, en *Derecho financiero mexicano*, 28.^a ed. (Ciudad de México: Porrúa, 2008), 619.

normas supremas de los países democráticos. No así en lo que tiene que ver con la condonación de las multas, esto sí puede ser afrontado de forma individual sin que se afecte el mencionado principio de igualdad ante la ley. Sobre el segundo posicionamiento de este autor, en nuestra opinión se continúa vulnerando el principio constitucional de igualdad, el que -si es preciso aplicar- debería hacerse de forma general también en vista de que existen muchos contribuyentes que pagan de forma correcta y en calendario sus obligaciones, y al aplicar de forma individual la remisión de estas cargas, la administración estaría dando un trato privilegiado a los malos contribuyentes, desestimulando así el actuar correcto de los contribuyentes que pagaron a tiempo.

Sobre lo mencionado es oportuno citar a Casás, quien sostiene sobre la norma tributaria lo siguiente:

Si el derecho tributario es verdaderamente aquel derecho que codifica el modo según el cual se concreta el deber de la generalidad de los individuos de concurrir a la cobertura de los gastos públicos del Estado, las normas de derecho tributario se dirigen a la generalidad de ciudadanos sujetos al ordenamiento jurídico y regulan supuestos normales de la misma forma que lo hacen otras normas que son conceptuadas ordinariamente como normas de derecho común.⁹⁷

Esta cita permite llegar a la conclusión de que, primero, el tributo tiene un carácter eminentemente social, parte del presupuesto de la existencia del Estado como el ente bajo el que se cobijan todos los individuos que habitan en su territorio; y segundo, que se deriva del primero, el deber de tributar en las naciones actuales es “un precepto general y abstracto que se dirige a todos los que se encuentran sujetos al ordenamiento jurídico, sin ninguna distinción basada sobre características personales”.⁹⁸ Entonces, puede afirmarse con seguridad que las leyes tributarias no poseen naturaleza o carácter excepcional, más bien al contrario, son generales, lo que implica en ese sentido que es el legislador quien debe interpretarlas, y sobre esa base general es que se deben desarrollar los conceptos de remisión y condonación.

Ya en el contexto nacional, el estudio de la figura de la remisión en la normativa ecuatoriana es preciso empezarla con la revisión del Código Civil, que en su artículo 1583 establece que las obligaciones se extinguen, total o parcialmente, entre otras formas, por

⁹⁷ José Osvaldo Casás, *Los principios del Derecho tributario* (Buenos Aires: Marcial Pons, 1999), 687.

⁹⁸ *Ibíd.*

la remisión,⁹⁹ de lo que puede colegirse que en materia civil la condonación o remisión de una deuda extingue la obligación que se había contraído, y esto en base al fundamento del principio esencial del derecho civil: la autonomía del acreedor en su voluntad. En esa línea, el artículo 1483 del mismo cuerpo normativo sostiene que:

No puede haber obligación sin una causa real y lícita; pero no es necesario expresarla. La pura liberalidad o beneficencia es causa suficiente. Se entiende por causa el motivo que induce al acto o contrato; y por causa ilícita la prohibida por ley, o contraria a las buenas costumbres o al orden público. Así, la promesa de dar algo en pago de una deuda que no existe, carece de causa; y la promesa de dar algo en recompensa de un delito o de un hecho inmoral, tiene una causa ilícita.¹⁰⁰

Entonces, el primer elemento destacable es que la remisión trata de un perdón que da el acreedor a la persona que contrajo una obligación con él en el pasado, de lo que puede colegirse que este depende de forma absoluta de la voluntad del acreedor, y esta es una de las bases fundamentales del derecho civil. Otro aspecto que se debe recalcar es que la remisión en la legislación civil, según el artículo 428, “se sujeta a las reglas de la donación”,¹⁰¹ lo que significa que es a título gratuito. Como puede verse, en el Derecho privado el ciudadano puede realizar todo acto que no esté expresamente prohibido por la ley, en tanto que en el Derecho público solo puede actuar dentro del marco que impone la norma. De modo que cabe afirmar en este punto es que, al parecer, la figura de la remisión en materia tributaria tiene su origen en el Derecho civil, lo que no sorprende ya que muchas ramas del derecho se originan en el ámbito civil.

De este modo, puede afirmarse que la figura de la remisión en el país se origina en el Derecho privado, y que con el paso del tiempo y la evolución del Derecho público esta adquiere nuevas características en su uso, ya que “hubo una mutación en el Derecho tributario de la figura de la remisión (o condonación), puesto que, en Derecho público

⁹⁹ “TITULO XIV DE LOS MODOS DE EXTINGUIRSE LAS OBLIGACIONES, Y PRIMERAMENTE DE LA SOLUCIÓN O PAGO EFECTIVO Art. 1583.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte: 1. Por convención de las partes interesadas, que sean capaces de disponer libremente de lo suyo; 2. Por la solución o pago efectivo; 3. Por la novación; 4. Por la transacción; 5. Por la remisión; 6. Por la compensación; 7. Por la confusión; 8. Por la pérdida de la cosa que se debe; 9. Por la declaración de nulidad o por la rescisión; 10. Por el evento de la condición resolutoria; y, 11. Por la prescripción. De la transacción y la prescripción se tratará al fin de este Libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el Título De las obligaciones condicionales”. Ecuador, Código Civil, Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005, art. 1583.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, art. 1483.

¹⁰¹ *Ibíd.*, art. 428.

posee otra acepción y su incidencia es de carácter general, siendo en este sentido el Estado-acreedor y los deudores los contribuyentes”.¹⁰²

En el Ecuador la remisión dejó de ser decisión de los gobernantes de turno y se tornó en una medida política-fiscal con fines recaudatorios. En su contenido semántico, remisión y condonación son vocablos sinónimos, pero en el ámbito jurídico nacional se usa solo remisión, en cambio en otras legislaciones es solamente condonación:

La condonación es una forma de extinción de la obligación, sin que se produzca la satisfacción de la deuda (que en principio se encontraba obligado a cumplirla el sujeto deudor de la misma). Así pues, la condonación es la renuncia gratuita de un crédito; el perdón o remisión de deuda u obligación; de otro lado, condonar es anular, perdonar o remitir una deuda en todo o en parte, dar por extinguida una obligación por la voluntad del beneficiario.¹⁰³

Es preciso destacar que los elementos de la figura de la remisión en el Derecho civil son en gran medida disímiles de los que componen la categoría en materia tributaria, pese a que el Derecho tributario necesitó de su andamiaje conceptual en sus inicios para sustentar su desarrollo. En lo civil la voluntad de las partes adquiere supremacía, aquí es el acreedor -como el sujeto activo- quien toma la decisión de perdonar la obligación que el deudor -sujeto pasivo- había contraído con aquél, de esta forma se extingue la obligación; en materia tributaria el acreedor es el mismo Estado y el deudor el contribuyente, razón por la que la figura en cuestión no se sustenta en la voluntad de un particular, sino en la previsión normativa apegada a la eficiencia recaudatoria y al necesario control estatal.

En el régimen tributario ecuatoriano la figura de la remisión se contempla en el capítulo que trata sobre la extinción de la obligación tributaria. Al efecto, el artículo 37 del Código Orgánico Tributario (COT), establece:

Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;

¹⁰² María Fernanda Almeida Reyes, “Análisis de la vulneración de los principios tributarios constitucionales en la creación y aplicación de las amnistías tributarias en el Ecuador” (tesis de pregrado, Universidad San Francisco de Quito, Quito, 2013), 19.

¹⁰³ Carmen del Pilar Robles Moreno y Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León, “Medios de extinción de la obligación tributaria distintos al pago”, *Actualidad Empresarial*, n.º 203 (marzo de 2010): 4.

3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro.¹⁰⁴

En este marco, la figura se presenta como una posibilidad para la aplicación de amnistías en el Ecuador, que en la sección cuarta (artículo 54 COT) consta en los siguientes términos:

Remisión.- Las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.¹⁰⁵

Es decir, en el ordenamiento tributario ecuatoriano existen cuatro elementos que configuran la remisión o condonación: 1. Perdón de una deuda tributaria; 2. Declaración de la ley; 3. Que posea carácter general; y, 4. Que se extiende sobre intereses y multas originados en obligaciones tributarias impagadas. Asimismo, es relevante mencionar que la norma legal ha configurado la condonación tributaria esencialmente sobre cargas accesorias a la principal, como intereses, recargos y/o multas producidas por infracciones administrativas.

2. Remisión tributaria en el período 2007-2017

El período en que se enfoca este análisis fue de grandes reformas legales en el país. El área tributaria sufrió un número elevado de ellas, incluso considerando el corto tiempo en el que se desarrollaron. Al efecto, ya se citaba que:

En menos de una década se han puesto en marcha 22 reformas tributarias. El reciente proyecto de Incentivos, aprobado por la Asamblea y que espera de la sanción del Ejecutivo, se incluye en esta larga lista. En estos diez años la recaudación casi se triplicó y pasó de USD 5 362 millones en el 2007 a 13 590 millones esperados en el 2016, según

¹⁰⁴ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.

¹⁰⁵ *Ibíd.*

el Servicio de Rentas Internas (SRI). Las reformas generaron unos 300 cambios para el contribuyente.¹⁰⁶

Pese a que el Gobierno en sus discursos de justificación de las leyes que cambiaba cada poco tiempo enarbolaba la bandera del combate a la histórica desigualdad en la redistribución de la riqueza, fueron muchos los sectores relacionados que veían solamente un afán recaudatorio, tal es así que la recaudación general se triplicó durante esta época, atribuidos a la creación de nuevos impuestos y a una mejora de la gestión.

Entre los cambios introducidos se hallan las leyes de remisión tributaria, en la práctica una amnistía, que fueron dos de ámbito nacional entre 2007 y 2017, y una con jurisdicción en dos provincias, a propósito del terremoto de 2016, que afectó las provincias de Esmeraldas y Manabí. Se consignan a continuación las leyes y las resoluciones de la Administración Tributaria relativas a la remisión.

1. Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Registro Oficial 392, Segundo Suplemento, 30 de julio de 2008.
2. Resolución del SRI 1107, Registro Oficial 410, 25 de agosto de 2008.
3. Resolución del SRI 413. Normas Aplicación Ley Orgánica Remisión Intereses, Multas y Recargos, Registro Oficial Suplemento 496, 8 de mayo de 2015.
4. Resolución del SRI 355. Normas para Remisión de Intereses de Obligaciones Tributarias y RISE, Registro Oficial Suplemento 820, 17 de agosto de 2016.
5. Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos, Registro Oficial 493, Suplemento, 5 de mayo de 2015.
6. Reforma Ley Orgánica de Intereses, Multas y Recargos, Registro Oficial 652, Suplemento, 18 de diciembre de 2015.
7. Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016, Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.

A continuación, se analizan las remisiones tributarias de 2008 y 2015, las de ámbito nacional. En este orden, en 2008 se dispuso en la Ley Orgánica Reformatoria e

¹⁰⁶ Valeria Heredia, “22 reformas tributarias en casi una década en Ecuador”, *ElComercio.com*, 16 de noviembre de 2016, <https://www.elcomercio.com/actualidad/impuestos-ecuador-economia-sri-terremoto.html>.

Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, la condonación de los intereses de mora, multas y recargos debidos a impuestos contenidos en títulos de crédito, resoluciones administrativas, actas de determinación, liquidaciones o cualquier otra obligación tributaria pendiente con el SRI que se encontraran vencidos y pendientes de pago en la fecha de publicación de dicha ley. Esta otorgaba amnistía fiscal a varios tipos de obligaciones pendientes en los siguientes rubros:

- Procesos contenciosos tributarios.
- Procesos administrativos.
- Deudas firmes, facilidades de pago y proceso coactivos.¹⁰⁷

Según reporte del Servicio de Rentas Internas, el mayor número de beneficiarios eran deudores que mantenían deudas de cuantía menor:

El primer mes de la promulgación de la amnistía fiscal, se acercaron entre 80 y 100 deudores tributarios para cancelar los valores adeudados. Según datos de SRI, había 30.500 deudas en firme y el monto que estaba en disputa era aproximadamente USD \$ 2 MM, de los cuales USD \$1 MM pertenecían a intereses, por ejemplo, una empresa podía tener una deuda de USD \$ 21 MM, pero los intereses eran de USD \$18 MM mientras que la deuda por el impuesto era tan solo de USD \$3 MM y esto era muchas veces lo que ocasionaba que los contribuyentes no cancelaran las deudas que mantenían con el SRI.¹⁰⁸

De acuerdo con estos datos, los intereses al aumentar la deuda varias veces el monto inicial, impedían a muchos contribuyentes pagar, por lo que en la remisión de estos pudieron ponerse al día con la hacienda pública.

La Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos de mayo de 2015, establecía la condonación de intereses, multas y recargos a quienes no hayan pagado a tiempo los tributos nacionales administrados por el Servicio de Rentas Internas (SRI) y los tributos locales que corresponde administrar a los gobiernos autónomos descentralizados.

En la remisión de los impuestos nacionales se condonan los intereses de mora, los multas y los recargos de las obligaciones tributarias (artículo 1). Este perdón era del 100% si el pago del impuesto se hacía en un plazo de máximo 60 días hábiles, desde la entrada

¹⁰⁷ Ecuador, *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico*, Registro Oficial 392 Segundo Suplemento, 30 de julio de 2008.

¹⁰⁸ Alma Reinoso Velarde, “Análisis del impacto recaudatorio de la Ley Orgánica de remisión de intereses, multas y recargos, período 2008-2015” (tesis de maestría, Instituto de Altos Estudios Nacionales, Guayaquil, 2015), 26.

en vigencia de la ley, y del 50% si el pago se hacía desde los 61 días hasta los 90 días. (artículo 2). Asimismo, las condonaciones no aplicaban sobre tributos retenidos ni obligaciones tributarias de vencimiento a partir del 1 de abril de 2015.¹⁰⁹

La recaudación fue, como en 2008, elevada y superó las expectativas de la entidad de rentas internas del país: “El Servicio de Rentas Internas (SRI) recaudó 971'694.922 dólares, entre el 6 de mayo y el 10 de septiembre de 2015, con la aplicación de la Ley de Remisión de Intereses, Multas y Recargos. Durante ese período, 1'107.162 contribuyentes se beneficiaron de la normativa y saldaron varias de sus deudas con la Administración Tributaria”.¹¹⁰ Todo esto durante los noventa días que contemplaba como término la aplicación de la ley.

Desde la óptica oficial, la justificación para la realización de este proceso de remisión de deudas consistía, en primer lugar, en la reactivación del aparato productivo y, en segundo, la competitividad de los distintos sectores productivos, para permitirles alcanzar los objetivos que contemplan el Plan de Desarrollo (después conocido como Plan Nacional del Buen Vivir) e insertar en la economía formal al mayor número de población económicamente activa.

3. Elementos que justifican la implementación de la remisión desde la perspectiva estatal

La remisión es una herramienta que utilizan los gobiernos de muchos países democráticos para cumplir con objetivos de orden fiscal y extrafiscal, figura activada en el Ecuador durante el período que va de 2007 a 2017 bajo unas premisas sustentadas por el gobierno (hubo un mismo gobierno durante este período) a través de los medios de comunicación públicos, mediante el uso de sus espacios legales en los medios privados, en el sitio web del Servicio de Rentas Internas y en los considerandos de las leyes que entraron en vigencia.

La primera justificación que propone el Estado es la legalidad vigente, cuyo primer considerando dice: “Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá, entre otros, por los principios de generalidad, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia

¹⁰⁹ Ecuador, *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*, Registro Oficial 493, Suplemento, 5 de mayo de 2015,

¹¹⁰ Gabith Quispe Fernández, Otto Arellano Cepeda, Edgar Rodríguez, Omar Negrete Costales y Kzandra Vélez Hidalgo, “Las reformas tributarias en el Ecuador. Análisis del periodo 1492 a 2015”, *Espacios*, vol. 40, n. ° 13 (2019): 20.

recaudatoria, y fomentará conductas ecológicas, económicas y sociales responsables”.¹¹¹ Asimismo, se refiere a otros artículos de la Constitución y a varios artículos del Código Tributario.

Otra de las razones que esgrime el oficialismo es que estos procesos se han llevado a cabo en multitud de países democráticos, con buenos resultados en recaudación, en términos de alentar el pago de la obligación principal (tributo) y en desahogo de los procesos judiciales que la morosidad concita:

Muchos países (México, Honduras, Colombia, Perú, España, Bélgica) han implementado amnistías tributarias como un método efectivo para obtener recursos financieros adicionales y minimizar los costos derivados de litigios en materia tributaria. El Ecuador también es partícipe de esta tendencia: en los últimos 25 años el extinto Congreso Nacional aprobó cuatro amnistías tributarias aplicables para los años 1992, 1997, 2007 y 2008.¹¹²

En el Ecuador ha habido varios procesos de amnistía o remisión tributaria a lo largo de los años, aunque es el gobierno del período analizado el que ha hecho uso más frecuente de este instrumento recaudatorio.

Otro argumento oficial se encuentra en las necesidades perentorias de recaudación y a la facilidad de conseguir recursos mediante el uso de este instrumento que ya consta en las leyes: “Que, es necesario recaudar de forma inmediata nuevos recursos económicos que permitan afrontar los desastres naturales acaecidos en el mes de abril de 2016 en varias jurisdicciones de las provincias de Manabí, Esmeraldas y otras jurisdicciones del país”.¹¹³ Y es que precisamente los datos sobre recaudación permiten al gobierno de turno manejar un discurso triunfalista sobre los resultados de estos procesos de condonación de deudas a morosos. En datos facilitados por el SRI y publicada por la prensa escrita, se indica:

La recaudación por la Ley de Remisión (exoneración de multas, intereses y recargos) que hasta el 14 de agosto llegó a \$ 943,3 millones apuntaló en 2015 los ingresos tributarios. La cifra, que casi duplica la proyección que había hecho el Servicio de Rentas Internas

¹¹¹ Ecuador, *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*, Registro Oficial 493, Suplemento, 5 de mayo de 2015.

¹¹² Alejandro Páez Vallejo, “¿Qué es la amnistía tributaria?”, *Pérez, Bustamante & Ponce*, 10 de abril de 2015, <https://www.pbplaw.com/es/que-es-la-amnistia-tributaria/>.

¹¹³ Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016*, Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.

(SRI) y que era de \$ 500 millones, fue pagada por 1'061.214 contribuyentes, de los cuales 91,84 % son personas naturales y 8,16 % sociedades.¹¹⁴

Cada ocasión en que se plantea un proceso de remisión tributaria la administración hace un cálculo de lo que podría recaudar, y recauda más de lo que predijo, de ahí que esgrima la elevada recaudación como uno de los grandes beneficios, ya que con ello por un lado obtiene de forma inmediata recursos financieros, y, por otro, al liberar las cargas accesorias disminuye la litigiosidad, lo que también ahorra recursos al fisco.

Sobre la finalidad de la remisión, en los considerandos de la Ley de remisión de intereses y multas de 2015 se sustenta que la solvencia que se derive de esta medida “se orientará de manera preferente a incrementar la productividad y competitividad de los sectores productivos que permitan alcanzar los objetivos del Plan de Desarrollo y de los grupos menos favorecidos, a fin de impulsar su inclusión activa en la economía”.¹¹⁵ Es decir, el Gobierno considera que cuando deja de cobrar unas cantidades que la ley establece como obligatorias, por un lado, y necesarias por el otro, beneficiará a la colectividad, con especial énfasis en los sectores más desfavorecidos. Lo que sería interesante en este contexto es que se expusieran indicando con suficientes evidencias cuáles serían esos beneficios. Habrá en este punto que señalar, que las dispensas tributarias -que se presentan en algunas figuras- tienen varios objetivos, pero su finalidad principal es la recuperación de dineros que de otro modo no ingresarían a las arcas públicas. Como sostiene Reinoso Velarde de una ardua investigación comparativa realizada en 2015:

La aplicación de la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos tiene un impacto positivo en la recaudación de tributos, porque permite regularizar y reducir la cartera vencida de la Administración Tributaria debe ser aceptada debido a que de acuerdo al análisis de datos obtenidos de la Administración tributaria, ya que al cumplir la meta de la Ley promulgada y al cumplir la meta interna de la administración en un 97%, evidencia un impacto positivo ya que así se pudo reducir la cartera vencida que mantiene la Administración tributaria.¹¹⁶

¹¹⁴ El Universo, “Ley de Remisión ayudó a superar meta recaudatoria”, *El Universo*, 29 de agosto de 2015, <https://www.eluniverso.com/noticias/2015/08/29/nota/5090339/ley-remision-ayudo-superar-meta-recaudatoria>.

¹¹⁵ Ecuador, *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*, Registro Oficial 493, 5 de mayo de 2015.

¹¹⁶ Reinoso Velarde, “Análisis del impacto recaudatorio de la Ley Orgánica de remisión de intereses, multas y recargos, período 2008-2015”, 74.

Es evidente que la cartera vencida constituye un problema no solo de carácter financiero, sino también de orden administrativo, ya que obstruye el sistema y atenta contra su buen funcionamiento.

Otro de los aspectos que desde los gobiernos se aduce como positivo es que estos eventos tienen capacidad para sacar a la luz a los grandes evasores fiscales de una nación, ya que este tipo de contribuyentes mantienen un largo historial de evasión y de opacidad, por lo que la administración tributaria puede identificarlos para futuras investigaciones, pero estos solo participarán si es que “hay un cambio o beneficio fiscal significativo, los grandes evasores de difícil identificación participarán en este tipo de programas”.¹¹⁷ Es decir, las personas naturales o jurídicas que adeudan cantidades importantes al fisco solo se verán estimuladas si en la acción de pago reciben beneficios jugosos para ellos mismos.

4. Elementos que tornan improcedente la remisión desde el análisis de esta investigación

Desde el análisis de esta tesis se sostiene que existe un conjunto de elementos que desaconsejan el uso de medidas de condonación de obligaciones tributarias contenidas en las denominadas leyes de remisión tributaria. Al respecto, vale indicar los siguientes:

En la primera justificación del Estado para hacer un proceso de remisión se encontraba el de que cumple con la legalidad. Sobre este particular hay que decir que las leyes de remisión tributaria, sobre todo al haberse convertido en una costumbre que se lleva a cabo con cierta periodicidad, tienen en su realización una orientación reñida con el precepto constitucional de igualdad, en vista de que, primero, vulneran el principio del Derecho tributario a la equidad, relacionado justamente con el principio constitucional de igualdad, ya que estas medidas benefician a un reducido número de contribuyentes, de hecho, a quienes no cumplen regularmente con sus obligaciones por una cuestión de cálculo financiero.

Por más que represente ventajas en la recaudación fiscal al promoverse el pago de la obligación principal, la amnistía tributaria rompe el equilibrio de las relaciones entre el Estado y la ciudadanía, al ofrecer beneficios concentrados en un reducido número de contribuyentes que no han cumplido con sus obligaciones de pago en las fechas establecidas en la normativa. En el Ecuador, como se ha señalado, se han llevado a cabo

¹¹⁷ Julio López Laborda y Fernando Rodrigo Sauco, “El análisis económico de las amnistías fiscales ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”, *Hacienda Pública Española*, n. °163 (2002): 126.

varias medidas de amnistía tributaria a lo largo de las últimas décadas, “conocidas en el Derecho tributario como remisión o condonación, contemplados en el ordenamiento jurídico como un modo de extinción de las obligaciones tributarias”.¹¹⁸

En este orden de ideas, debe primeramente plantearse de manera clara los destinatarios del beneficio. Al respecto, los agentes morosos no son habitualmente los pequeños empresarios, ni los pequeños contribuyentes, pues estos suelen ser cumplidos y responsables, temerosos de la ley. La amnistía expresada en leyes de remisión tributaria se dirige básicamente a aquellos sujetos obligados de mayor envergadura, los que defraudan al fisco a sabiendas, manteniendo deudas con el Estado durante años, sin que éste haya podido efectivizarlas. Por tanto, al permitirse que pocos contribuyentes - generalmente aquellos con mayor capacidad económica- paguen en condiciones ventajosas por la exclusión de cargas accesorias, se menoscaban los principios de equidad, igualdad y de eficiencia. Sobre este último postulado, al tolerarse el pago atrasado de las obligaciones tributarias mediante amnistías, que además se ven implementadas periódicamente, se trabaja en contra de la eficiencia de la entidad que cobra los tributos, pues su trabajo se hace más complejo al tener el gran contribuyente la certeza de que en un tiempo corto se generará una ley que condone ciertas obligaciones, por tanto, puede usar el dinero del fisco para financiar otras actividades a su favor e, incluso, inversiones, puesto que sabe que no habrá sanción sino más bien la liberación del pago de estas obligaciones (generalmente accesorias al tributo).

Además, al llevar a cabo eventos de este tipo con cierta regularidad, el gobierno no estimula conductas sociales y económicas responsables, como al efecto resulta ser la consigna detallada a nivel constitucional en esta materia. En el contexto indicado, quienes cumplen puntualmente con sus obligaciones y en muchos de los casos con gran esfuerzo, ven cómo el Estado premia a los morosos al incitar una dilación artificiosa en el pago del tributo, generando inconformidad y un evidente malestar por ese concreto accionar público, que sin duda poco abona al propósito de fortalecer la cultura tributaria en el país.

En este mismo sentido, según López Laborda y Rodrigo Sauco, las Administraciones públicas que se avienen en implementar este tipo de medidas para estimular a sus contribuyentes a pagar una parte de sus deudas tributarias lo que hacen es poner de manifiesto dos cosas: la incapacidad del Estado para la implementación de un sistema de recaudación fiscal, y su ineficiencia recaudatoria. “Este tipo de concesiones es

¹¹⁸ Almeida Reyes, “Análisis de la vulneración de los principios tributarios constitucionales en la creación y aplicación de las amnistías tributarias en el Ecuador”, 11.

cuestionado debido a sus efectos negativos con incidencia directa en los ámbitos sociales y económicos”.¹¹⁹ Los cuestionamientos se hacen desde varios sectores sociales, ya que los beneficiados son los grupos de poder económico, de ninguna manera el ciudadano de clase media, que es quien más impuestos indirectos paga y quien menos beneficios recibe del Estado, ya que, por un lado, no es demasiado pobre para beneficiarse de los bonos y los subsidios, y por el otro, no tiene suficiente capacidad económica para adeudarle al fisco cantidades importantes que lo hagan merecedor de la remisión.

Por otro lado, respecto al hecho de que estas medidas se aplican en otros Estados como Panamá, España, Honduras, Perú o Bélgica, es preciso mencionar que las economías de esos u otros países, son distintas a la nacional y, además, la cultura tributaria en esos contextos suele representar niveles de recaudación más favorables que los que plantea la realidad ecuatoriana. Por último, conviene subrayar que todas las leyes de amnistía resultan sospechosas en tanto consten dirigidas a beneficiar a grandes grupos de poder económico, como llega a advertirse por no pocos expertos en cada uno de estos países. La oposición a estas medidas llega a ser una cuestión de principios, al respecto podría indicarse esta tendencia en sectores políticos de línea socialdemócrata, no así en aquellas esferas de poder en las que ha predominado la ideología conservadora, generalmente partidaria de la puesta en marcha de este tipo de dispositivos.

En lo relativo a la alta recaudación que obtiene el gobierno cuando pone en marcha un proceso de remisión tributaria, el asunto estriba en que lo que se ha demostrado con las amnistías fiscales es que existe un pico recaudatorio durante el plazo que la ley establece para el efecto, sin embargo, esta no tiene ningún efecto probado sobre la dinamización de la economía ni respecto de la competitividad. En un estudio sobre la incidencia que la amnistía tributaria ha tenido en el área fiscal, realizado bajo el enfoque de la disuasión, se concluye que los montos de recaudación son efectivamente altos, pero en el corto plazo. Al respecto se sostiene:

Es importante mencionar que se ratifica la teoría de la disuasión en donde los contribuyentes optan por no cumplir con sus obligaciones analizando costo o beneficio. Se demuestra a su vez la teoría en la que se basa el estudio en donde los contribuyentes adoptan una cultura tributaria de impago que a largo plazo puede recibir la remisión sin tener ninguna sanción.

En el Ecuador el tema de amnistías tributarias se ve ligado a la elusión fiscal, recayendo directamente en el problema de equidad y justicia [...]. Los contribuyentes, en especial

¹¹⁹ López Laborda y Rodrigo Sauco, “El análisis económico de las amnistías fiscales ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”, 125.

las grandes empresas, prefieren evadir una obligación con el Estado, de esta manera al término de un tiempo la ley permite que se acojan a remisiones tributarias.¹²⁰

Reafirmando lo dicho, las leyes de remisión tienen como efecto estimular al contribuyente moroso, el que, por alguna circunstancia, fortuita o calculada, no ha cumplido con sus obligaciones en el plazo que manda la norma, y aprovecha esa ocasión extraordinaria para pagar.

Es preciso indicar que cuando el contribuyente se queda con el dinero que debe abonar al fisco, correlativamente obtiene una rentabilidad por el uso del mismo; en cambio, el Estado, al no recibir los recursos a tiempo, se ve perjudicado con evidente detrimento en la inversión y los gastos que debe hacer para cumplir sus obligaciones con la ciudadanía; pero, además, la realización de remisiones tributarias periódicas ha llevado al contribuyente moroso a calcular el beneficio que puede obtener dejando de pagar. En definitiva, el ciudadano que deja de pagar se beneficia dos veces: cuando no le penalizan por la falta de pago oportuno y cuando obtiene réditos del dinero que no es suyo y que usa a su libre albedrío. Y el Estado pierde dos veces: cuando deja de cobrar lo que le deben a tiempo y cuando condona intereses, multas y recargos para cobrar el principal muchos meses después que debió hacerlo, ya que no tuvo esos dineros en el plazo debido. Todo esto conlleva efectos especulativos tras una evaluación costo-beneficio que hace el contribuyente en términos financieros sobre la conveniencia o no de pagar oportunamente los tributos.

En esta parte puede, no obstante, también aseverarse, que la remisión tributaria podría llegar a beneficiar a un grupo de contribuyentes, aunque escaso en número, que no cumplió con sus obligaciones tributarias por cuestiones de insolvencia debida a alguna situación coyuntural, mas no por cálculo económico. Es el pequeño contribuyente que se halla expuesto al vaivén de la economía, al que el menor atisbo de crisis económica le afecta. En excepcionales circunstancias se podría decir que, la remisión tributaria podría ser positiva y mejoraría las relaciones entre el Estado y el ciudadano, puesto que, la llegada de alguna calamidad pública por desastres naturales, casos fortuitos que hayan sido imposibles de evitar, se podrían entender como presupuestos que, de alguna forma,

¹²⁰ Guido Gutiérrez, María Cornejo y Mariela Chango, “La amnistía tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal bajo la teoría de la disuasión”, *Publicando*, vol. 7, n. ° 23 (enero-marzo de 2020): 108-11.

justificarían la aplicación o implementación de medidas tributarias que perdonen las obligaciones principales, así como accesorias.

Finalmente, es necesario puntualizar que dichas medidas excepcionales deberían ser, de manera obligatoria, respaldadas de manera completamente técnica y, sobre todo, responsables, puesto que, dicho perdón, afecta directamente a todos y cada uno de los ciudadanos en la falta de, entre otras cosas, la no prestación, disminución o la baja calidad en la prestación de los servicios públicos.

Conclusiones

Una vez finalizada esta investigación sobre la figura de la remisión tributaria a la luz de concretas reformas al régimen tributario en el período 2007-2017, atribuidas a un mismo gobierno, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

1. Si bien la remisión tributaria es reconocida normativamente como un modo de extinguir la obligación tributaria, su activación supone necesariamente una sólida justificación para evitar distorsiones perniciosas que van en contra de la vigencia de principios materiales de la tributación, como es el caso del principio de igualdad.
2. Las razones que desde el planteamiento oficial se exponen para establecer medidas expresivas de remisión o condonación tributaria, no resultan suficientes para justificar tratos diferenciados que terminan beneficiando a contribuyentes morosos. El ánimo de incitar el pago del tributo, como obligación principal, tras el reconocimiento de la liberación del pago de cargas accesorias (en la mayoría de las veces) a aquél, y que vendrían a potenciar la recaudación (normalmente ante urgencias presupuestarias del gobierno de turno), no se compadece con la vulneración del principio de igualdad. Aminorar la litigiosidad y aligerar la carga procesal en vía administrativa o judicial no son motivos de suficiente peso para justificar tratos discriminatorios que provoca la implantación de este tipo de medidas.
3. La remisión tributaria como medida adoptada con relativa frecuencia en el país, ha alentado deliberadamente la dilación en el pago de obligaciones tributarias con el propósito de beneficiarse de una liberación en el pago de cargas tributarias accesorias a la principal. Esta situación ha supuesto premiar el incumplimiento de la obligación y debilitar la cultura tributaria.
4. La remisión tributaria usualmente activada conduce a actitudes especulativas de los contribuyentes hacia el pago del tributo, pues propicia a que éstos dilaten artificiosamente el cumplimiento de las obligaciones, para verse, en un momento no lejano, favorecidos por la liberación del pago de las cargas accesorias, en tanto que han rentabilizado los valores que por concepto del tributo no han sido entregados oportunamente al fisco con el perjuicio que esto implica para cubrir las necesidades públicas.

5. La remisión en los términos que se ha indicado y a la luz de la experiencia ecuatoriana delimitada en el período analizado, riñe con el propósito de fortalecer la cultura tributaria en el país, pues premia la morosidad devenida de ánimos especulativos, favoreciendo esencialmente a los contribuyentes de gran poder económico, de ninguna manera a los ciudadanos de clase media baja y baja, quienes cuando no pagan lo hacen generalmente por dificultades económicas y no por cálculos financieros.
6. De lo analizado, la figura de la condonación debería ser seriamente restringida en la normativa tributaria ecuatoriana para que los gobiernos de turno no acudan de cuando en cuando a leyes de remisión como figura comodín ante la escasez de recursos, que, por lo general, ha sido ocasionado por el mal manejo de las finanzas públicas.
7. Finalmente, el Ecuador necesita garantizar, mediante una reforma a su normativa, que la remisión tributaria sea utilizada jurídicamente y no políticamente, es decir, se necesita blindar u asegurar su implementación con candados temporales y específicos como, por ejemplo:
 - Para la implementación de la remisión tributaria se deberá solicitar al Servicio de Rentas Internas (SRI), los análisis e informes que respalden, en virtud del mérito, oportunidad y conveniencia, la necesidad de implantar esta medida. Dicho análisis deberá ponderar el posible detrimento de todos los principios constitucionales, con particular énfasis, a los principios de Igualdad, Igualdad Tributaria, Suficiencia Recaudatoria y Transparencia.
 - La implementación de esta figura jurídica –remisión tributaria– deberá respetar los plazos definidos por el Código Tributario, es decir, no podrá ser utilizada de manera periódica y sin haber agotado el plazo inquebrantable de 20 años, contados a partir de la sanción de la última remisión tributaria. De manera excepcional, luego de la suficiente justificación técnico jurídico, técnico económico y técnico financiero se podrá utilizar esta medida en situaciones de catástrofes naturales y casos fortuitos. Este último evento deberá obtener una calificación previa de la Asamblea Nacional que, en ninguno de los casos, podrá aprobar dicho evento sin contar, como mínimo, con las $\frac{3}{4}$ partes de los votos de la Asamblea Nacional.

- Los contribuyentes inscritos en cualquiera de los regímenes no podrán ser beneficiarios, en más de una oportunidad, de las leyes de remisión tributaria. En los casos excepcionales definidos en el ítem anterior, los contribuyentes podrán beneficiarse de la remisión tributaria, siempre y cuando: 1) Ante la máxima autoridad tributaria hayan justificado su incapacidad económica y financiera para cumplir con sus obligaciones tributarias; 2) Ante el Instituto Ecuatoriana de Seguridad Social no registren ningún proceso coactivo, sea este iniciado o suspendido por algún convenio de pago y, además, se encuentren al día con todas sus obligaciones patronales; y, 3) Se cuente con el certificado del Ministerio de Trabajo que certifique que, en los últimos 10 años, los interesados, así como sus representantes legales, no hayan sido sujetos de sanción alguna por parte de la mencionada entidad.

Bibliografía

- Almeida Reyes, María Fernanda. “Análisis de la vulneración de los principios tributarios constitucionales en la creación y aplicación de las amnistías tributarias en el Ecuador”. Tesis de pregrado, Universidad San Francisco de Quito, Quito, 2013.
- Alarcón Cabrera, Carlos. “Reflexiones sobre la igualdad material”. *Anuario de Filosofía del Derecho*, n. ° 4 (1987): 31-42.
- Alexy, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- Andrade, María Eugenia, y Cristian Chicaiza. *La amnistía tributaria*. Málaga: Centro de Estudios Fiscales, 2015.
- Armentia Basterra, Javier. “Amnistía fiscal: ética y legalidad”. *Zergak* 50 (2015): 79-90.
- Aristóteles. *Política*. Traducido por Julián Marías y María Araujo. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1951.
- . *Ética nicomáquea. Ética eudemia*. Madrid: Gredos, 1985.
- Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho tributario*. Lima: Jurista Editores, 2010.
- Brewer-Carías, Allan. “Los aportes de la revolución francesa al constitucionalismo moderno y su repercusión en Hispanoamérica a comienzos del siglo XIX”. *ARS BONI ET AEQUI*, n. ° 2 (2011): 111-42.
- Calderón Ruiz, Nelson Clemente. “Reforma al artículo 37 del Código Tributario eliminando a la remisión como modo de extinguir las obligaciones tributarias por desconocer el principio constitucional de igualdad”. Tesis de pregrado, Universidad Nacional de Loja, Loja, 2017.
- Carbonell, Miguel. *Los derechos fundamentales*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México / Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.
- . “La igualdad en la Constitución mexicana”. *Revistas Jurídicas*, diciembre de 2011. <https://revistas-juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11447/10490.pdf>.
- Carmona Cuenca, Encarnación. “El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista de Estudios Políticos*, n. ° 84 (1994): 265-85.
- Casás, José Osvaldo. *Los principios del Derecho tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons, 1999.

- Corte IDH. *Opinión Consultiva OC-18/03 sobre la Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados, Condición Jurídica y derechos de los Inmigrantes Indocumentados*. 19 de septiembre de 2003.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, 2008.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *El deber de contribución al gasto público: Principios que lo informan y derechos del contribuyente*. Ciudad de México: Porrúa, 2018.
- Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico*. Registro Oficial 392, Segundo Suplemento, 30 de julio de 2008.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico*. Registro Oficial 392, Segundo Suplemento, 30 de julio de 2008.
- . *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*. Registro Oficial 493, Suplemento, 5 de mayo de 2015.
- . *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016*. Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.
- El Universo. *Ley de Remisión ayudó a superar meta recaudatoria*. *El Universo*. 29 de agosto de 2015.
<https://www.eluniverso.com/noticias/2015/08/29/nota/5090339/ley-remision-ayudo-superar-meta-recaudatoria>.
- Elzéar Ortolan, Joseph Louis. *Explicación histórica de las instituciones del emperador Justiniano*. Barcelona: Imprenta de Tomás Gorchs, 1847.
- Ferrajoli, Luigi. "Igualdad y diferencia". En *Igualdad y no discriminación. El reto a la diversidad*, editado por Danilo Caicedo y Angélica Porras, 155-82. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2010.

- García Belsunce, Horacio. “La equidad y la proporcionalidad como base del impuesto”. En *Derecho tributario. Doctrinas esenciales 1936-2010*, Vol. I, editado por Susana Camila Navarrine, 248-71. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- García Etchgoyen, Marcos. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- García Pérez, Rafael. “El régimen tributario en las intendencias novohispánicas”. *Anuario Mexicano de Historia del Derecho* XI-XII, n. ° 11-12 (2000): 279-307.
- González García, Eusebio, y Ernesto Lejeune Valcárcel. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997.
- Gutiérrez, Guido, María Cornejo, y Mariela Chango. “La amnistía tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal bajo la teoría de la disuasión”. *Publicando 7*, n. ° 23(2020): 108-11.
- Heredia, Valeria. “22 reformas tributarias en casi una década en Ecuador”. *El Comercio*, 16 de noviembre de 2016. <https://www.elcomercio.com/actualidad/impuestos-ecuador-economia-sri-terremoto.html>.
- Höffe, Otfried. “La igualdad como principio de la justicia: Reflexiones filosóficas en tiempos de la globalización”. *Estudios de Filosofía*, n. ° 37 (2008): 247-66.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto. “El principio de igualdad”. En *Tratado de derecho tributario*, editado por Andrea Amatucci, 212-35. Bogotá: Temis. 2001.
- Liccardo, Gaetano. “Introducción al estudio del Derecho tributario”. En *Tratado de derecho tributario*, editado por Andrea Amatucci, 3-51. Bogotá: Temis, 2001.
- Lobo Torres, Ricardo. “Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, editado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres. Buenos Aires: Ábaco, 2005.
- López Laborda, Julio, y Fernando Rodrigo Saucó. “El análisis económico de las amnistías fiscales ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”. *Hacienda Pública Española*, n. °163 (2002): 121-56.
- Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Buenos Aires: De Palma, 2005.
- Margain Manatou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Ciudad de México: UASLP, 1979.
- Marín Elizalde, Mauricio. *Curso de derecho fiscal*, Vol. I. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007.

- Medina Salazar, Andrés. “La extinción de la deuda tributaria”. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez, 416-25. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional / Abya Yala, 2010.
- Montaño Galarza, César. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina”. En *Tópicos fiscales contemporáneos*, editado por Aimée Figueroa Neri. Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004.
- . “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”. *Foro*, n. °15 (2011): 43-70.
- Montero Traibel, José Pedro. *Derecho tributario moderno*. Vol. I. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1977.
- Navarro Coelho, Sacha Calmon. “El principio de legalidad. El objeto de la tutela”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, editado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, 343-74. Buenos Aires: Ábaco, 2005.
- Noguera Fernández, Albert. *La igualdad ante el fin del Estado social. Propuestas constitucionales para construir una nueva igualdad*. Madrid: Sequitur ediciones, 2014.
- ONU Asamblea General. *Declaración Universal de Derechos Humanos*. A/RES/217(3) A, 10 de diciembre de 1948.
- Páez Vallejo, Alejandro. 2015. ¿Qué es la amnistía tributaria? 10 de abril. <https://www.pbplaw.com/es/que-es-la-amnistia-tributaria/>.
- Peirano Facio, Jorge. *Curso de obligaciones*. Vol. VI. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1970.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda pública y Derecho tributario*. Vol. II. Bogotá: Temis, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio. “Los principios constitucionales del sistema tributario.” En *Teoría constitucional. Liber Amicorum en homenaje a Vladimiro Naranjo*, editado por Cristina Pardo Schlesinger y Carlos Parra Dussán, 113-44. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006.

- Quispe Fernández, Gabith, Otto Arellano Cepeda, Edgar Rodríguez, Omar Negrete Costales, y Kzandra Vélez Hidalgo. “Las reformas tributarias en el Ecuador. Análisis del periodo 1492 a 2015”. *Espacios* 40, n. °13 (2019): 1-21.
- Rabossi, Eduardo. “Derechos humanos: El principio de igualdad y la discriminación”. En *El derecho a la igualdad. Aportes para un constitucionalismo igualitario*, editado por Marcelo Alegre y Roberto Gargarella. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- Rawls, John. *La justicia como equidad. Una reformulación*. Barcelona: Paidós, 2002.
- Real Academia Española de la Lengua Española. *Diccionario de la lengua española*. 23.^a Madrid: Espasa Calpe, 2014.
- Reinoso Velarde, Alma. “Análisis del impacto recaudatorio de la Ley Orgánica de remisión de intereses, multas y recargos, período 2008-2015”. Tesis de maestría, Instituto de Altos Estudios Nacionales, Guayaquil, 2015.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art.31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- Robles Moreno, Carmen del Pilar. “La condonación en materia tributaria: aspectos críticos”. *Foro Jurídico*, n. ° 11 (2010): 226-33.
- Robles Moreno, Carmen del Pilar, y Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León. “Medios de extinción de la obligación tributaria distintos al pago”. *Actualidad Empresarial*, n. ° 203 (2010): 4-7.
- Saba, Roberto. “(Des)igualdad estructural”. En *El derecho a la igualdad. Aportes para un constitucionalismo igualitario*, editado por Marcelo Alegre y Roberto Gargarella. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- Sarlo, Oscar, y Jorge Collazo. *Esquema del derecho financiero*. Vol. I. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1978.
- Serrano, Enrique. “La teoría aristotélica de la justicia”. *Isonomía*, n. ° 22 (2005): 123-60.
- Sociedades Bíblicas Unidas. *La Santa Biblia, antiguos y nuevos testamentos*. Bogotá: Sociedades Bíblicas Unidas, 2003.
- Toscano Soria., Luis. “Igualdad de las partes en el proceso tributario”. *Novedades Jurídicas*, n. ° 42 (diciembre de 2009).
- Troya, José Vicente. *Lecciones de derecho tributario: con las últimas reformas*. Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015.

- Uckmar, Víctor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002.
- Valdés Costa, Ramón. *El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal*. Vol. I, de *Derecho tributario. Doctrinas esenciales 1936-2010*, editado por Susana Camila Navarrine. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Villavicencio Miranda, Luis. “Justicia social y el principio de igualdad”. *HYBRIS* 9 (2018): 43-74.
- Villegas, Héctor. *Manual de finanzas públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.