



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

LIBRO **CONMEMORATIVO**
POR LOS

50 AÑOS
DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

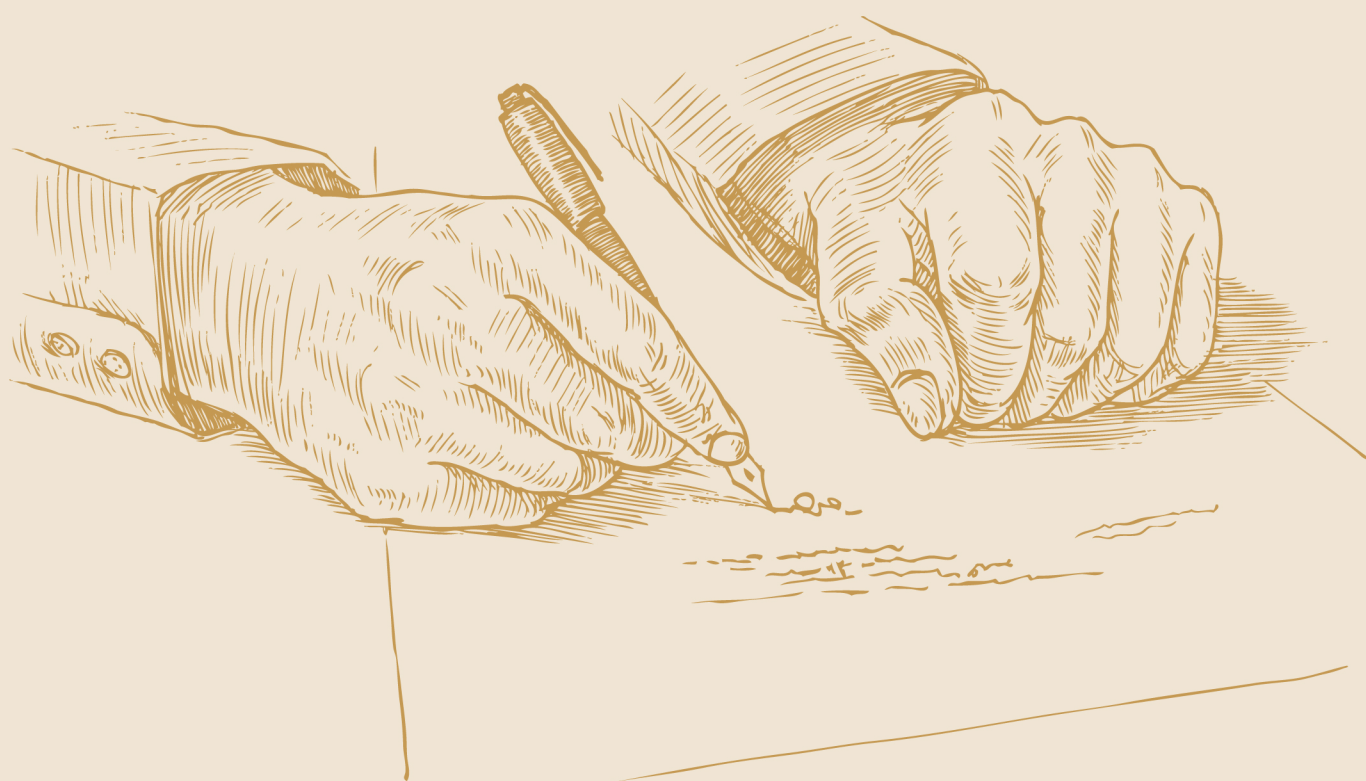


Colaboradores:



Diciembre | 2025

Instituto Ecuatoriano
de Derecho Tributario





LIBRO **CONMEMORATIVO**
POR LOS

50 AÑOS
DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Diciembre

2025



CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

Dr. José Suing Nagua
Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia

Comité editorial:

Marco Albán Zambonino
Paula Cabrera Hidalgo
Juan Francisco Martínez Castillo
Katty Muñoz Vaca

Entidades colaboradoras:

Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario
Women in Taxes Ecuador

Revisores:

Henry Aguayza
Alejandra Álvarez
Estefanía Carvajal
María Cobo Suárez
Carlos Ferrín
Gabriel Galán
Fernanda Gordillo
Sofía Gordillo
María Dolores Grijalva
María Denisse Izquierdo
José Miguel Ledesma
María del Cisne Ludeña

Víctor Murillo
Shariam Olmedo
Diego Pino
Juan Gabriel Reyes
Clara Karolina Romero
Carmen Simone
Edison Toro
Sandro Vallejo
Pablo Villegas
Darío Velástegui
Valeria Veloz

Diseño, diagramación y fotografía:

Edison Proaño Tello
Unidad de Relaciones Públicas y Comunicación Social CNJ

Impresión:

Unidad de Biblioteca, Gaceta Judicial y Museo CNJ
Gema Novoa Ramos



Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario
IEDT

Corte Nacional de Justicia

Libro conmemorativo por los cincuenta años del Código Tributario

Quito, diciembre de 2025

592 págs.; 21x29,7 cm.

ISBN: 978-9907-0-0356-7

CCD: 343 C827c

Catalogación en la fuente:

Biblioteca de la Corte Nacional de Justicia

Índice

PÁGS

Índice	3

Prólogo	9

César García Novoa

Presentación	15

Gustavo Durango Vela



ARTÍCULO HISTÓRICO	21

Breve Reseña Histórica de la Legislación Tributaria en el Ecuador y el Código Tributario	23

José Suing Nagua



DERECHO MATERIAL TRIBUTARIO	33

La Caducidad de la Facultad Determinadora de la Administración Tributaria: Un Desafío para la Seguridad Jurídica	35

Rosana Morales Ordóñez

Hacia una Nueva Definición de Tributo	47

Marco Albán Zambonino

Estudio de los Impuestos Ambientales en el Ecuador, como Gravámenes a las Actividades que causen Daños al Medio Ambiente	59

Marcy Alvarado Córdova

La Caducidad en el Ejercicio de la Facultad Determinadora en Materia Aduanera Fallos Relevantes	71

María del Cisne Ludeña González

Nómadas Fiscales: Desafíos Tributarios en la Era de la Movilidad Sin Fronteras	83

Paula Cabrera Hidalgo

Capacidad Contributiva en el Reconocimiento de Créditos Tributarios	95
Paola Valdivieso Cevallos	
Retos y Desafíos en la Determinación de Ingresos en los Casos de Acreditaciones Bancarias no Justificadas	107
Paúl Rengel Maldonado	
El Plan de Acción BEPS 12 y su Influencia en el Código Tributario	119
Henry Aguayza Rubio	
Derechos del Contribuyente en el Sistema Fiscal Ecuatoriano	129
María Fernanda Checa Granda	
Contribuciones Temporales: Análisis desde la Perspectiva del Derecho a la Seguridad Jurídica y el Derecho a la Propiedad	141
Andrea Moya Hidalgo	
Sin Perjuicio de su Publicación en el Registro Oficial. Atentado a la Seguridad Jurídica enfoque desde la Perspectiva del Comercio Exterior	153
María Gabriela Uquillas Iturralde	
La Aplicación de la Cláusula Antielusiva Interna del Código Tributario en los Convenios de Doble Imposición	167
Pablo Arias Aizaga	
La Caducidad de la Facultad Determinadora en el Código Tributario y la Jurisprudencia Ecuatoriana	177
Carmen Simone Lasso	
Obligación Tributaria sobre Utilidades Generadas por Compañías Foráneas Controladas por Residentes en Ecuador Reflexiones a 50 Años del Código Tributario Ecuatoriano	189
Juan Gabriel Reyes Varea	
Retroactividad de Normas Tributarias Favorables: Análisis Jurídico del Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno	201
Gianella Gallegos Santos	
Aplicación de la Inteligencia Artificial en los Procesos Administrativos y Judiciales Tributarios: Beneficios Potenciales y Consideraciones Críticas en el Contexto Latinoamericano	213
Elizabeth Grijalva Yerovi	
La Protección de Datos del Contribuyente en la Era de la Inteligencia Artificial	225
Paola Robalino Rosero	

La Capacidad Contributiva como Límite Material y Principio Rector en el Derecho Tributario Ecuatoriano	237
Shariam Olmedo Armijos	
La Calificación del Hecho Generador en el Derecho Tributario Ecuatoriano: Análisis desde la Doctrina de la Sustancia sobre la Forma y su Relación con el Debido Proceso y la Seguridad Jurídica	249
María Gracia Naranjo Ponce	
La Capacidad Contributiva como Límite Material y Principio Rector en el Derecho Tributario Ecuatoriano	263
Oswaldo Santos Dávalos	
La Compatibilidad entre la Irretroactividad y la Retrospectividad en Materia Tributaria: Una Perspectiva del Régimen Ecuatoriano	275
María Bernarda Carpio Frixone Jaime Pazmiño Jara	
La Inteligencia Artificial en la Determinación de Obligaciones Tributarias: Hacia un Mecanismo Cooperativo en Tiempo Real en Ecuador	285
Rafaela Molina Polo	
Evolución de la Institución Jurídica de la Esencia sobre la Forma en la Legislación Tributaria Ecuatoriana (Art. 17 del Código Tributario), y sus Límites en el Marco de la Seguridad Jurídica	297
Jaime Mejía Andrade	
Fines Extrafiscales de la Tributación	305
Juan Francisco Jaramillo Salgado	
Hacia la Seguridad Jurídico-Tributaria en el Ecuador: Sistema de Fuentes y Conceptos Esenciales	315
César Montaña Galarza	
Justicia Tributaria e Inteligencia Artificial: Simulación Procesal, Errores Algorítmicos y Garantías Necesarias	325
Katia Yépez Padilla	
La Extinción del Crédito Tributario del ISD: Ruptura de Legalidad y Vacío Normativo a Cincuenta Años del Código Tributario Ecuatoriano	337
Adamaris Moreta Pérez	

DERECHO **FORMAL TRIBUTARIO****349****La Transacción en Materia Tributaria en el Ecuador: A 50 Años de Vigencia del Código Tributario** 351

Diego Gordillo Cevallos

Las Vías de Impugnación en Materias Tributaria y Administrativa en el Ecuador, Diferencias Necesarias conforme la Ley 365

Juan Francisco Martínez Castillo

Suspensión del Procedimiento de Ejecución Coactiva y la Cesación o Reemplazo de las Medidas Cautelares 377

Mónica Heredia Proaño

Por qué no hay Silencio Administrativo en el Recurso de Revisión Tributario 389

Carlos Ferrín De La Torre

Principios del Régimen Tributario Ecuatoriano: Evolución Normativa y Lectura conforme a la Constitución del 2008 399

María Augusta Cevallos Sánchez

Verificación de Actos de Determinación y la Redeterminación Tributaria: Análisis Jurídico y Jurisprudencial 409

María Denisse Izquierdo Castro

La Impugnación Administrativa en el Código Tributario 421

Diego Pino Roditti

Devolución Tributaria por Pagos Indevidos en Ecuador: Límites a la Exigencia de Afectación Patrimonial o Enriquecimiento Injustificado 433

Kleber Izquierdo Castro

DERECHO **CONTENCIOSO TRIBUTARIO****445****La Oportunidad de Accionar en la Jurisdicción Contenciosa Tributaria: Normativa, Doctrina y Jurisprudencia** 447

Tania Jaramillo Luzuriaga

Diálogos Contemporáneos entre el Código Tributario y el Código Orgánico General de Procesos 457

Katty Muñoz Vaca

Medio Siglo de Transformaciones en el Principio Solve Et Repete 469

María Cristina Terán Orbea

Breves Comentarios sobre la Acción Objetiva en Materia Contencioso Tributaria 479

Cristina Escobar Albuja

El Control de Legalidad en el Contencioso Tributario 489

Juan Carlos Recalde Real

La Realidad Jurídica Ecuatoriana sobre el Derecho a Impugnar, en Sede Contencioso Tributaria 501

María Augusta Montaña Galarza

Fallos Contradictorios en la Conversión de Acciones de Impugnación a Pago Indebido 513

Víctor Murillo Ordóñez

Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina 523

José Miguel Ledesma

Seguridad Jurídica: El Rol de los Jueces en el Proceso Contencioso Tributario 533

Rodrigo Patiño Ledesma

Excepciones a la Ejecución Coactiva en Ecuador: Hacia una Reforma Clara del Código Tributario para Garantizar la Tutela Judicial Efectiva 545

Yael Fierro Guillén

**DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO****545****La Tridimensionalidad del Derecho Sancionador Tributario**

559

Iván Cevallos Zambrano

El Error en el Delito Tributario

571

Daniela Escobar Beltrán

Naturaleza y Avances del Derecho Sancionador Tributario en el Ecuador

583

Diana Guerrero Sigüenza

Prólogo

César **García Novoa**

Santiago de Compostela [España], octubre, 2025.

Recibo con incontenible satisfacción la invitación formulada por D. José Suing Nagua, Presidente de la Corte Nacional de la República del Ecuador, para elaborar el prólogo de esta publicación que conmemora los 50 años de vigencia del Código Tributario ecuatoriano. Vaya por delante mi agradecimiento por tan inmerecido honor.

Los cincuenta años de un Código Tributario no es una efeméride que haya que celebrar de manera protocolaria, sino que se trata de una circunstancia histórica que hay que valorar en toda su plenitud, teniendo en cuenta lo que un Código supone. Y es que celebrar el aniversario de una disposición de la entidad de un Código supone reconocer con satisfacción la pervivencia de una norma en el tiempo, que, más allá de su funcionalidad formal en el ordenamiento tributario ecuatoriano, responde a unos fines de gran relevancia jurídica.

La codificación es un fenómeno histórico que surge en el siglo XIX en el ámbito civil (también mercantil) y en el penal. Cuenta con antecedentes en la Edad Media en el ***Corpus Iuris Canonici***, que era la colección oficial de Decretales canónicas. Pero cuando realmente existe una codificación que pueda catalogarse como tal es en la Europa ilustrada de la segunda mitad del siglo XVIII. Dentro del pensamiento jurídico de la Ilustración, y, en especial, de acuerdo con el pensamiento liberal, un código es una ley de contenido homogéneo por razón de la materia, que, de forma sistemática y articulada, regula todos los problemas de la materia unitariamente acotada. Por eso, la codificación puede definirse como el instrumento, junto con el constitucionalismo, para el logro de la unificación jurídica y política de los nuevos Estados de régimen liberal. El Código es una ley, es expresión de la legalidad y, por tanto, es una superación de las recopilaciones al uso que incluían reglas y disposiciones del más variado origen, especialmente consuetudinario. Como señalaron TARELLO en Italia y SANCHEZ ROMAN en España, el constitucionalismo liberal de mediados del siglo XIX patrocinó la unidad legislativa a partir de

la codificación¹. Y esta unidad legislativa es el camino para la unidad nacional de manera que la codificación es un aliado del constitucionalismo soberanista.

Al mismo tiempo, la base ideológica de la codificación se sitúa en el racionalismo positivista de finales del siglo XIX y bebe en las fuentes del formalismo kantiano y del *Contrato Social* de ROUSSEAU. Como dice el mencionado TARELLO, el movimiento codificador es fruto de la convergencia de distintas ideologías jurídicas entre las que destacan PUFENDORY Y LIEBNIZ. Y, sobre todo, representa el encumbramiento del racionalismo jurídico de corte positivista. La codificación es fruto de una corriente intelectual que defiende que sólo puede calificarse como Derecho el derecho positivo. Frente a la Escuela Histórica, que definía el Derecho como “manifestación orgánica de la vida de los pueblos” y como un fenómeno histórico, producto del “espíritu del pueblo” (*Volksgeist*), el positivismo entiende que el Derecho es una creación racional del hombre².

Siendo estas las bases ideológicas del constitucionalismo, no es de extrañar que las mismas hayan permeado a la realidad de América Latina en el siglo XIX, y hayan servido de combustible a los procesos de independencia de los Estados latinoamericanos. Valga como ejemplo el Código Vélez Sarsfield en Argentina, vigente desde 1871 hasta 2015, cuando fue reemplazado por el Código Civil y Comercial de la Nación. La norma de Vélez Sarsfield representa la corriente codificadora en América donde los ordenamientos de derecho privado fueron mutando gradualmente hacia un nuevo paradigma liberal, en el cual, y como señaló PARISE “no se puede lograr una comprensión cabal del concepto de propiedad si no se entiende profundamente el fenómeno de la codificación”³.

Siendo esta la finalidad de la codificación en la teoría general del Derecho, la misma, como hemos dicho, surge en el Derecho Civil. Los primeros códigos son los Códigos Civiles. En la medida en que la codificación, históricamente, sirve a un paradigma basado en la defensa de la propiedad, es la codificación civil la que destaca por encima de todas las demás. Los Códigos Civiles clásicos se conciben en paralelo a la consolidación de las nuevas Constituciones. Y tales Constituciones eran los cimientos del edificio jurídico del Estado Liberal de Derecho y se asentaban en una posición garantista de la persona como portadora de derechos civiles, auténticos límites al poder del Estado. A partir de aquí, no resultaba muy complicado reconocer que debería asignarse al Derecho Civil la preferencia a la hora de fijar el estatuto personal del ciudadano, inatacable por el Estado. El Derecho Civil, como orden jurídico de la persona y defensor de la propiedad, era una suerte de “derecho de hombres libres”, cuyas reglas tendrían, en la época de la codificación, una significación cuasi “constitucional”. De esta manera, los Códigos Civiles, verdaderos instrumentos de vigorización del pensamiento liberal burgués, vendrían a encerrar un significado de “constituciones sociales”, base del nuevo orden jurídico.

Y en sus inicios, también los Códigos Tributarios eran resultado directo del constitucionalismo y del sometimiento de la tributación al orden constitucional. Así ocurre en el Ecuador, donde la tributación se sujeta a los parámetros de la Constitución de Montecristi. Por un lado,

¹ SANCHEZ ROMAN, F., *La Codificación Civil en España en sus dos períodos de preparación y consumación*, Madrid, 1890, págs. 13 y 14. También TARELLO, G, *Cultura jurídica y política del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1995, pág. 50.

² TARELLO, G, *Cultura jurídica y política del Derecho*, op. cit., págs. 50 y 51.

³ PARISE, A., “El paradigma liberal de la propiedad y la codificación decimonónica en la República Argentina”, *Autoctonía, Revista de Ciencias Sociales e Historia*, Vol. VI, n° 1, 2022, pág. 4.

a la legalidad de la imposición. El artículo 120,7 de la Constitución de Ecuador atribuye como función propia de la Asamblea Legislativa “crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”. Esta legalidad, entendida como **reserva de ley**, sería un principio puramente formal, una **norma sulla normazione**, cuya virtualidad se limitaría a prohibir la intervención del reglamento en determinadas materias y cuya justificación sustantiva radicaría en el principio democrático que exige que, respecto a esas materias (generalmente, la libertad y propiedad), las concretas intervenciones del poder público se lleven a cabo a través de manifestaciones de la voluntad popular. En relación con la materia tributaria, la suprema expresión de esta regla es el llamado principio de **autoimposición**, que justificaría que la creación del tributo y la regulación de sus elementos esenciales tengan lugar a través de una norma con rango de ley, en tanto de esta forma se garantiza que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia.

La visión formalista de la reserva de ley hace referencia a la existencia de una serie de elementos del tributo (los que podríamos definir como “elementos sustanciales”) que, por mandato constitucional, sólo pueden regularse a través de una norma con rango de ley formal. Pero si pretendiésemos vincular el fenómeno de la codificación a una explicación formal del principio de reserva de ley, la explicación sería claramente insatisfactoria. Podríamos decir que existen aspectos del tributo reservados a la ley, pero difícilmente podríamos referir esa reserva a la codificación.

Esto es, difícilmente la reserva de ley formal puede ser reserva de ley codificadora. Y ello, a pesar de que, en España, el Tribunal Constitucional se ha referido a la existencia de **materias de derecho codificado** (por ejemplo, en la sentencia 76/1992, de 14 de mayo) pero sin que se pueda hablar de una ley formalmente codificadora. Para que la reserva legal se aplicase al fenómeno de la codificación, debería de existir en la Constitución una especie de reserva de ley codificadora, bajo la fórmula de una **norma sulla normazione**. Pero los Códigos tributarios se recogen en leyes ordinarias, que adolecen de falta de cualquier resistencia a su derogación, por lo que pueden ser modificadas por cualquier ley ordinaria posterior. Por eso la relación entre la reserva de ley y la codificación debe establecerse en el terreno de lo sustancial. La reserva de ley se vincula a la seguridad jurídica y el fenómeno codificador está, también, al servicio de la seguridad.

En efecto, en materia tributaria, a diferencia de lo que ocurre en el orden civil, la codificación está al servicio de asegurar la certeza y la seguridad jurídica. En especial, en su vertiente de seguridad jurídica material. La seguridad material de la norma jurídica es la que propicia la certeza del Derecho.

Y es en estos imperativos de certeza donde encuentra su justificación hoy en día el principio de reserva de ley, como también son razones de seguridad jurídica las que justifican la codificación. Si aceptamos que el principio de reserva de ley responde a las exigencias de tipicidad, y que la tipicidad es un requisito de **lex certa** en ordenamientos de injerencia como el tributario y el penal, la reserva de ley tiene una función esencial de certeza y seguridad jurídica. En estos ámbitos, la ley establece los supuestos de injerencia, fijando taxativamente los presupuestos de hecho que legitiman la exigencia del tributo.

Pero la ley no es sólo expresión de certeza, sino que, además la ley debe ser de una determinada forma: debe tener ciertas características que garanticen que estemos ante una

ley segura. En este punto juega un papel crucial la exigencia de claridad de la norma. Aunque la claridad de los conceptos ha sido una cuestión que se ha venido tratando, desde una perspectiva puramente aséptica, en el marco de las llamadas “ciencias o doctrinas de la legislación” (*Gesetzgebungslehre*) el Tribunal Constitucional español ha vinculado la buena técnica legislativa con la seguridad jurídica. Así en la sentencia 46/1990, de 15 de marzo, señala que “la exigencia del art. 9, 3, relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas...” (FJ 4º). Posteriormente, en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre destacaría lo importante que es “el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación o un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos; ...puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia” (FJ 8º).

Por lo que cabe afirmar que una de las manifestaciones de la seguridad es la claridad y estabilidad del mandato tributario, directamente relacionado con la técnica legislativa. Y la codificación coadyuva a la claridad de la norma, en tanto está al servicio de la sistematicidad y, por tanto, al servicio de su cognoscibilidad objetiva. En especial porque, al fomentar la unidad legislativa, proponiendo reglas de alcance común a todos los tributos, combate la dispersión, fruto de la proliferación legislativa. Al mismo tiempo, la codificación refuerza la estabilidad de las disposiciones del ordenamiento, frente a las frecuentes alteraciones normativas y la proliferación de cambios legales.

Lograr la sistematicidad y estabilidad de normas comunes a todos los tributos en aplicación de exigencias de seguridad jurídica, ha sido el fundamento de las experiencias codificadoras en España (con la Ley General Tributaria de 1963, derogada por la Ley 58/2003), en el resto de Europa (*Abgabenordnung* u Ordenanza Tributaria Alemana o *Livre des Procédures Fiscales* en Francia) y en buena parte de los países de América Latina. Como se ve, no se trata de normas formalmente autocalificadas de códigos, ni siquiera de leyes generales, sino, que como señala CUBERO TRUYO, podrá catalogarse como norma codificadora todo conjunto normativo-tributario con vocación de incorporarse de manera estable y permanente en el ordenamiento jurídico, que incluya reglas generales aplicables a todos los tributos⁴.

Y es por eso que, al igual que la codificación sirve a la seguridad jurídica, uno de los elementos más evidentes de inseguridad es lo que SOLER ROCH ha denominado **descodificación**⁵. Podemos entender como **descodificación** el proceso de erosión de las normas tributarias codificadoras a través su continuo y progresivo vaciado.

⁴ CUBERO TRUYO, A., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 94 a 96. En el mismo sentido, RAMALLO MASANET, J., “Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado” (S. del T.C. 76/1992, de 14 de mayo), *Crónica Tributaria*, n° 64, 1992, pág. 136.

⁵ SOLER ROCH, M.T., “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, op. cit., pag. 18.

Son muchas las causas que han conducido en diversos países a este proceso descodificador, que viene a erosionar la unidad legislativa lograda con los códigos tributarios. Principalmente, la inflación de normas, fruto de un desmedido afán legislador, dentro de lo que se ha venido llamando **legislación propaganda**⁶. Así, el fenómeno de la proliferación legislativa es una de las causas de producción de incertidumbre jurídica en nuestros días. Lo ha destacado ISENSEE, al decir que la excesiva proliferación de normas tributarias y, consiguientemente, la dificultad para determinar el régimen de vigencias y derogaciones hace que el contribuyente no conozca la ley fiscal que le es aplicable⁷. Y, por tanto, sume al obligado tributario en un escenario de inseguridad.

El problema de la excesiva proliferación normativa no tiene sin embargo una fácil solución jurídica. Y no tan sólo por lo difícil que es concretar cuándo la aprobación de un determinado número de normas alcanza el nivel de una proliferación intolerable. Sino porque, ante la evidencia de una excesiva promulgación de normas sólo cabe, en la mayoría de los casos, una mera repulsa, ya que no resulta posible desde el punto de vista estrictamente constitucional formular reparo alguno. Es aquí donde adquiere una importancia trascendental el Código como instrumento de lo que hemos denominado **moldes normativos generales**, de manera que el Código serviría como elemento de referencia y dique de contención frente a esa práctica disgregadora, fruto de la motorización legislativa.

Si bien las modificaciones destinadas a mejorar el ordenamiento no sólo son admisibles sino necesarias (la estabilidad no puede invocarse para perpetuar defectos normativos), un exceso de producción de normas modificativas puede ser incluso más peligroso para la seguridad jurídica del contribuyente que los defectos que tales normas modificativas vendrían a paliar. Y es que uno de los componentes más importante del principio de seguridad jurídica es la estabilidad del Derecho o continuidad del Derecho Tributario, en palabras de NEUMARK. En esta estabilidad radican los más elementales presupuestos para generar un clima de confianza⁸, hasta el punto de que, en los sistemas anglosajones, la seguridad jurídica conecta directamente con la idea de continuidad histórica del Derecho⁹. Aunque la resistencia de las normas jurídicas a su alteración cristaliza en diversas manifestaciones todas ellas gobernadas por la tendencia del Derecho a la permanencia (irretroactividad, cosa juzgada, derechos adquiridos...) vamos a centrarnos ahora únicamente en el dato de que la promulgación de excesivas normas modificativas añade un **plus** de inseguridad, al contravenir en mayor o menor medida, la estabilidad del ordenamiento y generar incertidumbre en torno a la determinación del derecho vigente. En unos casos, porque ello conlleva provisionalidad en la disciplina de los

⁶ DESDENTADO BONETE, A., "La legislación como propaganda", *La Ley*, n° 7090, 2009, pag. 3. A las leyes propaganda también se ha referido FERREIRO LAPATZA, J.J., "Reflexiones sobre Derecho Tributario y técnica jurídica", *Civitas, REDF*, n° 85, 1995.

⁷ ISENSEE, J., cita la vieja máxima de Tácito, *corruptissima re publica plurimae leges*, y señala que la inseguridad producida por una excesiva producción de normas acaba por afectar también a los aplicadores del Derecho, provocando, incluso para los tribunales, una erosión en el principio iura novit curia, "Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale", trad. de M.C. Fregni, *Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.*, junio, 1996, Año LV, n° 2, pag. 297.

⁸ Según NEUMARK, F., "La continuidad del Derecho tributario también repercutirá favorablemente por lo general desde un punto de vista sicológico-fiscal: cuanto más larga sea la vida de una determinada figura o técnica impositiva, tanto más se acostumbrará el contribuyente a ella"; *Principios de la imposición*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1994, pág. 433. Sobre el tema, CASAS, O.J., "Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria", *Revista Latino Americana de Derecho Tributario*, n° 6, 1998, pag.32.

⁹ PEREZ-LUÑO A., "La seguridad como función jurídica", *Funciones y fines del derecho: estudios en homenaje al profesor Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia, 1992, pág. 284.

institutos tributarios. En otros, porque las constantes variaciones del régimen tributario de determinadas manifestaciones de riqueza imposibilitan una mínima confianza del contribuyente a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Pero también respecto al exceso de producción de normas modificativas cabría decir lo mismo que lo que se ha señalado con relación al exceso normativo en general; salvo algún caso concreto, no es controlable constitucionalmente. Entre esos casos concretos creemos, sin embargo, que sí cabría someter al oportuno control jurisdiccional aquellas modificaciones que, proyectándose sobre distintas partes y sectores del ordenamiento, aparezcan incluidas en una única norma. O, lo que es lo mismo, sí cabría desde nuestro punto de vista, someter a control de constitucionalidad por violación del principio de seguridad jurídica aquellas dispersiones normativas provocadas por un acto normativo-legal que fuese jurídicamente localizable. Y ello porque del orden constitucional no se deriva una directa imposición de estabilidad, ya que la seguridad jurídica no incluye un derecho al mantenimiento de un determinado régimen jurídico, pero sí una exigencia de *inestabilidad ordenada*, de forma que la inestabilidad que no observe un cierto orden podría ser tachada de inconstitucional.

Y frente a ese riesgo de inestabilidad, el principal instrumento de que dispone la seguridad jurídica es, precisamente, la codificación. La codificación tributaria, superados los orígenes históricos del concepto, es hoy una exigencia que, desde el punto de vista de la técnica legislativa, se traduce en un requisito de estabilidad y claridad, y desde el punto de vista sustancial, constituye una garantía de seguridad jurídica en un ordenamiento de injerencia como el tributario.

Por eso es importante que Ecuador tenga un Código Tributario y que, en aras de la estabilidad y de la seguridad jurídica, lo haya mantenido vigente durante cincuenta años. Código que, como corresponde a las normas de su condición, tiene vocación de dotar de sistematicidad al ordenamiento jurídico tributario de Ecuador. Se trata de una circunstancia histórica que merece una conmemoración de la manera más solemne posible. Y no hay solemnidad mayor dentro de los cánones académicos que la publicación de un libro de calidad, como el que tengo el honor de prologar.

La obra incluye trabajos que tratan sobre todos los grandes tópicos que incluye un código tributario, sean principios, derechos o categorías. También el elenco de autores reúne a lo más granado de la doctrina tributaria ecuatoriana. Estamos pues, ante una obra imprescindible. Y ello tanto por su temática, al ir unida a un hito conmemorativo trascendental para el Derecho Tributario ecuatoriano. Como por su contenido, al compendiar 50 autores de primer nivel sobre los temas claves de la fiscalidad actual.

Nada mejor que celebrar los 50 años del Código Tributario del Ecuador con un libro como este, cuyo prólogo me siento muy honrado en redactar. Pero lo importante en un honor no es recibirlo sino obrar de manera que uno se haga acreedor a merecerlo. No tengo la seguridad de haber estado a la altura con este prólogo. Lo que sí tengo es la certeza absoluta de mi agradecimiento a mis amigos ecuatorianos. Porque ya se sabe que la gratitud es la memoria del corazón.

Presentación

Gustavo **Durango Vela***

Juez de la Corte Nacional de Justicia (Quito), octubre, 2025.

Con motivo de los 50 años de la promulgación del Código Tributario, la Corte Nacional de Justicia en colaboración con Woman in Taxes Ecuador, como parte de la cooperación académica interinstitucional que mantienen, tuvo la brillante idea de editar la obra que hoy presentamos, para con ella conmemorar su vida en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. A esta iniciativa de tan alta trascendencia para los juristas tributarios, se unió el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, quien apoyó con el concurso “Nuevas Voces Tributarias”, en el que se dio la oportunidad a jóvenes talentos de formar parte de estas páginas que marcan un hito en el estudio de las instituciones jurídicas, no sólo en esta importante materia, sino que diría a nivel general.

En este contexto, me han conferido el gran honor, inmerecido por cierto, de que presente la obra “Libro conmemorativo por los 50 años del Código Tributario”, que es fruto del trabajo de juristas que provienen de la academia, las administraciones tributarias, los abogados en libre ejercicio profesional y por supuesto, los jueces quienes tiene a cargo tutelar la justicia contencioso tributaria, es decir, plasman su posición jurídico-doctrinaria a partir de su experiencia y segmentos profesionales.

Quisiera empezar haciendo algo de historia sobre lo Contencioso Tributario en el país; quizá su primer esbozo fue la creación del Consejo de Estado por la Constitución de la República de 1946, organismo de amplísimas competencias y muy difusa conformación, lo integraban 11

* Doctor en jurisprudencia, Especialista en Derecho Tributario, Juez Nacional de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Quito.

Vocales de diferentes fuentes, si bien su principal función fue el control constitucional, también de refilón se le atribuyó competencia para conocer y resolver las cuestiones contencioso administrativas, entre las que se consideraron a las tributarias; pero es fácil entender que un órgano como ese, no tuvo el dinamismo ni la capacidad técnica para resolver ni siquiera las primeras, mucho menos las de carácter tributario.

Es en junio de 1959, durante el Gobierno del Dr. Camilo Ponce Enríquez, que se expide el Decreto Ley de Emergencia que crea el TRIBUNAL FISCAL, organismo jurisdiccional independiente tanto de la administración pública como de la propia Función Judicial, con jurisdicción y competencia para conocer de los temas tributarios a nivel nacional, expedición que lo hemos considerado como el punto de partida para el nacimiento del DERECHO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR, lo interesante o *sui generis* del caso, es que 4 años más tarde, el 25 de junio de 1963, en el gobierno del Dr. Carlos Julio Arosemena, se expide mediante otro Decreto Ley de Emergencia el CÓDIGO FISCAL que viene a sistematizar las instituciones jurídicas y establece, con mayor claridad y precisión las competencias del Tribunal Fiscal, con la particularidad de que a sus sentencias se les otorga la categoría de precedente de aplicación para casos similares.

La Asamblea Constituyente de 1968 crea el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al que se le otorga competencia (a nivel nacional) para conocer y resolver de las impugnaciones en contra de cualquier acto administrativo, incluso las determinaciones de responsabilidad civil o administrativa emitidas por la Contraloría General del Estado que, como anécdota, hasta ese entonces lo conocía el Tribunal Fiscal.

Su aplicación tuvo rigor hasta que el General Guillermo Rodríguez Lara, Presidente de la República del Ecuador, mediante Decreto Supremo No. 1016-A, publicado mediante Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975, expide el Código Tributario que ha sido libro de consulta y modelo para el resto de países de América, no por nada, estamos celebrando 50 años de su expedición, en palabras de José Vicente Troya Jaramillo se consolida como un: *“texto legal de gran perfección y que constituye un innegable avance en la legislación del ramo.”* Destaca aspectos como el hecho de que *“El mérito de este Código comienza por su designación. La expresión fiscal es muy amplia, pues, se refiere de modo general al fisco y a su órbita financiera. El Código Tributario es única y exclusivamente el Código de los Tributos.”*

En esencia, la creación de este nuevo cuerpo normativo supuso un antes y un después dentro de la esfera legal, en términos del referido jurista Troya Jaramillo *-purifica la competencia del Tribunal Fiscal-*, su regulación queda estructurada en cuatro libros que divide la parte sustantiva tributaria, los procedimientos tributarios, del procedimiento contencioso y del ilícito tributario. Está tan bien elaborada su propuesta filosófica que, siendo la imposición fiscal una materia de continuos cambios (no menos de 2 al año, en los últimos 10); de los cuatro libros referidos, se hallan casi intactos dos de ellos, el I: de lo “sustantivo tributario”, referente las disposiciones que contiene el Código Tributario prevalecen en su ámbito de aplicación,¹ sus

¹ Código Tributario, art. 1, versión de 1975.

disposiciones alcanzan a todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sean nacionales o seccionales a los principios fundamentales de la tributación en el Ecuador, sus conceptos básicos, vinculado íntimamente al Derecho Tributario Constitucional; analiza los cuatro elementos de la relación jurídica tributaria: ley, sujeto activo, sujeto pasivo y hecho generador cuya concurrencia real y efectiva da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; comprende además, las facultades de las administraciones públicas tributarias (central, seccional y de excepción); y el II Libro, referente a los procedimientos en vía administrativa, como reclamos, recursos de reposición (derogado posteriormente) y revisión, como también las consultas y del procedimiento de ejecución o coactiva. Los otros dos libros han sido prácticamente cambiados en su integridad.

Como es sabido, el Código Tributario vino a llenar lagunas y vacíos que se venían advirtiendo durante los 12 años y medio de la vigencia del Código Fiscal; y ante la denominada <<*gran reforma tributaria*>>; en este cuerpo legal con rango de ley orgánica desarrolla y perfecciona los sistemas tributarios y evidentemente se compilan con un mejor orden las instituciones que conforman el Derecho Tributario ecuatoriano, que hasta entonces se encontraban en leyes especiales e inclusive en decretos.²

Reseñar el contenido de la obra jurídica que ahora presentamos, no es una misión sencilla, pues sus páginas reflejan el compromiso continuo de los letrados estudiosos de los tributos que, con sus reflexiones sobre los temas actuales, promueven el debate jurídico que encuentran muchas veces las soluciones, en las instituciones jurídicas primigenias contenidas en el cincuentenario Código Tributario.

Así, “50 años del Código Tributario” en su **primer eje -carácter sustantivo-**, contenido como ya se dijo, en el *Primer Libro*; sección sobre la que los articulistas abordan aspectos históricos y elementales del Código Tributario, como los fines extrafiscales de la tributación, la seguridad jurídico-tributaria a través del sistema de fuentes y conceptos esenciales; la retroactividad de normas tributarias favorables, enfocado en la tarifa del impuesto a la renta para sociedades - *art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno*-; una mirada a la compatibilidad entre la irretroactividad y la retrospectividad en materia tributaria y por otro lado, la capacidad contributiva en las determinaciones directas, presuntivas y en los créditos tributarios.

También se presenta un enfoque jurídico sobre una nueva definición de tributo; de los sujetos pasivos en la normativa tributaria y varios ensayos sobre el tan controversial art. 17 del Código Tributario, su evolución como institución jurídica y, sus límites dentro de la esfera de la seguridad jurídica y el debido proceso cuando se aplica el criterio de la esencia sobre la forma.

Encontramos interesantes análisis sobre las contribuciones temporales enfocado a la seguridad jurídica y el derecho a la propiedad privada, los impuestos ambientales y gravámenes a las actividades que causen daños al medio ambiente; la extinción del crédito tributario del

² Durango Vela Gustavo, “Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana”; Edipcentro, Primera Edición, Ecuador, 2010, pág. 81-90.

ISD y sus consecuencias económicas y uno referente a la ruptura de legalidad y vacío normativo en cincuenta años del Código Tributario ecuatoriano.

Asimismo, se ha expuesto con mucho acierto, el marco de la fiscalidad internacional en que se establece la influencia de Plan de Acción BEPS 12 en el Código Tributario y los desafíos de la aplicación de la cláusula antielusiva interna en los CDI; el estudio de la obligación relativa a utilidades generadas por compañías foráneas controladas bajo la aplicación de CDI y el reto que genera la tributación de los sujetos conocidos como nómadas fiscales.

En su **segundo eje -carácter formal-**, contenido en el *Segundo Libro*; agrupa la estructura procedimental administrativa, es decir, aquella que se refiere a la gestión tributaria, la actuación del ente público de control tributario al ejercer sus facultades tributarias y demás reglas que rigen los procesos netamente administrativos.

Sobre la actividad reglada de las administraciones tributarias, los distinguidos autores presentan en sus opiniones expertas, el principio de publicidad de las normas como elemento esencial de la seguridad jurídica en materia tributaria enfocado al comercio exterior; los derechos de los contribuyentes en nuestro sistema fiscal y la protección de datos del contribuyente en la era de la inteligencia artificial; y los principios del régimen tributario previstos en la Constitución de la República del Ecuador.

Se reflexiona sobre el ejercicio de la facultad fiscalizadora, se analiza un análisis jurídico de los actos de determinación y redeterminación tributaria; los problemas en la determinación de ingresos en los casos de acreditaciones bancarias no justificadas y como un tópico contemporáneo se propone a la inteligencia artificial como un mecanismo cooperativo en tiempo real en Ecuador en los procesos de determinación de obligaciones tributarias; se extrapola la importancia de la figura de caducidad del ejercicio de verificación de los tributos internos y aduaneros por no practicarse dentro de su límite de tiempo; agotamiento concebido como un desafío a la seguridad jurídica desde la perspectiva doctrinaria y jurisprudencial.

La obra contiene ensayos sobre los mecanismos de impugnación ante la propia autoridad tributaria; las diferencias entre las materias tributaria y administrativa en el Ecuador; cómo se da la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva y la cesación o reemplazo de las medidas cautelares; y algunas justificaciones por las que no tiene efecto el silencio administrativo en el recurso de revisión de carácter tributario.

De igual manera se brinda explicaciones sobre el pago indebido y el derecho de devolución, enfocado como un límite a la exigencia de afectación patrimonial o enriquecimiento injustificado; y, finalmente, se ofrece un espacio a la innovación en materia fiscal de los modos de extinción de la obligación tributaria, la transacción, incorporada a la legislación ecuatoriana el 29 de noviembre de 2021.

El **tercer eje** de “50 años del Código Tributario” *-proceso contencioso-*, contenido en el *Tercer Libro* contiene la estructura procedimental jurisdiccional, es decir la administración pública tributaria, baja de su pedestal y se convierte en una parte en el proceso litigioso (siempre demandado) que ha de evacuarse ante los órganos encargados de administrar justicia en el

Ecuador (los 6 Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, advirtiendo que el de Loja, Ambato y Portoviejo tienen la condición también de Contencioso Administrativo). Debe advertirse que este proceso jurisdiccional tiene la condición de *cuasi oficioso*, y esto en razón del “control de legalidad” que les corresponde por disposición expresa del art. 273 del Código Tributario (actual 300 del COGEP).

Sobre este tema estructural, se han destinado diversos trabajos académicos que son parte de la obra que presentamos, relacionados a la transición del Código Tributario al Código Orgánico General de Procesos, el rol de los jueces en el proceso contencioso tributario como garantes de la seguridad jurídica; el ejercicio del control de legalidad, facultad exclusiva de la tutela de la justicia contencioso tributaria y uno sobre la justicia tributaria e inteligencia artificial: simulación procesal, errores algorítmicos y garantías necesarias.

Se plantea problemáticas sobre la realidad jurídica del derecho a impugnar; la oportunidad de accionar en la jurisdicción contencioso tributaria; normativa, doctrina y jurisprudencia; fallos contradictorios en la conversión de acciones de impugnación a pago indebido; la presentación de excepciones al proceso coactivo, ¿Quién tiene la potestad de recibir la demanda: SRI o Tribunal?; y la aplicación de la inteligencia artificial en los procesos administrativos y judiciales tributarios: beneficios potenciales y consideraciones críticas en el contexto latinoamericano.

Igualmente, se presentan breves comentarios sobre la acción objetiva en materia contencioso tributaria; y un repaso de las transformaciones en el principio *solve et repete* en medio siglo y se efectúa un repaso por la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y su incidencia en materia tributaria.

Finalmente, el **cuarto eje** –sancionatorio– contenido en el *Cuarto Libro*, aborda lo relacionado con el ilícito tributario, en cuanto se enmarquen dentro de las infracciones catalogadas como contravenciones y faltas reglamentarias de carácter administrativo, por tanto, sancionadas por las autoridades tributarias; pues el delito tributario al estar sujeto a los principios del derecho penal, se sustancia por las reglas del proceso penal contempladas en el Código Orgánico Integral Penal (COIP).

Esta última sección de la obra nos sumerge en el entendimiento del derecho tributario punitivo, ponen a nuestro alcance la naturaleza y avances del derecho sancionador tributario en el Ecuador; la tridimensionalidad del derecho sancionador tributario y el error en el delito tributario [44, 13, 36].

Esta compilación de trabajos académicos, se presenta como una herramienta valiosa para todas aquellas personas que se encuentra interesadas en explorar el fascinante campo de la tributación, pues los articulistas han abordado con prolijidad y experticia los temas que se ha reseñado en líneas superiores, a quienes felicito por su espléndida labor, dedicación y desarrollo de las instituciones tributarias que integran el sistema de justicia ecuatoriana e invito al lector a revisar sus páginas para expandir su conocimiento en incluso el debate jurídico.





ARTÍCULO HISTÓRICO



CONTENIDO



ARTÍCULO HISTÓRICO

Breve Reseña Histórica de la Legislación Tributaria en el Ecuador y el Código Tributario

José Suing Nagua*



RESUMEN

La evolución de la legislación tributaria ecuatoriana de los últimos sesenta años se articula alrededor de tres hitos centrales: la creación del Tribunal Fiscal en 1959, la expedición del Código Fiscal en 1963 y la promulgación del Código Tributario en 1975. Antes de la existencia de una jurisdicción especializada, los asuntos contencioso-tributarios eran resueltos por el Consejo de Estado, lo que evidenciaba la necesidad de un órgano técnico e independiente.

El Código Fiscal representó el primer intento de sistematización integral de la obligación tributaria, su extinción y los procedimientos de ejecución. El Código Tributario profundizó esta labor mediante una estructura orgánica, sustantiva, procedimental y sancionatoria más completa, que ha orientado durante cinco décadas el funcionamiento del sistema tributario. Aunque su permanencia refleja solidez normativa, los cambios derivados de la globalización, la economía digital y las nuevas tecnologías hacen necesaria una actualización integral que responda a las dinámicas contemporáneas.

* Doctor en Jurisprudencia PhD, magíster en Economía, mención Descentralización y Desarrollo Local, Especialista en Legislación Tributaria. Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia y juez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.



INTRODUCCIÓN

El desarrollo del ordenamiento tributario ecuatoriano durante las últimas seis décadas puede comprenderse a partir de tres momentos normativos determinantes.

El primero corresponde al establecimiento de un órgano jurisdiccional especializado en 1959, cuya creación permitió dotar al país de una instancia con competencia nacional para resolver controversias fiscales con criterios técnicos y uniformes. El segundo hito se materializó en 1963 con la aprobación de un cuerpo legal que reunió, por primera vez, reglas sistemáticas sobre la generación, cumplimiento y ejecución de las obligaciones tributarias.

El tercero se concretó en 1975, año en que se promulgó un nuevo código que reorganizó de manera integral la materia tributaria, incorporando principios, plazos, mecanismos de determinación y procedimientos que, con diversas reformas y traslados de contenido a otros cuerpos normativos, continúan vigentes hasta hoy.

Antes de la creación del Tribunal Fiscal, los conflictos tributarios se tramitaban dentro del contencioso administrativo general, principalmente ante el Consejo de Estado¹. Incluso, de manera temporal, en 1945 estos asuntos fueron asignados al Tribunal de Garantías Constitucionales conforme a la Constitución de ese año. La posterior creación de órganos y normas específicas respondió a la necesidad de dotar al sistema fiscal de estructuras propias, capaces de atender las particularidades técnicas y jurídicas de la materia.



Palabras clave:

Legislación tributaria	Tribunal Fiscal	Código Fiscal
Código Tributario		

¹ Patricio Secaira Durango explica que la jurisdicción contencioso-administrativa se instituyó originalmente como un órgano de la propia administración, debido al principio de separación de poderes que impedía a los jueces ordinarios intervenir en conflictos administrativos. Esta circunstancia motivó la creación del Consejo de Estado. En Ecuador, el antecedente inmediato fue el órgano instalado por Simón Bolívar en 1828, durante la Gran Colombia, y ratificado en la Constitución de 1830, art. 35. Secaira Durango Patricio, *Hacia un Consejo de Estado*, versión proporcionada por el autor, 119, 169, 172.



1. EL TRIBUNAL FISCAL NACIONAL

La instauración de la justicia tributaria especializada en el Ecuador se concreta con la creación del Tribunal Fiscal, órgano con jurisdicción nacional y jerarquía equiparable a la Corte Suprema de Justicia, cuya sede se ubicó en Quito. Este organismo funcionó hasta diciembre de 1992, cuando fue reemplazado por tribunales distritales fiscales (cuatro originalmente y seis en la actualidad, tres de ellos que conservan la especialidad y tres que comparten jurisdicción contencioso administrativa y contencioso tributaria).

La exposición de motivos del Decreto Ley publicado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959 explica la necesidad de su creación. En ella se abordan nociones esenciales como los reclamos de los contribuyentes, la fase administrativa, la naturaleza y ejecución del acto administrativo, así como instituciones propias del contencioso-tributario, entre ellas el principio de *solve et repete*, la carga de la prueba y la acción de repetición de lo pagado.

También se describe el funcionamiento del sistema tributario de la época, basado en procedimientos oficiosos que partían de la declaración y pago del contribuyente, sujetos a control mediante revisiones o fiscalizaciones que podían derivar en glosas o estimaciones de oficio. Frente a estas actuaciones, el contribuyente disponía de treinta días para presentar sus observaciones; de no hacerlo, la actuación administrativa quedaba ejecutoriada y se emitía el correspondiente título de crédito, habilitándose el cobro por la vía coactiva y, posteriormente, el acceso al contencioso tributario.

Cuando no se presentaba reclamo, o este era extemporáneo, la vía judicial se abría únicamente mediante el depósito de la totalidad de lo adeudado más un diez por ciento por gastos. Las excepciones debían proponerse ante el funcionario ejecutor, quien suspendía el trámite y lo remitía al juez ordinario, iniciándose un juicio de amparo que podía extenderse por varias instancias. Si el reclamo era presentado en tiempo, lo resolvía el Director General de Rentas con el informe correspondiente; de no interponerse apelación en treinta días, la resolución quedaba firme.

De existir apelación, la decisión recaía en el Ministro del Tesoro en última instancia administrativa, adquiriendo ejecutoriedad y presunción de legitimidad. En la exposición de motivos se advertía la ausencia de una doctrina sólida en la materia, dado el incipiente desarrollo del derecho fiscal en el país.

Una vez agotada la etapa administrativa, el contribuyente podía acudir al contencioso tributario, concebido como parte del contencioso administrativo. Para ello debía justificar el agotamiento de los recursos jerárquicos. Las reclamaciones de esta naturaleza eran sustanciadas por el Consejo de Estado.

Por su parte, el Tribunal Fiscal se crea mediante Decreto Ley de Emergencia No. 10 publicada en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959, con independencia de la función judicial y de la función ejecutiva *“por la escasa especialización que en Derecho Fiscal existe en el país y por la marcada tendencia que existe en los Tribunales Judiciales de todos los países a considerar el Derecho Civil como el básico y directriz aun en materia tributaria”*²

² Exposición de motivos, Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959.

Para integrar el Tribunal se requería ser ecuatoriano, mayor de treinta y cinco años y acreditar experiencia en materia fiscal: dos magistrados debían ser abogados con diez años de ejercicio profesional y formación especializada, mientras que el tercero debía contar con al menos seis años de práctica en derecho tributario. Dos miembros eran designados por el Presidente de la República a partir de ternas de la Corte Suprema de Justicia, y el tercero por el Ministro del Tesoro. El periodo era de seis años, con causales de remoción equivalentes a las de los magistrados de la Corte Suprema. Cada titular designaba un conjuer para casos de ausencia o impedimento.

Las decisiones del Tribunal tenían fuerza obligatoria para la propia entidad y para la administración tributaria. El decreto de creación incorporó también reglas generales de procedimiento, comprendiendo aspectos como demanda, contestación, citación, prueba, sentencia, nulidades, excepciones en la ejecución y la acción de pago indebido.

2. EL CÓDIGO FISCAL

En el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963 se publicó el Decreto Ley de Emergencia No. 29, mediante el cual se expidió el Código Fiscal. Este cuerpo normativo tomó como referencia el primer proyecto elaborado por el doctor Eduardo Riofrío Villagómez, difundido en su obra Estudios de Derecho Fiscal (1948), e incorporó también las disposiciones del Decreto Ley de Emergencia No. 10 de 1959, mismo que dio origen al Tribunal Fiscal, las reformas introducidas por Decreto Legislativo de 2 de noviembre de 1960, así como el contenido de la Ley de Impuesto a la renta de 1961.

Conformado por 176 artículos, el Código tuvo como finalidad reunir en un solo texto las reglas relativas al surgimiento, cumplimiento, compensación, prescripción y ejecución de los créditos tributarios, así como las disposiciones aplicables a los distintos sujetos de la obligación fiscal. Asimismo, reguló la competencia administrativa en materia tributaria en todos los niveles del sector público, estableciendo un procedimiento uniforme para la tramitación de los reclamos planteados por los contribuyentes.

El Código también estructuró la demanda contencioso-tributaria como una acción condicionada al agotamiento previo de la vía administrativa, entendida esta exigencia como una garantía para los administrados sin afectar las potestades propias de la autoridad fiscal. Adicionalmente, desarrolló de forma sistemática las fases del proceso de ejecución tributaria, desde la conminación hasta el embargo y remate de bienes destinados a satisfacer la obligación.

Entre las principales innovaciones introducidas destacan por este cuerpo normativo: la admisión de interpretaciones restrictivas y extensivas de la ley; la ampliación de la jurisdicción del Tribunal Fiscal para conocer reclamos derivados de disposiciones reglamentarias; la uniformidad de criterios respecto de la determinación de plazos y términos; la regulación expresa de la caducidad de acciones; la incorporación del silencio administrativo negativo (ya previsto en la Ley de Régimen Municipal); y el fortalecimiento de las atribuciones del Director General de Rentas en materia de impuestos sucesorios.



El Código también extendió la tributación a otras entidades de derecho público, reformó disposiciones relativas al embargo administrativo, tercerías, remates y acción de pago indebido e incluyó el concordato como forma de transacción tributaria.

Este cuerpo legal se mantuvo vigente hasta la expedición del Código Tributario en 1975.

3. EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario fue publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 958, de 23 de diciembre de 1975, durante el gobierno de Guillermo Rodríguez Lara. Esta normativa sustituyó de manera expresa al Código Fiscal de 1963 y, pese a haber sido objeto de una codificación en 2005 y de diversas reformas parciales, continúa vigente hasta la actualidad.

3.1. Condiciones Nacionales Previas a la Promulgación del Código Tributario

Para comprender el origen y alcance del Código Tributario, es necesario situarlo en el contexto político, social y económico del país en la década de 1970. En el ámbito político, el Ecuador atravesó un periodo de marcada inestabilidad. El quinto mandato de José María Velasco Ibarra culminó en una dictadura tras su autoproclamación como jefe supremo del Estado, iniciando casi diez años de gobiernos de facto.

En 1972 asumió el poder Guillermo Rodríguez Lara y, en 1976, el mando pasó a un triunvirato militar integrado por Alfredo Poveda Burbano, Guillermo Durán Arcentales y Richelieu Levoyer, que condujo el proceso de retorno a la democracia mediante un referéndum constitucional. Este proceso culminó con la elección de Jaime Roldós Aguilera en 1979, y tras su fallecimiento, con la asunción presidencial de Oswaldo Hurtado Larrea. Durante este periodo, la ruptura institucional implicó la proscripción de partidos políticos y la sustitución de elecciones por designaciones directas, situación que empezó a corregirse con la reinstauración democrática al final de la década.

En el ámbito social, el país vivió transformaciones profundas. Las reformas agrarias de 1964 y 1974 modificaron la estructura tradicional del campo y provocaron una migración intensiva hacia las principales ciudades, especialmente Quito y Guayaquil. La expansión de la industria textil, de la construcción, del comercio y de los servicios atrajo mano de obra y dio lugar a una clase trabajadora más numerosa y organizada. Los sindicatos del sector público y privado se consolidaron como actores de presión frente a las políticas económicas y sociales, con apoyo de los movimientos estudiantiles de las universidades públicas, generando un clima constante de movilización y protesta.

En lo económico, el país vivía el primer boom petrolero, que transformó al petróleo en la principal fuente de ingresos del Estado. Este crecimiento, sin embargo, estuvo condicionado por la volatilidad del mercado internacional y por los cambios en las modalidades contractuales adoptadas por el Estado. Paralelamente, bajo el gobierno del general Rodríguez Lara se implementó una política de industrialización basada en la sustitución de importaciones y en la intervención estatal mediante empresas de economía mixta, lo que impulsó la actividad productiva y diversificó las fuentes de empleo.

Este conjunto de transformaciones políticas, sociales y económicas creó el ambiente propicio para la expedición del Código Tributario, concebido como un cuerpo normativo mixto que integró disposiciones sustantivas, procesales y orgánicas destinadas a modernizar la gestión fiscal y fortalecer el rol del Estado en el control de las obligaciones tributarias.

3.2. Estructura y Contenido del Código Tributario

La Comisión Interinstitucional encargada de elaborar el proyecto, organizada por el Ministro de Finanzas y el Contralor General del Estado (conformada por Juan Boada Pérez, Francisco Tinajero Villamar, Alfonso Salazar Araque, Jorge Sánchez, Vicente García Mancheno, Luis Hidalgo López, Rodrigo Garcés Moreano y Carlos Egas Egas, todos juristas) concluyó lo siguiente:

Con la visión teórica y práctica reseñada, sin desmerecer los pasos dados con la Legislación Nacional en el orden tributario, consideró la Comisión que el Código Fiscal de 1963 resultaba para la hora actual parco en sus preceptos, que no agotaba la normativa de la relación jurídico tributaria, ni la parcela ancha de los reclamos y recursos, como tampoco se había culminado en la materia del contencioso-administrativo; estimó, por otro lado, que en los hechos, no se había logrado unificar el sistema de tramitación administrativa de los reclamos y que existía más bien un conjunto heterogéneo de disposiciones en los diversos ordenamientos (Central y Seccional), que pugna con el concepto unitario y de uniformidad que se quiso rigiera como enunciado en el Código Fiscal³.

De la comunicación citada se desprende que el cuerpo normativo no desarrollaba integralmente la relación jurídico-tributaria ni los procedimientos de reclamos y recursos, y que coexistían disposiciones heterogéneas entre entidades del nivel central y seccional, lo que impedía la uniformidad normativa.

En respuesta, el Ejecutivo expidió el Código Tributario mediante Decreto Supremo No. 1016-A, publicado el 23 de diciembre de 1975, compuesto por 447 artículos y tres disposiciones transitorias distribuidos en cuatro libros, cuya estructura original se presenta a continuación:

- **Libro Primero – De Lo Sustantivo Tributario**

Este libro se compone de tres títulos. El Título Primero, Disposiciones Fundamentales, regula el ámbito de aplicación, la supremacía de las normas tributarias, la reserva de ley, el contenido de la ley, el régimen tributario, los fines de la ley, la potestad reglamentaria, la gestión tributaria, la actividad reglada e impugnada, la vigencia de la ley, los plazos, la interpretación y las normas supletorias.

El Título Segundo, De la Obligación Tributaria, se desarrolla en ocho capítulos: disposiciones generales (concepto, hecho generador y su calificación); nacimiento y exigibilidad de la obligación; intereses a cargo del sujeto pasivo y del sujeto activo; sujetos de la relación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, contribuyente, responsables,

³ Ecuador, Código Tributario (Quito: Imprenta Cevallos, 1975)



responsables por representación o como adquirentes o sucesores y alcance de la responsabilidad]; exenciones (concepto, previsión legal, alcance, derogatoria o modificación, exenciones generales y prohibiciones); extinción de la obligación tributaria (pago, compensación, confusión, remisión y prescripción); privilegios del crédito tributario (privilegio y prelación, prelación de acreedores); y domicilio tributario (de personas naturales, extranjeras, jurídicas, domicilio especial y personas domiciliadas en el exterior).

El **Título Tercero, De la Administración**, contiene dos capítulos: el primero regula los órganos de la administración tributaria (central, seccional y de excepción) y el segundo las atribuciones y deberes, incluyendo la facultad reglamentaria, determinadora, resolutoria, sancionadora y recaudadora.

• **Libro Segundo – De Los Procedimiento Tributarios**

Estructurado en dos libros. El **Título Primero, Del Procedimiento Administrativo Tributario**, comprende cinco capítulos: normas generales (gestión tributaria, normas de acción, procedimiento general y de excepción, competencia, irrenunciabilidad e indeterminación de la competencia, autoridad incompetente, incompetencia parcial, conflictos de competencia, forma y contenido de los actos, presunción del acto administrativo, actos firmes y ejecutoriados, notificaciones, cómputo y obligatoriedad de plazos); determinación (concepto, sistemas de determinación por el sujeto pasivo y activo, formas directa, presuntiva y mixta, caducidad e interrupción de la caducidad); deberes formales del contribuyente o responsable (deberes formales, responsabilidad por incumplimiento, deberes de terceros, carácter reservado de las informaciones y deberes de los funcionarios públicos); deberes de la administración (deberes sustanciales y denegación tácita); y notificación (concepto, notificadores, notificación personal, por boletas, por correo y por la prensa).

El **Título Segundo, De las Reclamaciones, Consultas y Recursos Administrativos**, contiene cinco capítulos: reclamaciones (reclamantes, comparecencia, reclamo conjunto, acumulación de expedientes, contenido y complementación del reclamo, constancia de presentación); sustanciación (normas generales, acceso a actuaciones, informes, prueba, plazo probatorio, audiencia, determinación complementaria, plazo para resolver, resolución expresa y denegación tácita); consultas (quiénes pueden consultar, requisitos, absolución y efectos); recursos administrativos (validez de los actos, clases de recursos; recurso de reposición: dictamen previo, decisión, nuevo recurso y efectos; recurso de revisión: causas, trámite, improcedencia, rectificación de errores de cálculo, plazo y contenido de la resolución, presunciones de legitimidad; recurso de apelación en el régimen aduanero: plazo, concesión, trámite, deserción y recurso contra la resolución); y procedimiento administrativo de ejecución (títulos de crédito: emisión, requisitos, notificación, compensación o facilidades de pago, plazos y efectos; ejecución coactiva: acción, competencia, subrogación, orden de cobro, auto de pago, acumulación de acciones, citaciones, medidas precautelatorias, embargo, bienes no embargables, embargo de empresas y créditos, auxilio de la fuerza pública, descerrajamiento, preferencia, cancelación y concurrencia de embargos, tercerías coadyuvantes y excluyentes; remate: avalúo, peritos, embargo de dinero y valores, señalamiento,

bases, remate de inmuebles y muebles, ventas fuera de subasta; normas comunes: segundo señalamiento, facultad del deudor, prohibición de intervenir, nulidad del remate, derecho preferente de acreedores, entrega material, costas y distribución del producto; y excepciones: procedencia, no admisión, oportunidad, presentación ante otra autoridad y recurso de queja].

• **Libro Tercero – Del Procedimiento Contencioso**

El Libro Tercero se compone de tres títulos.

El **Título Primero, De la Jurisdicción Contencioso Tributaria**, regula en cuatro capítulos las normas generales [concepto y límites de la jurisdicción, órgano jurisdiccional y naturaleza de la jurisdicción]; el Tribunal Fiscal [naturaleza, constitución y sede, requisitos para ser magistrado, periodo y conjuces, responsabilidad, remuneraciones, prohibiciones, funciones del presidente, secretarios y empleados, y prohibiciones a funcionarios]; las atribuciones [facultades del Tribunal en pleno, atribuciones del presidente, facultades de las salas y de sus presidentes]; y la competencia del Tribunal Fiscal [acciones de impugnación, acciones directas y otros asuntos de su conocimiento].

Por su parte, el **Título Segundo, De la Sustanciación ante el Tribunal Fiscal**, se divide en ocho capítulos: normas generales [ámbito de aplicación, radicación de la competencia, magistrado de sustanciación, excusas, partes y procuradores]; trámite de las acciones [demanda: oportunidad, lugar, contenido, aclaración y complementación, subsanación, documentos, acumulación, timbres, copias, citaciones y notificaciones, citación por comisión y por la prensa; contestación: plazo, requisitos, aclaración y complementación, falta de contestación; suspensión del procedimiento de ejecución y medidas cautelares: afianzamiento, fianzas reales y personales, garantía bancaria, representación, exención especial de tributos, responsabilidad del ejecutor; acumulación de autos; prueba: término probatorio, carga de la prueba, presunción de validez, pruebas admisibles, oportunidad de presentación, facultades oficiosas, actuaciones fuera de la sede y gastos; desistimiento y abandono: oportunidad y efectos, costas; sentencia: valoración de la prueba, resolución de incidentes, nulidad, contenido, efectos, autos y decretos, condena en costas y jurisprudencia, así como el incumplimiento de sentencia]; trámite de las excepciones; tercerías excluyentes; pago por consignación; trámite de apelaciones; recurso de queja; y pago indebido [concepto, procedencia, prescripción, reclamo administrativo, acción directa y notas de crédito].

El **Título Tercero, Del Recurso de Casación**, regula el Tribunal de casación, los casos y oportunidad para interponer el recurso, su trámite, fundamentación, la sentencia, la dirimencia de empate, los efectos de la decisión y la condena en costas.

• **Libro Cuarto – Del Ilícito Tributario**

Este apartado contiene tres títulos. El **Título Primero, Disposiciones fundamentales**, se organiza en cinco capítulos: normas generales [ámbito de aplicación, irretroactividad, presunción de conocimiento de la ley y juzgamiento de infracciones]; infracciones tributarias en general [concepto, clases, elementos constitutivos, culpa o dolo de



terceros, circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes]; responsabilidad por infracciones y costas procesales; sanciones (penas aplicables, gradación, concurrencia de infracciones, tentativa, cómplices y encubridores, decomiso, cómputo de sanciones pecuniarias, penas de prisión, condena condicional, efectos de la suspensión, cancelación de inscripciones y patentes, clausura de establecimientos, suspensión y destitución de funcionarios públicos); y extinción de acciones y penas (muerte del infractor, prescripción de la acción y de las penas).

El **Título Segundo, De las Infracciones Tributarias en Particular**, regula en cuatro capítulos el contrabando (concepto, contrabando aduanero, casos de excepción, sanciones, concurrencia de actos delictivos, elaboración clandestina, consumo particular y comercio clandestino); la defraudación (concepto, defraudación agravada, casos, defraudación aduanera y de otros tributos, y penas especiales para funcionarios); las contravenciones (concepto, supuestos, sanciones y contravenciones de empleados públicos); y las faltas reglamentarias (casos especiales, sanciones, cumplimiento de obligaciones y reincidencia).

El **Título Tercero, Del Procedimiento Penal Tributario**, se divide en seis capítulos que regulan la jurisdicción penal tributaria, la acción penal, el sumario, los recursos y consultas, el trámite de dichos recursos y el procedimiento aplicable en contravenciones y faltas reglamentarias.

Los artículos finales del Código estuvieron destinados a establecer las derogatorias correspondientes, regular la asignación de recursos propios para el Tribunal Fiscal y otorgarle la facultad de publicar en su boletín oficial las normas tributarias vigentes. Asimismo, dispusieron la prevalencia del Código frente a cualquier regulación tributaria contenida en otros cuerpos legales. Con ello, se cerró un cuerpo normativo integral y sistemático que unificó criterios, ordenó procedimientos y consolidó las bases del derecho tributario ecuatoriano para las décadas posteriores.

CONCLUSIÓN

La evolución de la legislación tributaria ecuatoriana entre 1959 y 1975 evidencia un proceso progresivo de institucionalización y tecnificación que permitió sentar las bases del sistema tributario contemporáneo. La creación del Tribunal Fiscal marcó un punto de inflexión al instaurar, por primera vez, una jurisdicción especializada con la capacidad técnica necesaria para resolver controversias fiscales con uniformidad y autonomía, superando las limitaciones del contencioso administrativo tradicional. Este hito inauguró una etapa en la que el derecho tributario comenzó a consolidarse como una disciplina diferenciada dentro del ordenamiento jurídico nacional.

La expedición del Código Fiscal en 1963 significó el primer esfuerzo integral por sistematizar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, tales como el surgimiento de la obligación, sus formas de extinción, los procedimientos administrativos y la ejecución coactiva. Si bien este cuerpo normativo resultó limitado para las crecientes necesidades

del país, introdujo innovaciones relevantes —como la regulación del silencio administrativo negativo, la caducidad, la ampliación de competencias del Tribunal Fiscal y nuevas figuras procedimentales— que sirvieron de base para un desarrollo más amplio y estructurado.

La promulgación del Código Tributario en 1975 constituyó el mayor avance en la configuración del derecho tributario ecuatoriano. Este cuerpo normativo, compuesto por cuatro libros, articuló de manera orgánica y sistemática las reglas sustantivas, procedimentales, contenciosas y sancionatorias de la materia, logrando unificar criterios dispersos y establecer un marco coherente para la administración y control de las obligaciones fiscales. Su permanencia durante cinco décadas, incluso tras la codificación de 2005 y múltiples reformas, confirma la solidez conceptual de su diseño y su relevancia como fuente estructural del sistema tributario ecuatoriano.

No obstante su notable vigencia y valor jurídico, el Código Tributario fue expedido en un régimen de facto y responde a un contexto histórico, económico y tecnológico profundamente distinto al actual. Por ello, aunque su permanencia demuestra su utilidad y capacidad estructural, es hoy más necesario que nunca impulsar una actualización integral. La globalización, la economía digital y la acelerada transformación tecnológica han introducido nuevas formas de actividad económica, nuevas modalidades de consumo y nuevas estructuras empresariales que desafían los marcos tributarios tradicionales. En este escenario, resulta indispensable incorporar categorías jurídicas modernas que permitan enfrentar fenómenos como la erosión de bases imponibles, la deslocalización de beneficios y las operaciones transfronterizas basadas en datos e intangibles.

En síntesis, los tres hitos analizados —la creación del Tribunal Fiscal, la expedición del Código Fiscal y la promulgación del Código Tributario— representan momentos fundamentales en la formación del derecho tributario moderno en el Ecuador. Sin embargo, la misma trayectoria histórica que revela la solidez del sistema también evidencia la urgencia de una reforma profunda que adecue el Código Tributario a los desafíos contemporáneos y garantice un marco jurídico capaz de responder a las dinámicas fiscales de un mundo digitalizado e interconectado.

BIBLIOGRAFÍA

Ecuador. <i>Código Tributario</i> . Quito: Imprenta Cevallos, 1975. Biblioteca de la Corte Nacional de Justicia.	Durango Vela, Gustavo. <i>Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana</i> . Quito: Edipcentro, 2010.
Secaira Durango, Patricio. <i>Hacia un Consejo de Estado</i> . Versión digital proporcionada por el autor, 2023.	Troya, José Vicente, y Carmen Simone. <i>Manual de derecho tributario</i> . Quito: Corporación Editora Nacional, 2014.



DERECHO MATERIAL TRIBUTARIO



EJE TEMÁTICO



DERECHO

MATERIAL TRIBUTARIO

La Caducidad de la Facultad Determinadora de la Administración Tributaria: Un Desafío para la Seguridad Jurídica

Rosana Morales Ordóñez*



RESUMEN

La caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria es una figura jurídica de vital importancia que busca armonizar los intereses del fisco con los derechos de los contribuyentes. Si bien su aplicación puede generar controversias y desafíos jurídicos, la línea jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia ha sido consistente en proteger la seguridad jurídica y en exigir a la administración el cumplimiento de los plazos establecidos en la ley, así como evitar los abusos de las partes, y, en esclarecer el plazo con el que cuenta la administración, considerando la interrupción de la caducidad contemplada en la ley, con el fin de dar certeza en la relación entre administración y administrados.

Los efectos que se generan por la primera reforma que ha tenido la figura de la caducidad tributaria, casi cumplidos los 50 años del Código Tributario, se verán en el corto plazo, y se podrá concluir entonces si fue beneficiosa o no, tanto para la recaudación tributaria como para la seguridad jurídica y la carga procesal administrativa y judicial.

* Doctora en Jurisprudencia, doctora PhD en Derecho, mención en Derechos y Garantías del Contribuyente, Jueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Quito.



INTRODUCCIÓN

Este año, el Código Tributario del Ecuador celebra cinco décadas de vigencia, un hito que invita a reflexionar sobre la evolución del sistema fiscal del país y los principios que lo sustentan. Desde su promulgación, esta normativa ha sido el pilar fundamental que ha regido la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, buscando un equilibrio entre la necesidad estatal de recaudar recursos para el bienestar público y la garantía de los derechos individuales. En este contexto conmemorativo, resulta imperativo analizar una de las figuras más trascendentales y controvertidas que el Código Tributario ha consolidado: la caducidad de la facultad determinadora de la administración. Esta limitación temporal, concebida como un baluarte de la seguridad jurídica, impide que el poder de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias se ejerza de manera indefinida, otorgando certidumbre a los administrados. Sin embargo, a lo largo de estos cincuenta años, la interpretación y aplicación de la caducidad ha generado controversias. Este artículo se propone explorar la compleja naturaleza de la caducidad, analizando su evolución, los desafíos que aún presenta y la valiosa contribución de la jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia, para consolidar su entendimiento y garantizar la seguridad jurídica.



Palabras clave:

Caducidad	Interrupción	Contabilización



CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

La administración tributaria tiene varias facultades que posibilitan que cumpla con la recaudación de los tributos que, por ley, deben satisfacer los contribuyentes. Dentro de éstas, la potestad determinadora es fundamental, sin embargo, no es ilimitada en el tiempo. La figura de la caducidad emerge como un contrapeso esencial, estableciendo un plazo perentorio para que la administración ejerza su poder de determinación, con el objetivo primordial de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente y evitar una incertidumbre perpetua sobre su situación fiscal. No obstante, la aplicación de la caducidad sigue generando una problemática jurídica compleja, que a menudo se dirime en juicio.

Se hará referencia sucinta a varios problemas, pero se enfocará en dos.

La casuística ha revelado la siguiente problemática respecto a la caducidad:

1. La determinación del *dies a quo*, el momento a partir del cual se computa el plazo de caducidad, suele ser objeto de debate. ¿Desde la fecha en que la declaración debió presentarse? o ¿Desde la fecha en que se presentó la declaración? o ¿Desde la fecha en que se presentó una declaración incompleta? o ¿Desde que la Administración tuvo conocimiento de un hecho generador de la obligación tributaria no declarada? La respuesta a estas interrogantes no es uniforme y depende de la interpretación realizada por los sujetos de la relación jurídica tributaria, o por los juzgadores.
2. ¿Cuándo aplica la caducidad de 6 años?, y, ¿qué debe entenderse por declaración incompleta o que se ha declarado en parte el tributo? Si bien existe jurisprudencia de la ex Corte Suprema de Justicia, reiterada y aplicada constantemente por la Corte Nacional de Justicia, y, por los Tribunales Contenciosos Tributarios, que ha aclarado lo que debe entenderse por declaración incompleta, las partes de la relación jurídica tributaria siguen discutiendo sobre esta temática, en particular la administración tributaria quien a pesar de la jurisprudencia, persevera en aplicar su facultad determinadora dentro de los 6 años de caducidad, sin considerar la jurisprudencia obligatoria que determina que sólo cuando exista un ocultamiento de un rubro o tipo de renta, se entenderá que la declaración del sujeto pasivo es incompleta.
3. Se ha identificado controversia en el entendimiento del art. 131 del Código Tributario sobre ¿cómo opera la caducidad cuando existe una determinación complementaria?, siendo distintos los criterios, y anclándose algunos de ellos en el concepto de verificación, y, si es distinto a una determinación complementaria, hasta recaer también en la discusión del plazo de caducidad a aplicarse y si ese plazo debe encontrarse dentro del plazo de 3 o de 6 años establecidos en el art. 94 del Código Tributario, o, fuera de estos plazos.
4. También es conflictiva la aplicación del art. 95 del Código Tributario, que trata sobre la interrupción de la caducidad y las controversias giran en torno a establecer ¿qué

son actos de fiscalización?, y, en función de aquello establecer si éstos se iniciaron dentro de los 20 días que establece la norma, o, si éstos una vez iniciados, se han suspendido por no haberse continuado durante 15 días, con sus consecuentes efectos.- Existe también diversidad de criterios sobre cómo deben contabilizarse los plazos de caducidad, cuando se ha interrumpido la misma con una orden de determinación o verificación emanada de la administración tributaria, tanto si se ha notificado ésta, faltando menos de un año para que opere la caducidad, o, si se ha notificado cuando falta más de un año para que esta ocurra.

5. También hay posturas diferentes al dilucidar si los plazos de caducidad son fatales o son susceptibles de ser suspendidos, o, interrumpidos en ciertas circunstancias. Se ha presentado un número importante de litigios judiciales en razón del COVID-19 y de las resoluciones de la administración tributaria que dispusieron la suspensión de términos y plazos, lo que generó efectos respecto a la caducidad, que se extendieron incluso a que, en las decisiones en Corte Nacional, se generen consecuencias sui generis.

Son las distintas interpretaciones de las normas de caducidad las que sitúan fuera de la esfera de la seguridad jurídica.

DOS PROBLEMAS PUNTUALES SOBRE LA CADUCIDAD

Considerando que la caducidad es una figura del derecho público, cuya función es regular el tiempo dentro del cual la administración tributaria puede ejercer su facultad determinadora, y que, la finalidad de las normas es regular la generalidad de los casos y otorgar un trato igual a sus destinatarios, considerando que en derecho público solo se puede hacer lo que está permitido, se tiene:

1. Cómputo del plazo:

La ley establece diferentes plazos para el ejercicio de la facultad determinadora, los que dependen, en principio, de la declaración respectiva, de su omisión, de que esta se haya realizado en parte y, de la ocurrencia de una verificación o re determinación, según sea el caso.

El análisis que se realizará, considera el art. 94 original del Código Tributario, es decir, aquel que estuvo vigente, antes de la reforma ocurrida con la Ley Orgánica de Desarrollo Económico, pues es sobre el que se ha generado la casuística que se ha resuelto a lo largo de los años.

Primer numeral del art. 94 del Código Tributario:

“En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89”.



Este numeral prevé la existencia de la declaración del impuesto respectivo. Señala que los tres años se contarán desde la fecha de la declaración, lo que, visto de manera aislada, podría conllevar errores en el entendimiento de este numeral, pues parecería que el legislador quiso señalar textualmente lo que dicha frase evoca, es decir desde la fecha en la cual los contribuyentes hubieren presentado su declaración de impuestos, sin embargo, de una lectura detenida y reflexiva, concordante con el ordenamiento jurídico, también se precisa en este numeral que la contabilización del plazo se hará desde la fecha de la declaración *en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89*, remitiéndose expresamente a dicha norma que establece los elementos indispensables para realizar “esa” declaración: “*Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración **que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, ...***” (El resaltado fuera de texto)

Entonces la declaración que sirve de referente para la contabilización del plazo de caducidad, es aquella que se realiza en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o reglamento exija; y, en las leyes tributarias, se establece un período con fecha máxima para la presentación de la declaración según el noveno dígito del RUC. Por lo que, para la contabilización de los tres años, deberá verificarse la fecha de la declaración realizada dentro del tiempo legal establecido para el efecto, pues ésta y sólo ésta constituye la declaración original a la que se refiere el art. 94 del Código Tributario.

La administración tributaria deberá considerar el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario en su contexto completo y en concordancia con el art. 89 ibídem, para programar el inicio de su facultad determinadora, así como, los contribuyentes, para conocer cómo debe aplicarse esta norma en aras de la seguridad jurídica.

La Corte Nacional de Justicia, dentro del proceso No. 17510-2020-00125¹, al analizar la errónea interpretación del artículo 94.1 del Código Tributario señaló de manera puntual lo siguiente:

6.6. Cuando el art. 94.1 del Código Tributario, se refiere a la “declaración” evidentemente se refiere a aquel acto del contribuyente que en cumplimiento de las normas legales es presentado ante la autoridad competente en la forma, el tiempo y los requisitos establecidos por la Ley. ... Así, para poder entender la relación entre la caducidad y la declaración tributaria es necesario entender algunos conceptos, por ejemplo, la exigibilidad de la obligación tributaria, para el caso de la declaración efectuada por el sujeto pasivo: Código Tributario “Art. 19.- Exigibilidad.- ...” Consecuentemente, la obligación

¹ Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º 17510-2020-00125, de 20 de noviembre de 2023.

tributaria es exigible, ..., desde el vencimiento del plazo fijado para presentar la declaración respectiva. Y, en concordancia el art. 55 ibídem, establece que el plazo para que prescriba la acción de cobro de una obligación tributaria es en 5 años desde que ésta es exigible o en 7 desde la fecha en que debió presentarse la correspondiente declaración, bajo ciertos supuestos. Asimismo, el art. 88 del Código Tributario, señala, entre los sistemas de determinación: "Por declaración del sujeto pasivo" y ya de forma diáfana define este sistema de determinación en el art. 89 ibídem: "...", esta norma se refiere a una única "declaración" y complementa que, si sobre ésta existen errores, estos podrán ser corregidos dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, ¿de cuál declaración?, de la única declaración que se ha presentado una vez cumplido el hecho generador y bajo los parámetros de forma, tiempo y requisitos legales, llamémosla DECLARACIÓN ORIGINAL....el transcurso del tiempo será desde la declaración, (léase "determinación por el sujeto pasivo"), en los términos de dicho artículo, ... llevándonos nuevamente y de forma certera, a concluir que la declaración así definida, es la declaración original, pues esta declaración se presenta de conformidad con el art. Art. 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el caso de Impuesto a la Renta, (caso que se analiza): " Plazos para la declaración.-..." y el art. 72 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno que establece: "Plazos para declarar y pagar.-..." Estas normas justamente regulan la forma y tiempo de presentar la declaración de impuesto a la renta, en cumplimiento estricto de lo señalado en el art. 89 del Código Tributario ya citado y analizado. Nótese que estas normas no son aplicables a las declaraciones sustitutivas, declaraciones que nada tienen que ver con la definición contenida en el art. 89 ya referido. Nótese también que, cuando las normas tributarias se refieren a la declaración sustitutiva, específicamente así lo establecen, por lo que su uso se encuentra claramente diferenciado..."

El segundo numeral del art. 94 del Código Tributario, duplica el plazo para que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad determinadora:

En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte.

Este numeral prevé dos supuestos, por un lado, que no exista declaración presentada por el sujeto pasivo, entonces en este caso, la administración deberá atender a la fecha máxima establecida legalmente para presentar la declaración según el noveno dígito del RUC del contribuyente, y proceder a contabilizar los 6 años.

Y, por otro lado, la norma establece que los 6 años se contabilizarán desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración, cuando los tributos no se hubieren declarado en parte.

Esta redacción dio lugar a una serie de controversias administrativas y judiciales que tuvieron como resultado la expedición de la jurisprudencia de la ex Corte Suprema de



Justicia, que establece que “*en parte*” se entenderá cuando se hubiere ocultado un rubro o tipo de renta, no cuando exista diferencias numéricas o de cálculo, pues de lo contrario podría llegarse al absurdo de considerar que el único plazo de caducidad que aplica es el de los 6 años, quedando obsoleto el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario.

Posteriormente, se expidió una norma interpretativa al art. 94.2 del Código Tributario, con el art. 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal: “**Art. 61.- ... Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria**”.

Por lo que, para la aplicación de los 6 años para que opere la caducidad, no sólo debía verificar la administración tributaria que exista ocultamiento de un rubro o tipo de renta, sino, además el contenido de la norma interpretativa, situación que también se sigue discutiendo en Tribunales Distritales y Corte Nacional de Justicia, y dio paso a controvertir desde cuándo debía aplicarse la norma interpretativa, a pesar de que ese asunto fue zanjado ya hace varios años por la Corte Constitucional en la sentencia No. 009-13-SIN-CC², emitida dentro del caso No. 0008-12-IN de 14 de agosto de 2013 al señalar lo que debe entenderse por norma interpretativa y el alcance de la misma.

Finalmente, el numeral 3 del art. 94 del Código Tributario, regula el plazo que debe aplicarse para que opere la caducidad, cuando se trata de una verificación de un acto de determinación.

En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Cuando la norma se refiere a “verificar un acto de determinación” implica no sólo que previamente exista un acto de determinación o una liquidación de diferencias realizada por la administración tributaria o en forma mixta, sino que, la propia administración tributaria pueda revisar dicho acto determinativo previo y modificarlo. en este caso, la administración tributaria contará con un año desde la fecha de notificación del acto de determinación o liquidación de diferencias cuya verificación se pretenda, para notificar con el acto que contenga la verificación, considerando siempre la interrupción que ocurre con la notificación de la orden de verificación o re determinación (y sus efectos).

Es necesario advertir que el numeral 3 aplica tanto para los casos de una re determinación tributaria como en los casos de una determinación complementaria, como lo contempla

² Corte Constitucional, “Sentencia”, en Juicio n.º 0008-12-IN de 14 de agosto de 2013.

el art. 131 del Código Tributario, precisando que en estos casos quien toma la decisión de realizar la referida verificación o re determinación es la administración tributaria.

La Corte Nacional de Justicia, en los procesos 17502-2013-0070, 17510-2019-00255³, entre otros, ha explicado cómo procede la contabilización del plazo de un año contemplado en el numeral 3 del art. 94 del Código Tributario:

... es fácil darse cuenta que la determinación complementaria es una verificación del acto de determinación original, pues justamente se dispone su apertura, con la finalidad de verificar hechos no considerados en la determinación del tributo que motiva el reclamo o verificar hechos incompletos o inexactos en dicha determinación original, consecuentemente, al constituirse en una verificación de un acto de determinación anterior, debe sujetarse ineludiblemente a los plazos de caducidad previstos en la norma tributaria, particularmente al numeral 3 del art. 94 del Código Tributario que dispone que se tendrá un año desde la notificación del acto de determinación, para realizar un proceso de verificación. Consecuentemente, en la especie consta como hecho probado que se emitió una orden de determinación complementaria el 24 de agosto de 2018 dentro del procedimiento establecido para resolver el reclamo administrativo propuesto por la empresa actora en contra del Acta de Determinación No. 17201824900184432, y que, el acta de determinación original fue notificada el 27 de febrero de 2018, por lo que, para poder realizar una determinación complementaria, debía encontrarse aún decurriendo el plazo de 1 año establecido para la verificación de un acto de determinación practicado por el sujeto activo ... Por lo que, desde el 27 de febrero de 2018, fecha de notificación del acta de determinación original, la administración tributaria tenía hasta el 27 de febrero de 2019 para iniciar la determinación complementaria; de conformidad con el art. 95 del Código Tributario, al haber notificado con la orden de determinación complementaria el 24 de agosto de 2018, se verifica que se encontraba dentro del plazo legal y por tanto no había caducado la facultad determinadora de la administración tributaria para verificar un acto de determinación. Tampoco se observa que a la fecha de notificación con la resolución que atiende el reclamo presentado y que, además contiene la determinación complementaria, esto es, el 4 de abril de 2019, hubiere caducado la facultad determinadora [verificación], pues con la notificación de la orden de determinación complementaria se interrumpió el plazo de 1 año ... y, por tanto dicha resolución se notificó dentro del año ... ”.

Actualmente con el art. 85 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, se sustituyó el contenido del art. 94 del Código Tributario en el siguiente sentido: “En los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, caduca la facultad de la administración para determinar ... en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 de este Código; para el caso del sujeto pasivo que no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años...”.

En definitiva se unificó el plazo a 4 años para que opere la caducidad en aquellos casos en que exista presentación de la declaración correspondiente, sin distinción alguna sobre si



la declaración es completa o en parte; y, se estableció el plazo de 6 años exclusivamente para cuando no exista presentación de la declaración que corresponda. Respecto al plazo de 1 año para la verificación de un acto de determinación, no hubo cambio y permanece inalterable como estuvo desde los inicios del Código Tributario. Con esta reforma se deja más claro desde cuando se contabilizarán esos 4 años, lo que previsiblemente evitará que se presenten conflictos en este aspecto, como ocurrió con la norma original, y, al establecer que los 6 años sólo aplican a una situación particular, se eliminarán los litigios que se venían suscitando respecto a cuándo aplicar ese plazo ampliado. Entonces -a priori- se puede intuir que la problemática que existía sobre el inicio de la contabilización de plazos, ya no será objeto de litigio administrativo ni judicial, y podría preverse que en el caso específico se reducirá la carga procesal; aunque, quedan dudas si por la unificación del plazo a 4 años, se perjudican los intereses del Fisco para determinar los tributos debidos y se beneficia a los contribuyentes, sin una explicación técnica como corresponde, pues actualmente aquellos casos en los que las declaraciones tributarias tengan diferencias de valores sobre un tipo de renta declarado, es decir, diferencias numéricas y, aquellos casos en los que se omita declarar un tipo de rubro o renta (ocultamiento), o, cuando los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, tienen el mismo tratamiento con respecto al plazo de caducidad, por lo que la administración tributaria tendrá que condensar su carga de trabajo en un menor tiempo y duplicar esfuerzos y personal destinado a este fin, o, elegir técnicamente a los contribuyentes que serán objeto de una determinación en función de obtener una mayor recaudación. Los efectos en la recaudación tributaria y en la seguridad jurídica, derivados de esta reforma se conocerán en el corto plazo.

2. Interrupción: concepto y efectos.

El Código Tributario en el art. 95, establece que los plazos de caducidad se interrumpen por la notificación legal de la orden de verificación, y, en el tercer y cuarto inciso establece distintos efectos temporales a los plazos de caducidad, según el momento en el que se produzca la interrupción:

- ✓ Si se notifica con la orden de determinación cuando falta menos de un año para que ocurra la caducidad, entonces el plazo de caducidad sólo podrá extenderse por un año más, desde la fecha de interrupción.
- ✓ Si se notifica con la orden de determinación cuando falta más de un año para que ocurra la caducidad, entonces el **plazo de caducidad** será el mismo contemplado en el art. 94 del Código Tributario, según el caso, esto es 3 o 6 años, desde la fecha de interrupción.

La casuística ha permitido identificar qué es lo que genera la diversidad de criterios cuando se trata de los incisos tercero y cuarto del art. 95 del Código Tributario, denotando que la confusión se da no por la forma en cómo se encuentran éstos redactados, sino, por el desconocimiento del alcance de la “interrupción” y, para que la norma tenga sentido y sea aplicada es necesario tener presente qué significa *interrupción* y cuáles

son sus efectos, pues si esto no queda claro, entonces se generan los problemas que se han dado hasta la actualidad y que son objeto de litigio.

El vocablo interrupción viene del latín “interruptio”, que a su vez proviene de “interrumpere”, un compuesto de “inter” (entre) y “rumpere” (romper, quebrar), evocando la idea de una ruptura o corte en la continuidad de algo.

La interrupción jurídicamente es un mecanismo que impide que se siga contabilizando el tiempo que venía contándose, pues este se ha cortado por efectos de la ocurrencia del acto o actuación dispuesta con dicho efecto por la ley, y, como consecuencia, genera una aparente prórroga del período para ejercitar la facultad respectiva. Podría decirse que la interrupción equivale a la destrucción de la eficacia del tiempo transcurrido, y, por tanto, supone la imposibilidad de que éste llegue a cumplirse. El principal efecto de la interrupción del plazo, es la pérdida del tiempo transcurrido y el inicio de uno nuevo.

Ramón Falcón y Tella⁴, señala que, en caso de interrupción del plazo por actos de la administración tendientes al ejercicio de su derecho, *el nuevo plazo* se cuenta a partir del día siguiente a la notificación al sujeto pasivo del acto en cuestión.

La interrupción como tal, proporciona a la administración tributaria un período de tiempo igual al previsto por la norma para utilizar y ejercer alguna de sus facultades, contabilizado desde que ocurrió la interrupción, y, al mismo tiempo debilita la expectativa del contribuyente de que opere la caducidad, en este caso puntual.

En este contexto, la lectura de los incisos tercero y cuarto del art. 95 del Código Tributario sería así:

- ✓ Si dentro del plazo de 3 años (numeral 1 del art. 94), la administración tributaria notifica con la orden de determinación cuando falta menos de un año para que esos 3 años se cumplan, entonces por efectos de la interrupción ocurrida, la administración contará con un año a partir de la fecha en que se notificó con la orden de determinación. Si dentro de ese año, no notifica con el acto de determinación, entonces habrá caducado la facultad determinadora.
- ✓ Si dentro del plazo de 3 años, la administración tributaria notifica con la orden de determinación cuando falta más de un año, -en el ejemplo 1 año y medio- para que se cumplan esos 3 años, entonces por efectos de la interrupción ocurrida, la administración contará con tres años a partir de la fecha en que se notificó con la orden de determinación. Esto, porque la interrupción tiene como efecto la pérdida del tiempo transcurrido y el inicio de uno nuevo.

³ Corte Nacional de Justicia, “Sentencias”, en Juicios n.º 17502-2013-0070 y 17510-2019-00255 de 13 de marzo de 2023 y 29 de julio de 2022.

⁴ RAMÓN FALCÓN Y TELLA, La prescripción en materia tributaria, (Madrid, La ley, 1994); 152.



No es adecuado señalar por ejemplo que, si se encuentran discurriendo esos 3 años, y se notifica con la orden de determinación, cuando falta 1 año y medio para que se cumplan esos 3 años, entonces el efecto de la interrupción, es que el acto de determinación deba notificarse cuando se cumplan esos **mismos** 3 años, porque entonces, se estaría omitiendo el efecto de la interrupción ocurrida con la notificación de la orden de determinación, se estaría negando que existió interrupción y desconociendo el mandato expreso contenido en el art. 95 del Código Tributario, así como tergiversando la esencia de lo que constituye una “interrupción” en términos jurídicos. La Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en este sentido, entre otros, en el proceso 17510-2021-00527⁵.

Finalmente: ¿son los plazos de caducidad fatales?, y, si lo son ¿por qué el ordenamiento jurídico permite que exista la figura de “interrupción” en unos casos, y de “suspensión” en otros?⁶. Tema, que también ha sido abordado por la Corte Nacional⁷.

CONCLUSIÓN

Debe entenderse las normas en su integralidad en concordancia con el ordenamiento jurídico vigente, considerando los términos específicos que ellas contienen y que generan efectos en la contabilización de los plazos de caducidad. Es indispensable tener claro desde cuando se empieza a contabilizar el plazo y comprender que la “interrupción” existe, y **siempre**, genera efectos jurídicos que no deben ser ignorados, pues afectan dicha contabilización.

La jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia, juega un papel crucial en la unificación de criterios y la resolución de estas problemáticas, procurando un equilibrio, siempre en estricto apego a las normas tributarias vigentes.

⁵ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; “Sentencia”, en Juicio n.° 17510-2021-00527, de 16 de mayo de 2025.

⁶ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. *Curso de Derecho Administrativo II*, (España, Editorial Aranzadi, 2011) 524.

⁷ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; “Sentencias”, en Juicios n.°11804-2022-00197; 01501-2021-00030 de 30 de abril de 2025 y 12 de febrero de 2025.

BIBLIOGRAFÍA

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN; <i>La prescripción en materia tributaria</i> , Madrid, La ley, 1994.	GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón: <i>Curso de Derecho Administrativo II</i> , España, Editorial Aranzadi, 2011.
Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Juicio n.º 17510-2020-00125, de 20 de noviembre de 2023.	Corte Constitucional, “Sentencia”, en Juicio n.º 0008-12-IN de 14 de agosto de 2013, de 14 de agosto de 2013.
Corte Nacional de Justicia, “Sentencias”, en Juicios n.º 17502-2013-0070 y 17510-2019-00255, de 13 de marzo de 2023 y 29 de julio de 2022.	Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; “Sentencia”, en Juicio n.º 17510-2021-00527, de 16 de mayo de 2025.
Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; “Sentencias”, en Juicios n.º 11804-2022-00197, 01501-2021-00030, de 30 de abril de 2025 y 12 de febrero de 2025.	

Hacia una Nueva Definición de Tributo

Marco Albán Zambonino*



RESUMEN

En el presente trabajo se hace una revisión de la definición de tributo, sus alcances y elementos; según ha explicado la doctrina, la jurisprudencia y la normativa.

Por su historia y definición, al tratarse de una exacción patrimonial sin contraprestación alguna, el tributo conlleva connotaciones negativas.

En la actualidad es necesario que la definición de tributo tenga elementos que, si no eliminan, por lo menos atenúen esas evocaciones que no son positivas.

Se propone la formulación de una nueva definición de tributo, que por tratarse de la principal fuente de ingresos del Estado, se debe vincular con los propios fines de la sociedad, particularmente con los principios de solidaridad y capacidad contributiva.

* Doctor en jurisprudencia, magíster en Derecho Tributario, Conjuez (T) de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

Al hablar de tributo se puede encontrar varias acepciones, la mayoría de ellas revisten una connotación negativa, en tanto se refieren a aquello que se debe rendir al vencedor o al que reconocemos que tiene poder o fuerza sobre el vencido.

Considerando que es la principal fuente de ingresos del Estado, la relevancia económica es fundamental, lo que implica mayor presión para la recaudación, la cual debe sustentarse en la obligación legal que existe para que los ciudadanos paguen sus impuestos, incluso en forma coactiva.

La definición de tributo se ha construido sobre la noción de la fuerza que tiene el Estado para exigir la exacción del patrimonio de los contribuyentes.

En la actualidad es necesario formular una definición de tributo que contenga referencias, que de alguna manera, atenúen esa percepción, que incluso llegue a transformarse en una virtud ciudadana en cumplimiento de los principios de solidaridad y capacidad contributiva.



Palabras clave:

Definición de tributo	Coactiva	Solidaridad
Capacidad Contributiva		



LAS ACEPCIONES DE TRIBUTO, PARTICULARMENTE LAS NEGATIVAS

El profesor Troya Jaramillo explica que el tributo es una palabra de múltiples acepciones¹, que incluye aquellas no positivas, vinculadas con la relación del vencido versus vencedor, donde el derrotado rendirá y deberá tributo al triunfador, le reconocerá como superior. De ahí que para transitar más allá de aquella dependencia de poder aparece el Derecho Tributario, que toma esa relación en una jurídico tributaria y, de alguna forma, nivela las situaciones de desigualdad entre las partes: el Estado y el contribuyente.

Se considera como sinónimo las palabras: exacción o gravamen, entre otras, pero todas aquellas denotan una carga, un peso que debe ser soportado, que implica sacrificio; y, particularmente en lo económico: la directa disminución del patrimonio.

La excesiva exigencia de tributos, históricamente, ha provocado revueltas, revoluciones y levantamientos. Desde ahí se han ido adquiriendo derechos y se han configurado los principios de la tributación, pero han sido procesos dolorosos con altos costos hasta en vidas humanas.

Como ejemplo, cabe tener presente que, en la época colonial, en la Audiencia de Quito, se produjeron varios levantamientos, la mayoría de ellos por cuestiones, que podemos asociar con lo tributario:

Se ha anotado la diversidad de motivos concretos que ocasionaron las sublevaciones. Se puede apreciar, sin embargo que, gran parte de las mismas, fueron movimientos de protesta contra imposiciones económicas de carácter fiscal que se dirigían a controlar los excedentes y la mano de obra.²

Esta larga historia de luchas y conflictos por la permanente tensión entre la exigencia de más recursos y el respeto a lo que cada persona pueda contribuir, se agrava en tiempos más recientes, cuando establecidos los principios de la tributación que limitan el poder, ahora se cuestiona el destino que ese dinero recaudado tiene a favor de fines legítimos de sustentación y de la propia existencia de la sociedad.

Aquello exige ir asumiendo una nueva definición de tributo, que incorpore elementos que configuren una noción más positiva de estas exigencias estatales.

¿QUÉ ES TRIBUTO?

Es la primera interrogante que podemos plantearnos respecto al estudio del Derecho Tributario o del análisis de la normativa que lo regula, en este caso el Código Tributario.

¹ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, Quito, 2011, CEP-UASB, p. 2.

² Segundo E. Moreno Yáñez, *Sublevaciones indígenas en la Audiencia de Quito*, UASB-CEP, Quito, 2014, p. 346.

La relación gramatical es de sustantivo a adjetivo, es decir, tributario es el adjetivo cuando tributo es el sustantivo, el adjetivo será aquello que se usa para describir algo relacionado perteneciente al tributo.

El maestro Troya Jaramillo, en sus clases, desde el inicio planteaba la pregunta: ¿Qué es tributo?; su respuesta era precisamente que es el instituto propio y el objeto de estudio del Derecho Tributario, “constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado.”, tal como lo explica en su obra.³

Se parte de un hecho comúnmente aceptado, lo tributario es un tema complejo, es decir, compuesto de varios elementos, muy particulares y diferentes; por un lado, destaca la noción de “obligación”, en el mismo sentido que existe en el derecho privado, es decir, ese vínculo que ata al acreedor con el deudor. Desde la perspectiva del Derecho Civil se podría decir que se trata de una obligación “ex lege”⁴, pues nace de la ley, no existe convención de las partes, se debe entender cómo nace la obligación tributaria, cómo se extingue, los sujetos obligados, etc.

Por otro lado, se nutre sustancialmente desde el Derecho Constitucional, sus principios son muy particulares y expresamente previstos en la Constitución⁵ y también recogidos en la ley.⁶

Se complementa –y se complica– considerando que el acreedor de esa obligación es siempre una institución pública: el Estado, los gobiernos autónomos descentralizados, entre otros; en consecuencia, el estudio del Derecho Administrativo es fundamental, se debe conocer sobre competencia, facultades, procedimientos administrativos, y un largo etcétera, de ahí que en la actualidad exista la tendencia a confundir las instituciones del Derecho Tributario con la aplicación de las disposiciones del Código Orgánico Administrativo, el cual en forma expresa, dispone que únicamente se aplicará de manera supletoria⁷, es decir, única y exclusivamente cuando la ley tributaria no tenga norma propia que regule la situación, lo cual más bien ocurre en forma poco frecuente.

Entonces, para entender el instituto del “tributo” se requiere de un amplio manejo del Derecho Constitucional, del Derecho Civil y del Derecho Administrativo, con sus interrelaciones, que confluyen para lo tributario y poder establecer el *quantum* de lo que se debe, sin

³ José Vicente Troya Jaramillo, Op. Cit., pág. 1

⁴ Ecuador, Código Civil, “artículo 1453.- Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia.”

⁵ Ecuador, Constitución de la República, artículos 300 y 301 principalmente.

⁶ Ecuador, Código Orgánico Tributario, artículo 5: “Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de, generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

⁷ Ecuador, Código Orgánico Administrativo: “Disposición General TERCERA.- En el ámbito tributario, son aplicables, las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, [...]”



que pueda confundirse con instituciones propias de cada una de las ciencias jurídicas antes mencionadas.

A lo anterior se debe agregar la relevancia para la economía del país y su fundamental influencia en las finanzas públicas.

Desde el tema obligacional, encontramos que se trata “de realizar una prestación de carácter pecuniario a favor de un ente público, o de uno que ejerza funciones públicas, cuando se realicen hechos reveladores de capacidad contributiva, que la misma ley prevé como constitutivos de obligación”, este concepto expresado por Lucy Cruz de Ordóñez, que se complementa con la típica exigencia coactiva de este instituto:

La característica de coactividad que se atribuye al tributo se considera hoy apenas una nota caracterizadora de la ley: toda ley es imperativa y trae aparejados instrumentos de coerción. Es ella la que obliga a pagar el tributo a la vista de ciertos hechos específicamente tipificado en ella, de manera que el vínculo obligacional nacido entre el acreedor –ente público- y el deudor –ente privado u otro ente público deudor- tiene su origen en la ley y pende de la realización de la hipótesis normativa o hecho generador de tributos. Lo mismo ocurre con toras prestaciones coactivas, ya no pecuniarias sino personales. El vínculo obligatorio nace de la ley.⁸

Germán Pardo Carrero hace una detallada relación del concepto de tributo desde el propuesto por Giannini: “son ingresos percibidos por el Estado o un ente público de manera obligatoria, por lo que se trata de una obligación *ex lege*, y tienen como finalidad proporcionar recursos para el cubrimiento de las necesidades públicas, sin perjuicio de otras finalidades.”⁹

Describe que es una de las definiciones más utilizada, pues destaca su finalidad que es sustentar las arcas públicas, por ello también se pone énfasis en el poder de imperio del Estado para su creación. Para el efecto, el profesor Pardo también plantea su propia definición, a través de la enumeración de los elementos que considera esenciales:

- Es una prestación patrimonial generalmente de naturaleza pecuniaria.
- Es una obligación de fuente legal y de carácter obligatorio (vínculo de carácter personal).
- Es impuesta por un ente estatal, estadual o una comunidad supranacional legitimada para el efecto.
- Es manifestación de capacidad contributiva o deber de contribuir enmarcado en los principios de justicia y equidad.

⁸ Lucy Cruz de Ordóñez, “Caracterización actual de la tipología tributaria. La parafiscalidad: un concepto confuso para legitimar tributos dudosos” en *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*, U del Rosario – ICDT, Bogotá, 2010, p. 164

⁹ Germán Pardo Carrero, *Tributación Aduanera*, 1er. Ed., Legis, Bogotá, 2009, pp. 106

- Con el fin de aportar a los propósitos de la función social del Estado.
- Subsume como especies del mismo a las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

Mediante estas características comunes se pueden diferenciar los tributos de otros ingresos estatales.¹⁰

Por su parte, el profesor Troya Jaramillo presenta también su propia definición: “El tributo constituye una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejerce por medio de sus representantes.”¹¹

De lo anterior se puede notar que, respecto de la potestad de imperio que ejerce el Estado, se atenúa su alcance, pese a que se indica que es una derivación de la soberanía, la explica en el sentido de que aquella radica en el pueblo, lo que es propio del principio de reserva de ley, resumido en el postulado “*no taxation without representation*”.

Plazas Vega, ante el fenómeno de la integración económica, que se fue consolidando en las últimas décadas del siglo pasado, extiende el principio de legalidad, pues de su definición podemos extraer aquello:

Sobre esta base, puede decirse que “son tributos las prestaciones pecuniariamente valables que el Estado, o una Comunidad Supranacional, exige, en ejercicio de su poder de imperio y en virtud o a través de una ley, o de una decisión del órgano comunitario competente, para cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines.”¹²

Por su parte, no son extrañas las demandas de inconstitucionalidad, en materia tributaria, ante la Corte Constitucional, por tanto, ha debido encontrar definiciones de tributo, en el caso de la sentencia No. 018-12-SIN-CC (CASO N.º 0008-10-IN) lo hace a pie de página, luego de señalar que la doctrina, en términos generales, entiende a los impuestos, tasas y contribuciones, como tipos de tributos: “La doctrina define al tributo como la ‘prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público’. Ver: Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Tercera Edición, Buenos Aires, Editorial LEXISNEXIS ARGENTINA S.A., 2007, p. 36.”¹³

En este orden de ideas, para Fonrouge, el elemento primordial que se destaca en la definición de tributo es la *coerción* por parte del Estado, “ya que es creado por la voluntad soberana

¹⁰ Ibídem, p. 118

¹¹ José Vicente Troya, Op. Cit., p. 3

¹² Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario. Las ideas políticas de la hacienda pública*, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2000, p. 572 – 573.

¹³ Ecuador, Corte Constitucional para el período de transición, sentencia No. 018-12-SIN-CC (CASO N.º 0008-10-IN)



de aquél con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial. Los tributos son prestaciones *obligatorias* y no voluntarias, que reconoce toda la doctrina, que constituye ‘manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones.’”¹⁴

En ese sentido, se acoge una definición muy cercana a las antes expuestas, donde lo principal es la exigencia de la prestación patrimonial que se reclama por parte del Estado, destacando siempre el poder de imperio o la soberanía de los que se halla investido.

LA DEFINICIÓN DE TRIBUTO EN LA NORMATIVA

Tal como ya se hará referencia en esta obra colectiva, el Código Tributario sigue el Modelo de Código Tributario para América Latina auspiciado por la Organización de Estados Americanos –OEA– y el Banco Interamericano de Desarrollo –BID–, tal como señala el oficio dirigido al Ministro de Finanzas y Contralor General del Estado, el 10 de abril de 1974, con el cual, la comisión redactora, remite el Proyecto de “Código Tributario de la República”¹⁵

El código Modelo preparado por aquellos tres grandes maestros del Derecho Tributario latinoamericano, reconocido como el mejor compendio de la doctrina tributaria de la región, en su época, constituye un instrumento de alto valor científico, como lo destacan las resoluciones de las VI Jornadas Tributarias Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Punta del Este, Uruguay, en 1970.¹⁶ El modelo contiene una definición de tributo:

Los tributos son prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con objeto de obtener recursos con que financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.¹⁷

Sin embargo, en el Código Tributario ecuatoriano no se incorporó tal definición [recién se lo hace en el año 2021], en su artículo primero se reguló el ámbito de aplicación de la ley; y, tan solo aparece la famosa división tripartita, la clasificación de los tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora.¹⁸

Un nuevo código modelo se preparó para América Latina: *Modelo de Código Tributario del CIAT un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*, preparado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT–, de 2015, donde prevalece el sentido de la

¹⁴ Carlos M Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Vol. I, 6ta. ed, Ediciones Depalma, Bs. As., 1997, p. 312-313.

¹⁵ Ecuador, Código Tributario, Edijur, Ediciones Jurídicas, Quito, 1989, p. III.

¹⁶ ILADT, Resoluciones VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema 1: Modelo de Código Tributario para América Latina – 1970, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1970-uruguay-tema-i/>, última visita 30 de mayo de 2025.

¹⁷ César García Novoa, *El concepto de tributo*, Tax Editor, Lima, 2009, p. 165.

¹⁸ Ecuador, Código Tributario, R.O. 958-S, 23-XII-1975.

obligación que se debe cumplir, con énfasis en el acreedor en la relación obligacional tributaria, según lo establece el artículo 2:

“Artículo 2.- Concepto y clasificación de los tributos:

- 1.- Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que está vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas. [...]

COMENTARIO:

- 1.- La definición de tributos adoptada se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos Códigos Tributarios de Iberoamérica. Recoge los elementos que caracterizan los tributos: prestación pecuniaria, obligatoria, “ex lege”, explicitándose, asimismo, su finalidad cual es la de satisfacer necesidades públicas”

Como se observa en el comentario, se adopta el concepto tradicional de tributo, lo que ratifica, que en general, se trata de una obligación que se debe cumplir en forma obligatoria con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

La reforma del artículo 1 del Código Tributario en el 2021, intacto desde su promulgación en 1975, (Art. 67 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021), incorpora la definición de tributo: “Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas”, y mantiene, su clasificación tripartita.

Se evidencia que la definición fue tomada del modelo elaborado por el CIAT, con la particularidad de incluir a las diferentes administraciones tributarias: nacional, seccional o de excepción, que guarda armonía con lo dispuesto en el mismo Código, sin embargo, para su correcta armonización con la actual Constitución, debió considerar al nivel seccional como gobiernos autónomos descentralizados.

HACIA UNA NUEVA DEFINICIÓN DE TRIBUTO

Como se ha visto, la definición de tributo, incluso en el modelo CIAT (2015) incorporado a la legislación ecuatoriana en el 2021, se mantiene en la forma más tradicional. Con énfasis en la naturaleza de la obligación legal, que se debe cumplir, para sustentar al Estado y a los entes públicos. Con esto, no es muy probable que las acepciones negativas respecto al tributo se modifiquen.

En la actualidad, con el desarrollo del Estado de Derecho, incluso en las formas más actuales de definición estatal que llegan a reconocer una economía social y solidaria, como se



contempla en nuestra Constitución¹⁹, el concepto de tributo debe ser modificado para que pueda llegar a tener una concepción de la colaboración del ciudadano al bien común.

Sin embargo, si bien el texto constitucional recoge y amplía los principios constitucionales, tanto los tradicionales, como los que corresponden a la administración tributaria, no contempla una definición de tributo; lo que sí dispone es la obligación de pagar los tributos, conforme su artículo 83, dentro de los deberes y responsabilidades: “15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”

El texto diferencia la cooperación respecto de la seguridad social no así de la obligación de pagar los tributos, que bien pudo incluirse en la colaboración con la comunidad, pero se mantiene únicamente la obligación de pago.

El profesor Troya, con total acierto, ya advertía la necesidad de incorporar cambios: “Modernamente se pone de relieve que el deber de contribuir no se explica exclusivamente por la sujeción a la potestad del Estado, sino además por la pertenencia del individuo a la colectividad organizada, y en último término, por la solidaridad.”²⁰

Aparece el elemento de la solidaridad como la necesidad de colaboración del ciudadano a su comunidad, como un principio de cooperación no solo por la mera obligación legal de exacción, incluso vía coactiva. Lo que debe generar un nuevo derecho para los ciudadanos, presentado por el mismo autor, que es conocer y decidir sobre el gasto público, lo cual promueve la equidad²¹, este derecho debe ser desarrollado todavía en su contenido y alcance, pero es sumamente necesario hacerlo, para que el pago de tributos, más que por el temor al cobro forzoso sea considerado como un elemento de cooperación con la comunidad, el ejercicio de la solidaridad.

Cruz de Ordóñez también señala que el deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado se enmarca en un sistema progresivo y equitativo, porque también es deber individual proteger y promover el bienestar de todas las personas, para lo cual el Estado será el instrumento que diseñe políticas de gasto social pertinentes.

Si lo anterior se considera cierto, el tipo de conducta que se espera del contribuyente es el cumplimiento voluntario de una obligación solidaria de dar una cierta suma de dinero, siempre que posea riquezas o gane rentas, o de alguna manera demuestre capacidades contributivas que hayan sido objeto de regulación por

¹⁹ Ecuador, Constitución de la República, “Art. 283.- El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. [...]”

²⁰ José Vicente Troya Jaramillo, Op. Cit., p. 3

²¹ Marco Albán Zambonino, “Comentario a la obra ‘El Derecho del Gasto Público, especial referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos’” en *Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo*, IEDT, Quito, 2017, p. 575

una ley tributaria, que tome ciertos hechos específicos como hipótesis razonables de gravabilidad. También se espera que el sistema tributario aliente al contribuyente a desarrollar ciertas actividades que el modelo económico y social debe estimular.²²

César García Novoa, en una de las obras más completas sobre el concepto de tributo, que precisamente se titula de esa forma, también desarrolla esta noción:

La contribución es consecuencia de la naturaleza del tributo como instrumento para hacer efectivo el deber de participar en el sostenimiento de los gastos públicos, el cual tiene su razón de ser en función de su destino al soporte de tales gastos. Como dijimos, esta íntima relación ingreso-gasto tiene unos comunes fundamentos axiológicos en la Constitución que permite dotar de unidad al fenómeno financiero. [...] Por lo que el nexo ingreso-gasto públicos constituye la razón última de la *esencia contributiva* del tributo.²³

A criterio del autor, quienes han explicado de la mejor manera el tema, en una forma muy concreta, son los maestros: Andrea Amatucci y Eusebio González, quienes en un corto, pero muy valioso artículo, abordan este asunto:

No hay incompatibilidad entre soberanía y solidaridad. El tributo es expresión de soberanía, la cual es titular del pueblo, pero que se justifica también por la pertinencia del individuo a la colectividad. [...]

La capacidad contributiva del individuo es el fundamento del deber de obtención de los fines comunes e indica la cantidad de riqueza que legítimamente puede ser cobrada con fines solidarios dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada y, además, la dirección y la coordinación hacia fines sociales de la actividad pública y privada [...]

La capacidad contributiva es solidaridad en los intereses de la colectividad y expresa una validez autónoma, por cuanto no es absorbida por el principio de igualdad de hecho, resultando también instrumental respecto de ella; contiene un criterio de justicia, que es distinto de aquellos de igualdad, racionalidad y coherencia sobre los cuales se funda, y además, presupone una capacidad económica que no coincide con la capacidad contributiva.²⁴

La Corte Constitucional en la sentencia, que se considera contiene la mayor cantidad de conceptos tributarios, también se acerca a este nuevo concepto:

El modelo económico inaugurado en la actual Constitución, en el que el sistema tributario es uno de sus elementos, establece que el ser humano es el sujeto y

²² Lucy Cruz de Quiñonez, Op. Cit., p. 165

²³ César García Novoa, Op. Cit., p. 254-255-

²⁴ Andrea Amatucci y Eusebio González García, "El concepto de tributo" en Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001, pp. 3 – 15.



fin del sistema económico, y lo describe como un sistema social y solidario, esto se traduce en que el ser humano es el eje y la razón de la actividad económica; la economía se plantea fines redistributivos de la riqueza y la armonía entre el desarrollo económico y la sustentabilidad de los recursos, por lo tanto, existen, a lo largo del texto constitucional, mandatos de intervención, preceptos finalistas que pretenden señalar al Estado objetivos de política económica y social, con el fin de conformar un orden social y erigirlo como motor activo de la vida social. La solidaridad es la expresión de la fórmula del Estado constitucional de derechos y justicia que fundamenta la función redistributiva de los recursos, y al mismo tiempo fundamenta la existencia de las distintas figuras tributarias.

El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público (artículo 83 numeral 15) encuentra entonces su origen en el principio de solidaridad.²⁵

Se ve como el desarrollo doctrinario y jurisprudencial ha avanzado hacia una definición de tributo, con la incorporación de los principios de solidaridad y capacidad contributiva. Es necesario que en nuestro país se incorpore esta discusión para acercarnos a contemporáneas formas de definir el tributo, sin perder de vista que se trata de una obra en construcción.

CONCLUSIÓN

La definición tradicional de tributo debe ser superada hacia una nueva, que contemple no solo la obligación de pago, sino la contribución de los ciudadanos en favor de las necesidades comunes, basados en los principios de solidaridad y capacidad contributiva.

Se trata de una construcción doctrinaria, jurisprudencial y legal, a la que pueden aportar todos quienes hallan preocupación, no solo por la recaudación tributaria, como la gran fuente de ingresos estatales, sino también en el destino que se da a esos recursos, desarrollando el derecho del gasto público.

²⁵ Ecuador, Corte Constitucional para el período de transición, Sentencia N.° 004-11-SIN-CC. CASO N.° 0069-09-IN.

BIBLIOGRAFÍA

Albán Zambonino, Marco, "Comentario a la obra 'El Derecho del Gasto Público, especial referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos'" en <i>Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo</i> , IEDT, Quito, 2017.	Albán Zambonino, Marco, "Comentario a la obra 'El Derecho del Gasto Público, especial referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos'" en <i>Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo</i> , IEDT, Quito, 2017.
Amatucci, Andrea y González García, Eusebio, "El concepto de tributo" en <i>Tratado de Derecho Tributario</i> , Tomo II, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001.	Cruz de Ordóñez, Lucy, "Caracterización actual de la tipología tributaria. La parafiscalidad: un concepto confuso para legitimar tributos dudosos" en Salcedo Younes, Rtuh Yamile, coord., <i>Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación</i> , U del Rosario – ICDT, Bogotá, 2010.
Ecuador, Código Civil.	Ecuador, Código Orgánico Administrativo.
Ecuador, Código Orgánico Tributario.	Ecuador, Código Tributario, Edijur, Ediciones Jurídicas, Quito, 1989, p. III.
Ecuador, Constitución de la República,	Ecuador, Corte Constitucional para el período de transición, sentencia No. 018-12-SIN-CC (CASO N.º 0008-10-IN)
Ecuador, Corte Constitucional para el período de transición, Sentencia N.º 004-11-SIN-CC (CASO N.º 0069-09-IN)	García Novoa, César, <i>El concepto de tributo</i> , Tax Editor, Lima, 2009.
Giuliani Fonrouge, Carlos M., <i>Derecho Financiero</i> , Vol. I, 6ta. ed, Ediciones Depalma, Bs. As., 1997.	ILADT, Resoluciones VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema 1: Modelo de Código Tributario para América Latina – 1970, https://iladt.org/resolucion/resolucion-1970-uruguay-tema-i/ , última visita 30 de mayo de 2025.
Moreno Yáñez, Segundo E., <i>Sublevaciones indígenas en la Audiencia de Quito</i> , UASB-CEP, Quito, 2014.	Pardo Carrero, Germán, <i>Tributación Aduanera</i> , 1er. Ed., Legis, Bogotá, 2009
Plazas Vega, Mauricio, <i>Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario. Las ideas políticas de la hacienda pública</i> , Editorial Temis S.A., Bogotá, 2000.	Troya Jaramillo, José Vicente, <i>Manual de Derecho Tributario</i> , Quito, 2011, CEP-UASB.

Estudio de los Impuestos Ambientales en el Ecuador, como Gravámenes a las Actividades que causen Daños al Medio Ambiente

Marcy Alvarado Córdova*



RESUMEN

En este trabajo se aborda la relevancia del estudio de los impuestos verdes o ecológicos: qué implican y cuál es su finalidad. Estos tributos ambientales buscan gravar las acciones perjudiciales para el medio ambiente. Se basan en el simple principio de “quien contamina, paga”, y su adecuada aplicación, supervisión y control resultan fundamentales para combatir el cambio climático que afecta al mundo entero, especialmente al considerar los desafíos actuales que enfrenta el Ecuador. Se analizan las principales normas internacionales, constitucionales y normativa secundaria relacionadas con la prevención y control de actividades que afectan negativamente al medio ambiente. Estas disposiciones obligan al Estado ecuatoriano a revisar el marco legal vigente, incluyendo el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y otras disposiciones relacionadas con la prevención, control y sanción de quienes generan contaminación ambiental. La relevancia de plantear y alcanzar los objetivos de las reformas propuestas radica en incentivar a los sujetos obligados —personas naturales, empresas y consumidores— a adoptar prácticas más sostenibles, mejorar la infraestructura y los servicios públicos, corregir desigualdades fiscales mediante la revisión del régimen tributario actual, e impulsar reformas orientadas a la implementación de impuestos ambientales, junto con su correspondiente régimen de control y sanción.

* Doctora en jurisprudencia, magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario, Conjuenza de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

El estudio de los impuestos verdes o ambientales adquiere importancia a partir del principio de “quien contamina paga”, ya que su correcta implementación, control y seguimiento son aspectos clave para enfrentar el cambio climático que afecta al mundo entero, incluyendo la problemática específica que enfrenta el Ecuador. La recaudación de estos tributos representa, además, un mecanismo que puede contribuir a reducir los impactos negativos que las actividades humanas generan sobre el medio ambiente en el país.

El análisis de la normativa internacional, constitucional y secundaria relacionada con la prevención y el control de actividades que generan daños ambientales, exige al Estado ecuatoriano una revisión crítica del marco legal vigente. Esta revisión debe abarcar tanto el Código Tributario como las disposiciones establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás normativa conexas, especialmente aquella orientada a la prevención, fiscalización y sanción de los sujetos responsables de la contaminación ambiental.

Mediante un enfoque descriptivo y crítico, se analiza la relevancia de formular y cumplir con los objetivos propuestos en las reformas planteadas. Estas buscan motivar a los sujetos obligados —personas naturales, empresas y consumidores— a adoptar prácticas más sostenibles, fortalecer la infraestructura y los servicios públicos, y corregir las desigualdades fiscales mediante una revisión del régimen tributario vigente. Al mismo tiempo, se propone impulsar reformas orientadas a la implementación de impuestos ambientales, junto con su respectivo sistema de control y sanciones.



Palabras clave:

Contaminación Ambiental	Impuestos Ambientales	Reformas
Control		



LA IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LOS IMPUESTOS VERDES O AMBIENTALES

La importancia de analizar los impuestos verdes radica en su función normativa dentro del ordenamiento jurídico, al establecer obligaciones fiscales orientadas a la protección del ecosistema. Su estudio permite evaluar la coherencia y eficacia del marco legal vigente, con relación a los principios de desarrollo sostenible y el cumplimiento de compromisos internacionales en materia ambiental.

El análisis de las principales normas internacionales, constitucionales y secundarias relacionadas con la prevención y control de actividades que dañan el medio ambiente, obliga al Estado ecuatoriano a revisar su marco legal actual. Esto incluye el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y otras normas vinculadas con la prevención, control y régimen sancionatorio de los sujetos obligados por la generación de contaminación ambiental.

La implementación de impuestos verdes, ecológicos o ambientales reviste gran importancia no solo por sus beneficios inmediatos, sino también por su contribución a la protección ambiental, garantizando las condiciones necesarias para la vida presente y futura. Este tipo de tributos se relaciona con el derecho humano a gozar de un entorno sano y ecológicamente equilibrado, derecho consagrado tanto en instrumentos internacionales como en la Constitución de la República del Ecuador,¹ que en los artículos 14, 15, 71, 72, 395, 397 y 414, normas que reconocen la protección del medio ambiente y los derechos de la naturaleza como principios fundamentales. En el contexto actual, marcado por el acelerado desarrollo tecnológico, industrial y el avance de la inteligencia artificial, se hace cada vez más urgente la creación y reforma de leyes orientadas a garantizar este derecho.

Este nuevo derecho o "justicia ambiental intergeneracional", se fundamenta en el principio de equidad entre generaciones, que busca garantizar que la humanidad gestione los recursos naturales de manera responsable y sostenible, para salvaguardar el derecho de las próximas generaciones a disfrutar de un entorno sano y equilibrado y propicio para la vida, reconociendo que el deterioro ambiental compromete no solo el presente, sino también el porvenir colectivo.

Estos temas son comunes en debates sobre cambio climático y uso de recursos naturales, frente a fenómenos como el aumento de la temperatura global, la pérdida de biodiversidad y la escasez de agua, se vuelve imprescindible adoptar políticas públicas que prioricen el bienestar ambiental del futuro. En este sentido, garantizar el derecho de las generaciones venideras a un entorno sano y equilibrado no solo es un imperativo moral, sino también una obligación jurídica en evolución, reconocida por tratados internacionales y principios del derecho ambiental contemporáneo.

En el mundo globalizado que vivimos, los factores económicos, sociales, políticos y ambientales, han generado opinión y malestar general, a eso se suma que la población ha empezado a preocuparse y haberse afectado por los problemas

¹ Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

de impacto ambientales; y con ello la búsqueda de las soluciones a la contaminación y al calentamiento global, que amenaza no sólo a los ecosistemas, sino a toda la humanidad, lo que se conoce como ciencia ambiental o del medio ambiente.

Por lo que el concepto jurídico, permite que crear un nivel aceptable o recomendable en las relaciones entre: los seres humanos y su entorno la naturaleza y los organismos vivos, de allí la institucionalización del medio ambiente, como un bien jurídico protegido que trae consigo el reconocimiento del derecho de todos los habitantes del planeta Tierra, a vivir en un medio saludable, ecológicamente equilibrado y adecuado, libre de contaminación y que preserve el ambiente, las presentes generaciones a las futuras.

El derecho ambiental es una disciplina de nuevo tipo “*ius novum*” que se inserta y se da a conocer hace poco más de medio siglo, en la conferencia de Estocolmo, partiendo de dicha protección como Declaración que culminó con 26 principios y luego se recoge por los Estados para insertarlo en el campo jurídico, a través del sistema constitucional, en leyes o códigos ambientales, civiles, administrativas, penales, por tanto se encuentra en pleno desarrollo y evolución, constituye un derecho “*novum*”.²

En el contexto del cambio climático, el derecho “*ambiental intergeneracional*” adquiere una relevancia cada vez mayor. Esta noción jurídica y ética se basa en el principio de equidad entre generaciones, implica que las decisiones ambientales tomadas hoy deben considerar sus efectos a largo plazo sobre las generaciones futuras. El derecho ambiental intergeneracional se fundamenta en la necesidad de que la humanidad actual gestione los recursos naturales de forma responsable y sostenible, evitando comprometer la calidad de vida de las generaciones venideras, de quienes aún no han nacido.

[...] La justicia intergeneracional establece que los derechos de las generaciones pasadas, presentes y futuras a vivir en un planeta saludable son iguales. Nada de lo que hagan las generaciones futuras afectará el presente, pero todo lo que suceda ahora afectará el futuro. En este sentido, la justicia intergeneracional requiere un cambio de mentalidad radical que considere el impacto a largo plazo de las decisiones y acciones de hoy, en lugar de centrarse en las ganancias a corto plazo [...]. Es vital, por tanto, realizar un esfuerzo imaginativo para considerar los intereses de los seres futuros en la toma de decisiones actual, creando políticas climáticas y ambientales con visión de futuro.[...].³

² Enrique Mármol Palacios, Cesar Baquerizo Bustos, Francisco Latorre y María Mármol Córdova Latorre, Derecho de la Naturaleza, *Derecho Agrario en el Ordenamiento Constitucional* (Gua-yaquil: Editorial Letra, 2024), 33.

³ Erika Strazzant, “Justicia intergeneracional y como ser un buen antepasado” Un planeta habitable, una cuestión de justicia, 2 de 07 de 2022, <https://gceurope-org.translate.google.com/intergenerational-justice-or-how-to-be-a-good-ancestor>.



Los impuestos verdes se constituyen en un instrumento clave para la sostenibilidad, al desincentivar prácticas contaminantes y promover alternativas productivas más limpias y eficientes. Además de generar ingresos para financiar proyectos de conservación e investigación en tecnologías sostenibles, impulsan la transición hacia energías renovables y la eficiencia energética en sectores industriales y domésticos. Paralelamente, el marco competitivo que generan incentiva la innovación tecnológica, favoreciendo el desarrollo de procesos productivos sostenibles y soluciones orientadas a la protección del entorno.

En algunos sectores, los impuestos verdes podrían aumentar los costos de producción, lo que podría afectar la competitividad internacional de las empresas. Por eso es importante garantizar la distribución de los beneficios, es decir que los impuestos ambientales, se distribuyan de manera equitativa, evitando que recaigan principalmente sobre los ciudadanos de menores ingresos y pequeñas empresas. La implementación de impuestos verdes requiere una cuidadosa planificación y elaboración de políticas públicas que tengan en cuenta las características específicas del país y de los sectores en desarrollo.

En resumen, el estudio de los impuestos verdes es fundamental para comprender su potencial como herramienta para la protección del medio ambiente y la promoción de la sostenibilidad, su correcta implementación puede generar importantes beneficios económicos y ambientales, contribuyendo a un futuro más verde y sostenible.

IMPLEMENTACIÓN DE IMPUESTOS AMBIENTALES

Para implementar impuestos ambientales en Ecuador de manera efectiva, se debe considerar una planificación y elaboración de políticas públicas que incluyan: el diseño del impuesto, la determinación de la base gravable y su cuantía, la definición de las actividades sujetas al impuesto, el desarrollo de mecanismos de fiscalización y cumplimiento, la evaluación de los impactos ambientales y socioeconómicos, la gestión de los fondos recaudados, la transparencia y comunicación al ciudadano.

En primer lugar, se debe empezar con el análisis del impacto ambiental: Es decir identificar las actividades y productos que generan mayor impacto ambiental para gravarlos adecuadamente, para esto se debe tener en cuenta el análisis de los proyectos que ya se han desarrollado y se siguen desarrollando en el país, y las consecuencias o daños causados al ambiente.

[...] En el campo ambiental parece olvidarse, a veces, que los impactos se producen como consecuencia del proyecto. Lo que se denomina "*acciones de proyecto*" son los elementos o procesos del proyecto que pueden producir impactos, es decir, generar alteraciones en alguna característica de algún componente ambiental. Y son los elementos físicos del proyecto o de la obra, edificaciones, tanques, maquinaria, extracción de tierras..., o los procesos, combustión, transporte, movimiento de maquinaria, etc., que, a su vez generan gastos de energía, emisiones a la atmósfera, residuos, etc.[...].⁴

⁴ Rosa. M Arce Ruiz, *La evaluación del impacto ambiental en la encrucijada* (Madrid: La Ley, 2002).

En segundo lugar, el diseño del impuesto, será basado en la cantidad de emisiones, residuos, consumo de recursos naturales o actividades contaminantes, elaborar una estructura impositiva que incentive a las empresas a reducir la contaminación y adoptar prácticas más sostenibles. Considerar la posibilidad de impuestos específicos a ciertos productos (ej: plásticos), actividades industriales, agrícolas y el uso de combustibles fósiles son las principales fuentes de contaminación ambiental que deben ser controladas mediante impuestos.

En la industria, fábricas, especialmente aquellas que emiten gases contaminantes a la atmósfera.⁵ En las refinerías de petróleo y plantas químicas, procesos industriales y de construcción que generan residuos peligrosos. En la agricultura, el uso excesivo de fertilizantes y pesticidas; la deforestación; y, producción intensiva de ganado, que genera emisiones de metano, la quema de combustibles fósiles en plantas termoeléctricas y otros usos; emisiones de dióxido de carbono (CO₂) y otros gases de efecto invernadero. En el transporte emisiones de gases de escape de vehículos motorizados, despegue y aterrizaje de aviones, generando ruido y emisiones contaminantes. En las actividades de turismo controlar el uso de plásticos, productos químicos y la contaminación del agua y los ríos, y degradación de hábitats, que se justifican impuestos medioambientales para disuadir su uso y promover prácticas más sostenibles.

En tercer lugar, la determinación de la base gravable, establecer criterios claros para determinar la base gravable y la cuantía del impuesto, considerando factores como la capacidad económica de las empresas y el nivel de contaminación. Diseñar un sistema de tasas progresivas o diferenciadas para incentivar a las empresas a reducir su impacto ambiental.

Finalmente, es importante establecer mecanismos de fiscalización eficientes para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, los mecanismos de denuncia y sanciones para aquellos que no cumplan con las disposiciones legales.

En la fase de implementación es importante desarrollar programas de capacitación y asistencia técnica para las empresas y la ciudadanía, a fin de comunicar de manera clara y transparente a la ciudadanía los objetivos y beneficios de los impuestos verdes; se debe además, evaluar los impactos ambientales y socioeconómicos de los mismos, tanto positivos como negativos; y, monitorear la eficiencia de los tributos ecológicos para ajustar las políticas y mejorar su efectividad. Será necesario considerar además, lo referente a la gestión de fondos, definiendo cómo se utilizarán los recursos recaudados (ej: invertir en proyectos ambientales, subsidios para empresas, etc.), a fin de garantizar la transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los mismos.

NORMATIVA INTERNACIONAL Y NACIONAL SOBRE LA PREVENCIÓN Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES QUE DAÑAN EL MEDIO AMBIENTE

Las principales normas relacionadas con la prevención y control de las actividades que dañan el medio ambiente incluyen normas internacionales, constitucionales y secundarias.

⁵ Ibídem.



A nivel internacional, destacan acuerdos y convenciones como el Protocolo de Montreal y el Acuerdo de París, que buscan proteger la capa de ozono y combatir el cambio climático. La Constitución, establece la protección del medio ambiente, como un derecho humano y un deber del Estado. Las normas secundarias, leyes y reglamentos, regulan la gestión de residuos, la calidad del aire y del agua, la conservación de la biodiversidad.

La Constitución de la República del Ecuador, establece la protección del medio ambiente como un derecho fundamental, y el deber del Estado de garantizar la sostenibilidad y la preservación de la biodiversidad, establece principios ambientales como la prevención, la precaución, la responsabilidad, la equidad y la participación; y, la garantía de un desarrollo sustentable y la participación ciudadana en la gestión ambiental. Normas secundarias como el Código Orgánico del Ambiente⁶ y la Ley de Gestión Ambiental⁷ refuerzan estos principios, estableciendo responsabilidades del Estado y los particulares y regula las actividades que afectan al medio ambiente.

El artículo 395 de la Constitución, establece los principios ambientales como la gestión sustentable, la protección de la biodiversidad, la participación ciudadana y la preferencia por la protección de la naturaleza en caso de duda.

Entre la normativa secundaria: La Ley de Gestión Ambiental que establece las bases para la gestión ambiental en Ecuador, incluyendo la evaluación del impacto ambiental, la protección de áreas protegidas, y la gestión de residuos. La Ley de Prevención y Control de la Contaminación Ambiental,⁸ regula la contaminación del aire, agua y suelo, y establece medidas para prevenir y controlar la contaminación. La Ley Orgánica de Recursos Hídricos, Usos y Aprovechamiento del Agua,⁹ tiene como finalidad asegurar el derecho humano al agua, además de establecer normas para la autorización, gestión, protección, conservación, restauración y uso sostenible de los recursos hídricos en todas sus fases, formas y estados físicos. También busca garantizar su recuperación y promover el buen vivir (*sumak kawsay*) y los derechos de la naturaleza. El Código Orgánico del Ambiente y su Reglamento,¹⁰ definen los principios ambientales, como la gestión ambiental transversal, la participación ciudadana y la protección de la naturaleza.

La revisión del régimen tributario y la implementación de impuestos ambientales son cruciales para fomentar la sostenibilidad y la gestión responsable del medio ambiente en Ecuador. La reforma tributaria se justifica para aumentar la eficiencia del sistema, garantizar la sostenibilidad fiscal y mejorar la recaudación. Los incentivos a la conservación pueden ser una herramienta efectiva para promover la gestión sostenible de los recursos naturales, brindando beneficios para la preservación de la biodiversidad. Ejemplo, el programa de doble deducibilidad, propiciado con el Acuerdo Nro. MAATE-2022-113, que permite a empresas y actores

⁶ Ecuador, *Código Orgánico del Ambiente*, Registro Oficial, 12 de abril de 2017.

⁷ Ecuador, *Ley de Gestión Ambiental*, Registro Oficial Suplemento, 10 de septiembre de 2004.

⁸ Idem

⁹ Ecuador, *Ley Orgánica de Recursos Hídricos Usos y Aprovechamiento del Agua*, Registro Oficial Suplemento 305, 06 de agosto de 2014.

¹⁰ Presidencia de la República del Ecuador, *Reglamento al Código Orgánico del Ambiente*, Decreto Ejecutivo 752, Registro Oficial Suplemento Oficial 507, 12 de junio de 2019.

ambientales deducir el 100% adicional de sus donaciones, inversiones y patrocinios para proyectos ambientales.¹¹

IMPUESTOS AMBIENTALES EN ECUADOR: ANÁLISIS Y PROPUESTAS DE REFORMA PARA SU IMPLEMENTACIÓN, CONTROL Y SANCIÓN

En Ecuador el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, fue creado en 2011, con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y entró en vigencia en 2012, para desincentivar el uso de automotores altamente contaminantes, en función de su cilindraje, antigüedad y nivel de emisiones, su recaudación no excedía el 40% del avalúo del vehículo. No obstante, en 2019 fue derogado mediante las reformas introducidas en la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria,¹² debido a su baja efectividad ambiental y a los impactos negativos en sectores populares. Como alternativa, el Estado adoptó medidas como la chatarrización de vehículos y la promoción de tecnologías limpias, manteniendo vigente únicamente el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables (IRBPNR).

El Código Tributario¹³ no se refiere directamente a la contaminación ambiental, sino que se enfoca en la regulación de la obligación tributaria. Sin embargo, el Código Orgánico del Ambiente (COA), publicado en el Registro Oficial Suplemento 983 de 12 de abril de 2017, sí aborda este tema y establece un régimen de infracciones administrativas y sanciones a todos los operadores de actividades que impliquen riesgo ambiental tienen la obligación de internalizar los costos ambientales, asumiendo gastos de prevención, control y restauración, prohíbe la emisión de contaminantes a la atmósfera o su descarga sin sujetarse a las normas técnicas y regulaciones, instituye que las políticas de gestión ambiental se aplicarán de manera transversal y serán de obligatorio cumplimiento para el Estado y todas las personas naturales y jurídicas en el territorio nacional, establece un régimen sancionatorio para la contaminación ambiental.

En caso de daños ambientales, los ejecutores de la actividad están obligados a comunicar a la autoridad ambiental dentro de las 24 horas posteriores y a adoptar medidas de contingencia, mitigación, remediación, restauración, compensación e indemnización. La gravedad de la sanción dependerá de la magnitud y el impacto del daño ambiental causado.

La importancia de implementar tales impuestos radica en que éstos se relacionan con el impacto ambiental de sus actividades. El objetivo principal es disuadir la contaminación, reparar los daños causados al medio ambiente y promover la sostenibilidad, incentivando prácticas más limpias y menos contaminantes.

¹¹ Ministerio del Ambiente, Agua y Transición Ecológica, Acuerdo Ministerial Nro. MAA-TE-2022-113, Acuerdo Ministerial, 2021, ACUERDO MINISTERIAL Nro. MAATE-2022-113.

¹² Ecuador, *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*, Registro Oficial Suplemento 111, 31 de diciembre de 2019.

¹³ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.



Los sujetos obligados, pueden ser personas naturales o jurídicas que realizan actividades que impactan negativamente en el medio ambiente, como la emisión de gases de efecto invernadero o la generación de residuos. El establecimiento de la base imponible puede variar según el tipo de tributo ambiental, pero generalmente se basa en la cantidad de emisiones contaminantes, el volumen de residuos generados, o el consumo de ciertos bienes o servicios que impactan negativamente en el medio ambiente.

La política tributaria ambiental puede incluir tanto incentivos como gravámenes, que buscan fomentar prácticas amigables con el medio ambiente, mientras que los gravámenes buscan desincentivar actividades contaminantes. Ejemplos de incentivos tributarios pueden ser deducciones fiscales adicionales para inversiones en proyectos ambientales o en tecnologías que reducen la contaminación.

Es fundamental implementar sistemas de monitoreo permanente que permitan analizar los efectos distributivos de los impuestos ecológicos, con el propósito de perfeccionar las políticas fiscales y optimizar los mecanismos de compensación. Asimismo, es esencial incentivar la participación ciudadana y el diálogo público en la formulación de decisiones relacionadas con los tributos ambientales y sus respectivas medidas compensatorias, lo cual puede facilitar la construcción de soluciones más justas y con mayor aceptación social. Igualmente, para enfrentar adecuadamente los efectos distributivos, se requiere impulsar la colaboración entre las distintas instancias gubernamentales, la sociedad civil y el sector empresarial.

Para reducir el efecto de los impuestos ambientales sobre la distribución del ingreso, resulta esencial considerar el uso de mecanismos de compensación. Estos pueden adoptar distintas formas, como incentivos fiscales dirigidos (tasas diferenciadas, créditos tributarios, exenciones para los grupos más vulnerables), subsidios para la adquisición de tecnologías o infraestructuras sostenibles, y transferencias monetarias focalizadas. Es clave que estas medidas se diseñen e implementen con rigor y transparencia, garantizando una asignación justa de los beneficios y cargas derivados de los impuestos verdes.¹⁴

El impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables (IRBPNR), creado en 2011 mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado,¹⁵ y, restituido a través del Decreto-Ley de Urgencia Económica, emitido en septiembre de 2023,¹⁶ restableció el impuesto previamente derogado, manteniendo la tarifa de 0.02 USD por botella PET no retornable, la cual es devuelta a los recicladores certificados. La base legal comprende este

¹⁴ Juan Pablo Jiménez, Luis Miguel Galindo, Fernando Lorenzo y Andrea Podesta, *Hacia Administraciones Tributarias Verdes: requisitos, capacidades y transformaciones ante los retos ambientales y climáticos*, (Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, 2024), 67.

¹⁵ Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, Registro Oficial Suplemento 583, 24 de noviembre de 2011.

¹⁶ Oficial, Registro, *Decreto-Ley de Urgencia Económica. 2023. Decreto-Ley de Creación del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables*, Quito, 2023.

Decreto-Ley, su reglamento general y la normativa secundaria que el Ministerio de Producción y el Ministerio del Ambiente debían emitir para su plena aplicación, su propósito es internalizar costos ambientales asociados al consumo de botellas plásticas, y fomentar la economía circular mediante un esquema de recuperación y devolución, tienen como objetivo modificar patrones de consumo y producción.

En el caso de los envases, se han implementado modelos híbridos que combinan impuestos redimibles con esquemas de Depósito, Devolución y Retorno, sus siglas en inglés (*DRS - Deposit Return Scheme*), de botellas plásticas no retornables, que, a pesar de sus avances, como la consolidación de cadenas de reciclaje inclusivas y la creación de un incentivo económico directo para recolectores, el sistema presenta limitaciones que reducen su eficacia ambiental y social, y que ameritan una reforma estructural del IRBPNR, inspirada en experiencias internacionales y adaptada al contexto ecuatoriano, teniendo como base modelos muestran que la eficacia depende de tres factores: (i) señal de precio diferenciada, (ii) trazabilidad digital y control estatal, (iii) inclusión de recicladores de base.

En conclusión, existe evidencia que, al ampliar la base de bienes y actividades sujetas a impuestos ambientales, aumenta la recaudación fiscal por este concepto, lo que se traduce en una mejora de la calidad ambiental del país, reflejada en indicadores como el Índice de Desempeño Ambiental (EPI, por sus siglas en inglés, que provienen de *Environmental Performance Index*). Como referencia de la eficacia recaudatoria de los impuestos ambientales en las rentas fiscales se cita el siguiente cuadro:

Cuadro 2: Desempeño ambiental y recaudación			
País	# categorías	Recaudación	EPI
Australia	6	1-9	82.40
Alemania	6	1-9	80.47
Chile	5	1.2	69.93
Estados Unidos	4	0.7	67.52
México	3	0.1	55-03
Fuentes: Elaboración por el CIEP, con datos de OECD2 (2017) y for Environmental Law and Policy (2014)			

El cuadro 2 presenta la recaudación de impuestos ambientales como porcentaje del PIB en los países conforme el análisis del siguiente cuadro, junto con el número de categorías impositivas aplicadas y su correspondiente Índice de Desempeño Ambiental (EPI). Dado que la información más actualizada sobre recaudación corresponde al año 2014, se ha utilizado el EPI correspondiente a ese mismo año para mantener la coherencia en el análisis.¹⁷

¹⁷ Adrián García, Impuestos ambientales: Explicación, ejemplos y utilidad, CIEP, 30 de 03 de 2017, <https://ciep.mx/impuestos-ambientales-explicacion-ejemplos-y-utilidad/>.



CONCLUSIÓN

Establecer un impuesto ambiental constituye una de las herramientas tributarias más efectivas para proteger el derecho a un medio ambiente sano en el Ecuador. Su implementación no sólo desincentiva actividades contaminantes, sino que también promueve una cultura de responsabilidad ambiental y sostenibilidad.

El régimen tributario vigente requiere una revisión integral que permita optimizar la recaudación, reducir la complejidad y fomentar una mayor equidad. En este contexto, una reforma tributaria con enfoque ambiental representa una oportunidad para aumentar la eficiencia del sistema fiscal, garantizar su sostenibilidad a largo plazo y fortalecer los mecanismos de recaudación en línea con los objetivos de desarrollo sostenible.

Los impuestos ambientales son instrumentos fundamentales para desalentar prácticas contaminantes y financiar iniciativas de protección ecológica. Además de generar recursos destinados a la conservación del medio ambiente, estos tributos pueden incentivar la innovación tecnológica en energías limpias y fortalecer la conciencia pública sobre la importancia de preservar el entorno natural. Para lograr estos objetivos, resulta indispensable contar con un marco normativo claro y un sistema eficiente de control y sanciones que aseguren la correcta aplicación de los impuestos ambientales, garantizando así la protección efectiva del medio ambiente.

El impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables (IRBPNR), ha constituido un avance significativo en la política ambiental del Ecuador, pero su impacto puede potenciarse mediante ajustes normativos que garanticen previsibilidad técnica, trazabilidad digital, con la creación de una Plataforma Única de Trazabilidad, a cargo del SRI¹⁸ -MP-CEIP¹⁹-MAAE (Ministerio del Ambiente, Agua y Transición Ecológica),²⁰ a efectos de control de un Registro único y simplificado para recicladores, acopiadores y transformadores. Mantener factores de conversión diferenciados por categoría de botella; la creación de un fondo para economía circular que permita la asignación de hasta el 20% de lo recaudado no devuelto a infraestructura de reciclaje, a incentivos al ecodiseño y programas de capacitación e inclusión social.

La reforma planteada fortalecería la gestión de residuos y prepararía al país para integrarse a estándares internacionales de economía circular y responsabilidad extendida del productor, alineándose con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS 12 y 13), establecidas por la Agenda 2030 de Naciones Unidas,²¹ que contribuye directamente al cumplimiento de estos objetivos globales, aportando evidencia, propuestas o mecanismos que promuevan la sostenibilidad ambiental y la acción climática.

¹⁸ Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI), *Guía del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables*, Quito, 2023.

¹⁹ Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca de Ecuador (MPCEIP), *Acuerdo Ministerial No. 74: Actualización de Factores Botellas-Kilogramos para 2025*, 6 de mayo de 2025, Quito, 2025.

²⁰ Ecuador, Código Orgánico del Ambiente. Registro Oficial Suplemento 983 de 12-abr.-2017, 2017. Art. 23.

²¹ Asamblea General de la ONU, *Objetivos de Desarrollo Sostenible*, Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, un plan de acción a favor de las personas, el planeta y la prosperidad. Asamblea General adopta la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, 2015. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible>.

BIBLIOGRAFÍA

Arce Ruiz, Rosa. M., <i>La evaluación del impacto ambiental en la encrucijada</i> ., Madrid: La Ley, 2002.	Arce Ruiz, Rosa. M., <i>La evaluación del impacto ambiental en la encrucijada</i> ., Madrid: La Ley, 2002.
Díaz, Carlos Jaramillo. <i>Curso de Derecho Constitucional</i> . Quito, Pichincha: Universidad Central del Ecuador, 1999.	Ecuador. «Código Orgánico del Ambiente.» Quito: Registro Oficial, 12 de abril de 2017.
Asamblea General de la ONU, adopta la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. «Objetivos de Desarrollo Sostenible.» <i>Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, un plan de acción a favor de las personas, el planeta y la prosperidad</i> . Asamblea General adopta la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, 2015. https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible .	Strazzant, Erika. «Justicia intergeneracional y como ser un buen antepasado.» <i>Un planeta habitable, una cuestión de justicia</i> . 2 de 07 de 2022. https://gceurope-org.translate.google.com/intergenerational-justice-or-how-to-be-a-good-ancestor .
Ecuador. «Código Orgánico del Ambiente.» Quito: Registro Oficial, 12 de abril de 2017.	Ecuador. «Código Orgánico del Ambiente.» Quito: Registro Oficial, 12 de abril de 2017.
—. «Código Organico del Ambiente. Registro Oficial Suplemento 983 de 12-abr.-2017.» Quito, 2017. Art. 23.	—. «Código Tributario.» Quito: Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.
—. «Constitución de la República del Ecuador.» Quito: Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.	—. «Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial Suplemento 583, 24 de noviembre de 2011.» Quito, 2011.
—. «Ley de Gestión Ambiental.» Quito: Registro Oficial Suplemento, 10 de septiembre de 2004.	—. «Ley de Prevención y control de la contaminación ambiental.» Quito: Registro Oficial Suplemento 418, 10 de septiembre de 2004.
—. «Ley Orgánica de Recursos Hídricos Usos y Aprovechamiento del Agua.» Quito: Registro Oficial Suplemento 305, 06 de agosto de 2014.	—. «Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria.» Quito: Registro Oficial Suplemento 111, 31 de diciembre de 2019.
García, Adrian. <i>CIEP</i> . 30 de 03 de 2017. https://ciep.mx/impuestos-ambientales-explicacion-ejemplos-y-utilidad/ [último acceso: 2 de agosto de 2025].	Jiménez, Juan Pablo, Luis Miguel Galindo, Fernando Lorenzo, y Andrea Podesta. «Hacia Administraciones Tributarias Verdes: requisitos, capacidades y transformaciones ante los retos ambientales y climáticos.» 67. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, 2024.
Marmol Palacios, Enrique, Cesar Baquerizo Bustos, Francisco Latorre, y Maria Marmol Córdova Latorre. «Derecho de la Naturaleza, Derecho Agrario en el Ordenamiento Constitucional.» Guayaquil: Editorial Letra, 2024.	Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca de Ecuador (MPCEIP). «Acuerdo Ministerial No. 74: Actualización de Factores Botellas-Kilogramos para 2025. Quito: , 6 de mayo de 2025.» Quito, 2025.
Ministerio del Ambiente, Agua y Transición Ecológica. «Acuerdo Ministerial Nro. MAATE-2022-113.» Acuerdo Ministerial Nro. MAATE-2022-113.	Presidencia de la República del Ecuador. «Reglamento al Código Orgánico del Ambiente, Decreto Ejecutivo 752.» Quito: Registro Oficial Suplemento Oficial 507, 12 de junio de 2019.
Registro Oficial. «Decreto-Ley de Urgencia Económica. 2023. Decreto-Ley de Creación del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables.» Quito, 2023.	Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI). «Guía del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables.» Quito, 2023.

La Caducidad en el Ejercicio de la Facultad Determinadora en Materia Aduanera Fallos Relevantes

María del Cisne Ludeña González*



RESUMEN

Los tributos al comercio exterior, desde el derecho tributario, constituyen una forma de establecimiento de carga impositiva, que es ejercida por el Estado y, por tanto, se rige por los mismos principios del derecho público; por lo que, siendo una potestad estatal el efectuar controles aduaneros a la mercancía que ingresa al territorio nacional, la verificación de su correcto tratamiento fiscal bajo la modalidad de control posterior encuentra sus límites en la institución de caducidad.

Esta figura jurídica establece una certeza del tiempo de acción que tiene el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) para efectuar actos de auditoría sobre las declaraciones aduaneras de importación y realizar los ajustes y correcciones a fin de rectificar los tributos que se deben a favor del Estado como sujeto activo de la obligación aduanera.

La Corte Nacional de Justicia del Ecuador ha emitido criterios sobre la caducidad y sus plazos, pues en lo relacionado con el ejercicio del control posterior, aun cuando esta no se encuentra prevista en la ley de la materia bajo la figura de caducidad, no considera el Código Tributario como norma generalmente aplicable cuando se inicie un proceso de verificación de manera supletoria en todos los casos, siendo esta concepción jurisprudencial el objeto de análisis en este trabajo académico.

* Abogada, magíster en Derecho Tributario, Coordinadora Jurídica en la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

Conforme a la Organización Mundial de Comercio (OMC), el tránsito comercial tiene tres momentos históricos que marca los lineamientos de las relaciones comerciales que suponen un antes y un después en desarrollo económico, promoviendo relaciones pacíficas entre las naciones. Su data remonta a los inicios de la Ruta de la Seda, la creación del Acuerdo General sobre los Aranceles Aduaneros y Comercio [GATT- 1947] y el nacimiento de la Organización Mundial del Comercio [OMC-1995].¹

Con la adhesión de Ecuador como miembro de la OMC, desde el 21 de enero de 1996², y el Acuerdo de Integración Subregional Andino [Acuerdo de Cartagena]³, suscrito el 26 de mayo de 1969, la política comercial internacional de nuestro país se construye atendiendo sus fines y objetivos; pero reconocen que, los Estados instrumentalicen sus políticas comerciales, las cuales en la legislación se erigen en cumplimiento de las políticas de desarrollo económico⁴, entre ellos, la satisfacción de las cargas fiscales al comercio exterior como los tributos y su exigibilidad.

En palabras de José Vicente Troya:

*“los tributos desde la visión del derecho tributario, contienen elementos distintivos que lo categorizan como una institución del derecho público y por tanto, se limita su poder de creación, aplicación y gestión al Estado, quien efectiviza dicha potestad exclusiva por medio de sus instituciones o dependencias; es así que su imposición ex lege y la posibilidad de ser exigido de forma coercitiva”.*⁵

¹ World Trade Organization: <https://www.wto.org> > indexsp.

² Ibídem.

³ Comunidad Andina: <https://www.comunidadandina.org>.

⁴ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial (R.O.) No. 449 de 20 de octubre de 2008, art. 304.

⁵ José Vicente Troya, “Manual de Derecho Tributario”, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014) pág. 2 y 3.

De acuerdo con el Código Tributario, la gestión tributaria⁶ es ejercida por los organismos estatales denominados administraciones tributarias, misma que comprende, entre otras, la función de determinación de los tributos. Este mismo cuerpo normativo ha señalado que la administración tributaria central⁷, en lo concerniente al ámbito aduanero, se estará a lo dispuesto en la ley de la materia⁸ y en las demás normas aplicables.

Ahora bien, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, (COPCI) establece normas fundamentales para la facilitación de las operaciones al comercio exterior, entre ellas, controles por medio de la gestión de riesgos que permiten verificar el cumplimiento del ordenamiento jurídico, denominados los controles aduaneros.⁹

En consecuencia, la normativa doméstica y comunitaria los consolida como mecanismos eficaces de verificación del cumplimiento de las obligaciones aduaneras que han sido declaradas por los operadores de comercio exterior a través de un acto de determinación tributaria, conocido en materia aduanera como aforo. Se recuerda que el Código Tributario ha señalado la facultad determinadora, como un ejercicio de verificación de la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo".¹⁰

En ese contexto, al tratarse de una de las facultades que tiene la administración tributaria, esta se encuentra reglada; por tanto, para que surtan sus efectos legales debe ser ejercida dentro de los plazos previstos en la norma de la materia pues, por principio de seguridad jurídica, su prerrogativa no puede ser indefinida, por lo que, en contraposición a ello, dotando de razonabilidad a esta atribución fiscal y con el fin de evitar su uso indiscriminado lesionando las relaciones jurídicas, se ha previsto su caducidad e interrupción.

El presente trabajo analiza la institución jurídica de la caducidad en materia aduanera y como la jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia ha considerado aplicar dicha figura propia del derecho tributario e instrumentalizada en el Código Tributario en los procesos de control posterior, para lo cual se consideran: regulaciones normativas, concepciones doctrinarias y criterios jurisprudenciales de la Corte Nacional de Justicia que, a continuación, se desarrolla.



Palabras clave:

Caducidad	Control posterior	Interrupción de la caducidad

⁶ Código Tributario, R.O.S. No. 38 del 14 de junio de 2005, art. 9.

⁷ Ibídem, art. 64.

⁸ Nota: Como recuento histórico se tiene que, previo a la promulgación del COPCI, mediante R.O.S. No. 351 de 29 de diciembre de 2010, las relaciones comerciales transfronterizas, en un inicio, se regulaban por la Ley de Aduanas, expedida por la Convención Nacional de 1896-1897, posterior a ellos, se promulga la Ley Orgánica de Aduanas, en el R.O. No. 4 del 20 de septiembre de 1947, la Ley -99, declarada como orgánica mediante Res. R-22-058, publicada en el R.O. No. 280, de 8 de marzo de 2001.

⁹ COPCI, art. 104.

¹⁰ Código Tributario, art. 68.

REGULACIÓN NORMATIVA DE LA OBLIGACIÓN ADUANERA Y SU NACIMIENTO

Como preámbulo, el Código Tributario ha definido a la obligación tributaria como:

“el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.¹¹

Con esa misma intención se ha establecido en la norma en materia aduanera:

“es el vínculo jurídico entre la Administración Aduanera y la persona directa o indirectamente relacionada con cualquier formalidad, destino u operación aduanera, derivado del cumplimiento de las obligaciones correspondientes a cada una de ellas, en virtud de lo cual, aquellas mercancías quedan sometidas a la potestad aduanera, y los obligados al pago de los tributos al comercio exterior, recargos y sanciones a las que hubiere lugar”.¹²

También la normativa general señala que la obligación tributaria nace “cuando se realiza el presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo”¹³; en tanto que, en la normativa especial se ha indicado que:

“nace con el ingreso de mercancías al territorio aduanero, o con la salida de mercancías de dicho territorio, que se encuentran sometidas a la potestad aduanera. Dicha obligación se perfecciona en el momento de producirse la aceptación de la declaración aduanera de mercancías por parte del sujeto activo o en el momento en que se constate que se generó la misma”.¹⁴

Recapitulando, tanto la normativa tributaria como la aduanera son armónicas en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria: **(i)** el hecho imponible (mercancías sometidas a potestad aduanera); **(ii)** verificado el supuesto previsto en la ley, nace la obligación tributaria, en este caso, con la aceptación de la declaración aduanera por parte del SENAE o su constatación.

DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La legislación tributaria, en su ley orgánica, ha previstos dentro de las facultades de las administraciones tributarias, entre otras, la prerrogativa de verificar las obligaciones efectuadas mediante declaración a cargo del sujeto pasivo del tributo, pues en esta se afirma que: *“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados*

¹¹ Código Tributario, art. 15.

¹² COPCI, art. 107.

¹³ Código Tributario, art. 18.

¹⁴ COPCI, art. 109.



por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo".¹⁵ En igual sentido se establece en su alcance en el art. 87.

Para su gestión¹⁶ se ha dotado al órgano tributario un procedimiento administrativo, el cual se ejerce atendiendo al sistema de determinación que se ha dispuesto para cada tributo. Así, se tiene: **a)** declaración del sujeto pasivo; **b)** por actuación de la administración o mixto.

En términos generales, la determinación por el sujeto pasivo se efectúa por la correspondiente declaración; esta será definitiva y vinculante para el sujeto pasivo con las salvedades establecidas en la misma norma. En tanto que la determinación por el sujeto activo, su potestad se ejerce de conformidad con el art. 68 de manera directa o presuntiva y que cabe dejar expuesto se encuentra instrumentalizada en la Ley de Régimen Tributario Interno y en su Reglamento de aplicación. Y, por último, la determinación mixta, la cual efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos para todos los efectos.¹⁷

DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN EL CÓDIGO ORGÁNICO DE PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES (COPCI)

Como ya ha quedado descrito, la obligación aduanera nace con la correspondiente declaración aduanera, misma que conforme la normativa aduanera: *"será presentada conforme los procedimientos establecidos por la Directora o el Director General[...]".*¹⁸ En ese sentido, el Reglamento al COPCI establece que será: *"de manera electrónica y/o física de acuerdo al procedimiento y al formato establecido por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador[...]".*

¹⁹ Así mismo, esta puede ser corregida, sustituida o, en su defecto, efectuarse de manera simplificada.²⁰

En cualquiera de las formas que se ha regulado su presentación y plazos ²¹, estas pueden ser objeto de verificación; es decir, de aforo, el cual consiste en *"la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía"*.²²

Para su ejercicio se ha previsto como modalidades de aforo: *"automático, documental, físico y físico no intrusivo. La selección de la modalidad de aforo se realizará de acuerdo con*

¹⁵ Código Tributario, art. 68.

¹⁶ *Ibidem*, art. 72.- Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

¹⁷ Código Tributario, arts. 88, 89, 90 y 93.

¹⁸ COPCI, art. 138.

¹⁹ Reglamento COPCI, arts. 63 y 67.

²⁰ *Ibidem*, arts. 68, 69 y 70.

²¹ *Ibidem*, art. 66.

²² COPCI, art. 140.

el análisis de perfiles de riesgo implementado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. [...]”²³, verificación que se efectúa durante el control aduanero.

EL CONTROL ADUANERO EN LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA: REGULACIÓN INTERNA Y LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN)

Conforme el Reglamento al COPCI, el control aduanero es *“el conjunto de medidas adoptadas por la Autoridad Aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación, cuya aplicación o ejecución es de su competencia o responsabilidad, al cual deberán someterse los distintos operadores de comercio exterior”²⁴*. En el mismo sentido, se ha establecido en la Decisión 778 de la CAN, al señalar que es: *“el conjunto de medidas adoptadas por la administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas”²⁵*.

De esta manera, el control aduanero conforme la legislación doméstica y comunitaria se puede realizar en las siguientes fases:

- a) Control anterior o previo: el ejercido por la Administración Aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías.
- b) Control durante el despacho: el ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el momento del levante o embarque de las mercancías.
- c) Control posterior: el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero”.²⁶

DE LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

Conforme ha reseñado Rosana Morales Ordoñez, citando a Catalina García Vizcaíno: *“La caducidad es una figura del derecho tributario y se refiere exclusivamente a ciertas facultades, las cuales nacen con una vida limitada en el tiempo. Se origina en la Ley”²⁷*. La referida autora señala que es imperante tener clara la diferencia de la caducidad con la prescripción, pues se tiende a confundir; en esa línea de pensamiento, concluye de manera acertada expresando que:

“La caducidad se refiere a las facultades que otorgan a una persona la potestad de producir mediante su declaración, la creación, modificación o extinción

²³ Reglamento COPCI, art. 78.

²⁴ *Ibíd.*, art. 2 literal v).

²⁵ Decisión 778 CAN, art. 3.

²⁶ *Ibíd.*, art. 7.

²⁷ Rosana Morales, “La prescripción tributaria, estudio comparativo Ecuador-países andinos: Serie Magister, volumen 47, (Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2003), pág. 28.



de una relación jurídica con eficacia respecto a terceros. En la caducidad se atiende al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado para que tenga eficacia jurídica”.²⁸

Así, la distinción adecuada entre estas instituciones jurídicas en materia tributaria, y normada en el Código Tributario, es la expuesta por DINO JARACH, que señala:

*“la acción para exigir el pago de los impuestos se refiere al ejercicio del derecho creditorio y su prescripción implica la extinción de una deuda; por el contrario, la acción para determinar la existencia de una obligación tributaria, no se refiere al derecho creditorio ni a la deuda del contribuyente, sino al ejercicio por parte de la administración pública de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones”.*²⁹

En palabras de José Vicente Troya, la caducidad:

*“Para el orden tributario consiste en el enervamiento de la facultad determinadora de obligaciones tributarias que ostenta la administración activa. Ocurre por el transcurso del tiempo. Dicho de otro modo, dentro de lo que en el derecho administrativo se considera la oportunidad, los actos administrativos de determinación de obligación tributaria deben emitirse tempestivamente. Caduca la facultad de la administración para determinar las obligaciones tributarias; [...] La caducidad es institución de derecho público. Opera de oficio y debe ser reconocida y declarada a petición de parte o sin ella, por autoridades administrativas y jueces”.*³⁰

Entendiendo que solo es aplicable para la facultad determinadora, su actuación debe circunscribirse a los principios tributarios y, por tanto, al principio de legalidad como cualquier otra institución del derecho público, siendo imperioso que se encuentre establecida en el ordenamiento jurídico, esto es incorporando los plazos dentro del cuales opera y castiga la inacción del ente de control tributario.

En el Código Tributario, la caducidad se incorporó desde su versión original -1975³¹-, texto que establece los plazos y forma de computar que se han mantenido en el tiempo, incluso después de la codificación del año 2005³²; con posterioridad, el artículo 61 de Ley No. 0, publicada

²⁸ Rosana Morales, “La prescripción tributaria, obra citada, pág. 29.

²⁹ Rodrigo Garcés Moreano, “La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano”, (Quito: Ediciones de la Universidad Católica, 1980). Citado por Rosana Morales, obra cit. pág. 31.

³⁰ José Vicente Troya, Manual de Derecho Tributario”; obra citada, pág. 258 y 259.

³¹ Código Tributario, versión original (R.O.S. No. 58 de 23 de diciembre de 1975) Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

³² Código Tributario, publicada en el R.O.S. 38 del 14 de junio de 2005.

en Registro Oficial Suplemento 309, de 21 de agosto del 2018, introduce una disposición interpretativa sobre declaraciones soportadas en costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas; hasta la reforma del año 2021, que modifica su contenido con el siguiente artículo:

“Art. 94.- Caducidad.- En los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera de pronunciamiento previo, en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 de este Código; para el caso del sujeto pasivo que no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años.

Cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos.[...]”³³

Plazos que se interrumpen con la notificación legal de la orden de verificación, emanada de la autoridad competente, en las formas y condiciones establecidas en el art. 95 del Código Tributario.

En materia aduanera, la ley especial -COPCI y su Reglamento- no contiene una norma que se refiere expresamente a los plazos de caducidad; sin embargo, cuando se regula al control posterior, la Ley señala lo siguiente:

Art. 145.- Control Posterior.- Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas.[...]”

El Reglamento dice:

Art. 104.- Control Posterior.- Corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas para un determinado régimen aduanero. En casos en los que se ejecuten acciones de control posterior, los controles podrán realizarse dentro de los 5 años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior o desde el día siguiente del vencimiento del plazo del régimen especial autorizado. Dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de notificación de inicio del proceso respectivo, con la emisión del informe definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el

³³ Nota: El art. 94 fue sustituido por el art. 85 de la Ley s/n R.O. 587-3S, 29 de noviembre de 2021.



cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, el control posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación. [...]”.

Tanto la norma sustantiva como adjetiva hacen referencia al ejercicio de “verificación” de las declaraciones aduaneras; es decir, nos encontramos frente a un verdadero proceso de determinación tributaria que se rige por sus propios plazos. Así:

Por un lado, la Ley refiere que se podrán someter a verificación las declaraciones aduaneras dentro de los cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior. En tanto que el Reglamento fija su procedimiento de la siguiente manera:

1. Cuando se ejecuten acciones de control posterior, estas podrán realizarse dentro de los cinco años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior o desde el día siguiente del vencimiento del plazo del régimen especial autorizado.
2. El proceso debe culminar en el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de notificación de inicio del proceso respectivo, con la emisión del informe definitivo.
3. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la *prescripción* de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, el control posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación.

En concreto, en el ámbito de lo aduanero se ha previsto en la regulación normativa un procedimiento propio para la verificación de la correcta declaración y pago de tributos al comercio exterior; este control aduanero debe efectuarse según las formas adoptadas en el COPCI, respetando las condiciones en cuanto a plazos y términos previstos por nuestra legislación doméstica.

De este mecanismo llama la atención que el Reglamento se ha referido a “*prescripción de la facultad determinadora*”, denominación errada conforme se ha analizado y se ha ratificado por la Corte Nacional de Justicia, por lo que, aún bajo esa denominación, aplicando el método de interpretación teleológico se ha dado el efecto jurídico de la caducidad o, en este caso, de su interrupción.

Con este entendimiento, para garantizar la legalidad y la seguridad jurídica en las expresiones de la administración pública, la normativa específica ha considerado la aplicabilidad del Código Tributario como norma supletoria (art. 103 del COPCI³⁴), cuya pertinencia ha sido

³⁴ COPCI, art. 103.- Ámbito de aplicación.- El presente título regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas naturales o jurídicas que realizan actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías. (...) En todo lo que no se halle expresamente previsto en este título, se aplicarán las normas del Código Tributario y otras normas jurídicas sustantivas o adjetivas.

invocada en asuntos aduaneros por el máximo órgano de justicia ecuatoriano en la solución de las controversias suscitadas entre los sujetos de la obligación aduanera conforme se advierte en los siguientes criterios jurisprudenciales:

09501-2018-00436: Si bien se resuelve sobre los efectos que genera la caducidad y la nulidad, reconoce que en materia aduanera se debe regir por los plazos previstos en el art. 104 del Reglamento para la Facilitación Aduanera COPCI, pues de haberse producido, su consecuencia mediata es la pérdida de la competencia para pronunciarse sobre las declaraciones.

17502-2013-0005: En la transición de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA) y el COPCI, en la verificación de las declaraciones se ha establecido que la norma que regula los plazos de caducidad de tres o cinco años, respectivamente, es aquella que rige en el momento de su declaración, atendiendo el principio de irretroactividad previsto en el art. 5 del Código Tributario.

17510-2015-00163: Durante la vigencia de la LOA, observando el art. 14 del Código Tributario, por analogía, procede la interrupción de la caducidad de la facultad determinadora atendiendo el art. 95 del Código Tributario, pues no se encuentra prevista en la Ley de la materia.

17510-2020-00025: Con el COPCI no se considera la aplicación del art. 95 Código Tributario, pues no existe ningún vacío normativo para que proceda como norma supletoria. Establece que, en el proceso de control posterior, la interrupción de la “prescripción” (término que utiliza el art. 120 del COPCI) opera con la notificación de la rectificación de tributos o con la notificación del inicio del proceso de control posterior antes del vencimiento del plazo de prescripción señalado, y que dichos procesos, en todos los casos, deberán culminar en un plazo de un año, conforme el art. 104 de su Reglamento.

09501-2018-00565: Analiza si dentro de un proceso de determinación complementario, conforme el art. 131 del Código Tributario, debía notificarse el informe preliminar al que hace referencia el Reglamento al COPCI y no directamente con el definitivo, conjuntamente con el reclamo.

17510-2020-00382: Se discutió la aplicabilidad del art. 94 del Código Tributario, sin embargo, al verificarse que no existió redeterminación, no cabía alegar caducidad y, por tanto, no correspondía su aplicación; no obstante, no desconoce su supletoriedad.

Finalmente, el Tribunal de Justicia de la CAN, dentro de la interpretación prejudicial No. 599-IP-2016, de fecha 21 de septiembre de 2017, ha dejado expuesto que la normativa comunitaria no regula el supuesto de la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria para verificar la obligación aduanera; no obstante, señala importante la observancia del principio de complemento indispensable o también conocida como norma de clausura.³⁵

³⁵ Nota: La norma, deja a la legislación de los países miembros la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, pues es posible que aquella no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica, siempre que esta no contravenga la legislación comunitaria. (párr. 3.2, 3.3 y 3.4)



CONCLUSIÓN

- El Código Tributario, desde su expedición en 1975, ha previsto la figura de la caducidad como una forma de castigar la inacción de las administraciones en el ejercicio de su facultad determinadora sobre las obligaciones tributarias; empero, reconoce que, en la gestión de los tributos al comercio exterior, el SENAE debe observar en prima facie las reglas del COPCI y, de forma supletoria y condicionada, acudir a su regulación; es decir, en tanto se advierta la existencia de un vacío normativo y no atente a los principios generales de la tributación.
- La Corte Nacional de Justicia ha expresado que el proceso de control posterior se entiende como una forma de ejercer la facultad determinadora en materia aduanera; se rige por los principios de legalidad y seguridad jurídica, en consecuencia, en la actualidad, si bien existe en el COPCI la norma que regula su caducidad e interrupción ante el inicio de un proceso de redeterminación o complementario, este debe efectuarse conforme las reglas del Código Tributario dada su naturaleza supletoria.

BIBLIOGRAFÍA

Casa de la Cultura Ecuatoriana; Biblioteca Digital, http://repositorio.casadelacultura.gob.ec/handle/34000/18221 ; consulta: 28 de mayo de 2025.	Código Tributario, versión original, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 958 del 23 de diciembre de 1975.
Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.
Comunidad Andina de Naciones: Comunidad Andina: https://www.comunidadandina.org , consulta: 18 y 25 de mayo del 2025.	Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
Corte Nacional de Justicia, Buscador de sentencias de casación y revisión: https://busquedasentencias.cortenacional.gob.ec/ ; consulta: del 3 al 15 de mayo de 2025.	Decisión 778 de la CAN, Periodo 109 de sesiones ordinarias de la Comisión 6 de noviembre de 2012 Lima – Perú.

Ley Orgánica de Aduana Ley -99, misma que fue declarada como orgánica mediante Res. R-22-058, publicada en el Registro Oficial No. 280, 8 de marzo de 2001.	Morales, Rosana <i>“La prescripción tributaria, estudio comparativo Ecuador-países andinos”</i> Serie Magister, volumen 47, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2003.
Organización Mundial de Comercio; World Trade Organization: https://www.wto.org › indexsp; consulta: 13 de mayo de 2025.	Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.
Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina: Comunidad Andina: https://www.comunidadandina.org › 599_IP_2016; Interpretación prejudicial No. 599-IP-2016; consulta: 21 de mayo de 2025.	Troya, José Vicente, <i>“Manual de Derecho Tributario”</i> , Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

Nómadas Fiscales: Desafíos Tributarios en la Era de la Movilidad Sin Fronteras

Paula **Cabrera Hidalgo***



RESUMEN

El crecimiento de los nómadas fiscales—personas que generan ingresos digitales sin una residencia fija— plantea importantes desafíos para los sistemas tributarios tradicionales, especialmente en la Comunidad Andina (CAN), donde la Decisión 578 no contempla adecuadamente los fenómenos de no imposición ni la movilidad global. El criterio clásico de residencia fiscal, basado en la presencia física prolongada, resulta insuficiente frente a la dinámica actual.

Ante este contexto, se propone incorporar el Lugar de Gestión Efectiva (PoEM¹) como nuevo criterio fiscal, permitiendo identificar la jurisdicción donde se toman las decisiones económicas clave. Asimismo, se plantea la creación de la Ventanilla Única de la CAN (VU-CAN-IR), un sistema autodeclarativo que facilitaría la distribución proporcional de los ingresos entre los Estados miembros, asegurando una tributación equitativa y moderna.

Estas reformas permitirían a la CAN armonizar su fiscalidad, fortalecer la recaudación y consolidarse como un referente en la tributación de la economía digital.

* Abogada, magíster en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional [c] y Magíster en Derecho Procesal, Asesora de la Presidencia de la Corte Nacional de Justicia, Quito.

¹ Place of Effective Management: A company's place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of its business as a whole are in substance made. This approach is consistent with the OECD's commentary on the term "place of effective management".



INTRODUCCIÓN

En el contexto actual de transformación tecnológica y social, el fenómeno de los nómadas digitales está redefiniendo las dinámicas laborales y fiscales a nivel global. La capacidad de generar ingresos mediante actividades económicas remotas, sin una residencia física estable, da lugar a la figura más compleja del nómada fiscal, que desafía los marcos normativos tradicionales. Los Estados, cuyas legislaciones fueron concebidas para una economía territorialmente delimitada, enfrentan ahora la necesidad urgente de adaptar sus sistemas fiscales a esta nueva realidad.

Este desafío es particularmente relevante en la Comunidad Andina (CAN), donde el marco jurídico vigente, principalmente representado por la Decisión 578, fue diseñado para evitar la doble imposición. Sin embargo, este instrumento no prevé de manera adecuada el fenómeno emergente de la no imposición o nula imposición, lo que genera vacíos legales en un entorno económico cada vez más digitalizado.

Además, la Decisión 578, como norma de derecho comunitario andino, tiene carácter vinculante y prevalece sobre las legislaciones nacionales de los Estados miembros. No obstante, su contenido resulta cada vez más anacrónico frente a la complejidad de la economía digital. A ello se suma que el propio Código Tributario reconoce que las normas deben interpretarse conforme a su finalidad y a su significación económica.

Este artículo examina los vacíos normativos y posibles respuestas en la fiscalidad de los nómadas fiscales en los países de la CAN, enfocándose en tres cuestiones clave: ¿Dónde se generan sus rentas? ¿quiénes deben recaudar los impuestos? y ¿cómo deben distribuirse los derechos y obligaciones fiscales? El objetivo es ofrecer soluciones prácticas y conceptuales para la tributación en un contexto de alta movilidad digital.



Palabras clave:

Nómadas Fiscales	Residencia Fiscal	Interpretación de la Ley



I. LA TRANSICIÓN DEL ESTILO DE VIDA DE NÓMADA DIGITAL AL CONCEPTO DE NÓMADA FISCAL

La globalización y el avance tecnológico han transformado las relaciones económicas y personales entre individuos, empresas y Estados, dando lugar a nuevos desafíos para los sistemas tributarios. Entre los fenómenos emergentes destacan los nómadas digitales: profesionales que, gracias a la tecnología, trabajan de forma remota y residen temporalmente en diversas jurisdicciones sin establecer vínculos permanentes, evolucionando hacia la figura más compleja del nómada fiscal².

Este fenómeno, que promueve flexibilidad e innovación, genera importantes retos para los sistemas fiscales tradicionales, cuyos marcos normativos se basan en criterios de residencia física y fuente de ingresos. La figura del nómada fiscal expone una desconexión entre estas bases clásicas de tributación y las realidades de la economía digital, revelando vacíos normativos que dificultan tanto la prevención de la doble imposición como la de la nula imposición.

En este contexto, normativas como el Código Tributario y la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN) requieren actualización para responder a los desafíos derivados de la movilidad contemporánea. El enfoque tradicional centrado en la fuente resulta insuficiente y debe complementarse con criterios más dinámicos, como el Lugar de Gestión Efectiva (PoEM por sus siglas en inglés) y nuevas definiciones de residencia fiscal adaptadas a la era digital, que permitan una tributación más equitativa y coherente.

II. RESIDENCIA FISCAL: UN CRITERIO DESACTUALIZADO PARA LA ERA DIGITAL

Históricamente, la residencia ha sido un vínculo personal que justifica el derecho de un Estado a gravar los ingresos generados dentro y fuera de sus fronteras. Es un pilar fundamental en los sistemas tributarios, ya que define el alcance de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En términos generales, este criterio faculta a un Estado para gravar ingresos, transacciones y patrimonios de quienes se consideran sus residentes fiscales³.

En la Comunidad Andina (CAN), los países miembros emplean criterios tradicionales para determinar la residencia fiscal, basados en vínculos jurídicos y económicos entre el contribuyente y el Estado. Este modelo de “sujeción plena o integral” permite gravar la totalidad de los ingresos del residente fiscal, sin importar su origen. Se fundamenta en elementos como la presencia física prolongada o el domicilio habitual, estableciendo así una conexión clara con la jurisdicción.

No obstante, el auge de la movilidad humana en la era digital, y la evolución de los nómadas digitales hacia nómadas fiscales, cuestiona la vigencia de estos criterios. Los nómadas fiscales, al carecer

² IEBSchool, “¿Qué son los nómadas digitales? La nueva manera de vivir, trabajar y viajar por el mundo,” IEBSchool Blog, s.f., <https://www.iebschool.com/blog/que-son-los-nomadas-digitales-la-nueva-manera-de-vivir-trabajar-y-viajar-por-el-mundo/>

³ Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, y Claudia Staringer, *Tax Rules in the Digital Economy* (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2021).

de residencia física permanente, generan desafíos significativos para la determinación de su residencia fiscal. Este escenario puede provocar situaciones de doble imposición o de no imposición, afectando tanto a los Estados como a los contribuyentes⁴.

Ante esta realidad, se hace imprescindible actualizar los marcos normativos, incorporando un enfoque más flexible y dinámico que contemple los vínculos económicos predominantes⁵. Esto permitiría identificar con mayor precisión la jurisdicción fiscal aplicable y garantizaría una tributación equitativa. Además, fortalecería la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros y promovería una mayor armonización fiscal en la región, sin que ello implique la necesariamente la renuncia de un Estado a su potestad tributaria frente a otro.

III. CONCEPTOS DE NÓMADA DIGITAL, NÓMADA FISCAL Y SU IMPACTO TRIBUTARIO

El criterio tradicional de tributación se basa en la residencia fiscal, que determina dónde una persona debe tributar por sus ingresos globales. Este enfoque, sustentado en la presencia física prolongada o en el domicilio habitual, ha sido uno de los pilares del sistema tributario en los países de la Comunidad Andina (CAN). Sin embargo, la era digital ha transformado esta realidad.

Según la OCDE, un nómada digital es una persona que utiliza tecnologías digitales para trabajar remotamente desde cualquier lugar, sin atarse a una ubicación fija⁶. Aunque la mayoría de los nómadas digitales en la CAN trabajan bajo relación de dependencia⁷ —lo que facilita su tributación mediante retenciones—, ha surgido una figura más compleja: el nómada fiscal. Estos individuos trabajan de manera independiente, residen temporalmente en múltiples jurisdicciones y evitan establecer una residencia fiscal permanente, aprovechando vacíos normativos que aún no diferencian claramente entre nómada digital y nómada fiscal⁸.

El impacto fiscal de este grupo es difícil de cuantificar, pero se estima que cerca del 30 % de la población económicamente activa de la CAN se dedica a actividades digitales, lo que representa un potencial significativo para la recaudación. No obstante, los sistemas tributarios actuales enfrentan grandes desafíos:

- **Determinación de la residencia fiscal:** las reglas basadas en permanencia (como el umbral de 183 días) resultan ineficaces, ya que los nómadas fiscales no suelen alcanzarlo en ninguna jurisdicción.

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (París: OCDE, 2021), <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

⁵ J. D. Cárdenas García, “La residencia fiscal en el siglo XXI: desafíos y propuestas,” *Revista de Derecho Fiscal Internacional*, (2020): 65–68.

⁶ OCDE, Debates sobre políticas de migración: ¿Deberían los países de la OCDE desarrollar nuevas visas para nómadas digitales? No. 27 (2022), https://www.oecd.org/en/publications/should-oecd-countries-develop-new-digital-nomad-visas_4d425e15-en.html.

⁷ Revista Gestión, “¿Quiénes son los nómadas digitales en América Latina?” (2023), <https://revistagestion.ec/cifras/quienes-son-nomadas-digitales-en-america-latina/>.

⁸ Ignacio Jijón, Miguel Ángel Zumba Barbosa, Paula Cabrera Hidalgo, José Elías Bermeo y Ana Belén Cadena Herrera, “La definición de la fuente en la era de los nómadas tributarios,” *USFQ Law Review* 11, no. 2 (2024), <https://doi.org/10.18272/ulr.v11i2.3357>.



- **Multiplicidad de residencias fiscales:** estos contribuyentes pueden ser considerados residentes en más de un país, lo que genera riesgos de doble o nula imposición.

Adicionalmente, según el estudio Digital Nomads: Toward A Future Research Agenda⁹, las dificultades para evaluar la cantidad real de nómadas digitales y fiscales incluyen:

- Falta de registros oficiales en los países de residencia habitual y temporaria, lo que dificulta su identificación tributaria.
- La ausencia de un marco normativo supranacional claro en la mayoría de los países sobre el registro y régimen impositivo aplicable a la generación de sus ingresos.
- Inexistencia de una definición uniforme de “nómada digital” y “nómada fiscal”, con conceptos vagos centrados solo en el trabajo remoto.
- Uso inconsistente de visados para nómadas digitales y falta de criterios homogéneos sobre quién califica en esta categoría.

En consecuencia, es esencial distinguir entre trabajo remoto (aún regido por la fuente) y el nomadismo fiscal, que implica una movilidad global sin un nexo fiscal claro. Esta realidad exige enfoques legales y fiscales actualizados, capaces de responder a las dinámicas de la economía digital, fortaleciendo la cooperación y armonización fiscal en los países de la CAN.

IV. EL CRITERIO DEL LUGAR DE GESTIÓN EFECTIVA Y SU POSIBLE INTERACCIÓN CON LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS PAÍSES DE LA CAN

Este concepto ha cobrado relevancia en el contexto de los nómadas fiscales. Se trata de un criterio utilizado para determinar la residencia fiscal empresarial con base en el lugar donde se toman las decisiones clave de gestión y dirección comercial. Aunque originalmente diseñado para empresas, su flexibilidad lo convierte en un marco valioso para afrontar los desafíos fiscales derivados de la economía digital y la creciente movilidad global.

El PoEM ya lo aplican varias jurisdicciones como mecanismo para determinar la residencia fiscal empresarial. Además, tanto la OCDE como las Naciones Unidas han emitido lineamientos que clarifican este concepto.

Para personas naturales, el PoEM puede adaptarse como el lugar donde se toman las decisiones clave vinculadas con la generación de ingresos: producción de contenido, acuerdos comerciales y estrategias de monetización. En el contexto de la Comunidad Andina (CAN), su incorporación permitiría identificar de manera uniforme el lugar de gestión efectiva de influencers, creadores de contenido, freelancers y emprendedores digitales.

⁹ Axel Dreher y Anna Triandafyllidou, Digital Nomads: Toward a Future Research Agenda, Working Paper No. 2023/04 (2023), <https://www.torontomu.ca/content/dam/centre-for-immigration-and-settlement/tmcis/publications/workingpapers/2023-04-WP-Dreher-Triandafyllidou.pdf>.

El uso del PoEM en la región ofrecería tres beneficios principales:

- Reducción de la doble imposición o nula imposición, al establecer una jurisdicción fiscal clara.
- Promoción de la equidad fiscal, asegurando que los ingresos digitales sean gravados en las jurisdicciones pertinentes.
- Armonización del régimen tributario regional, fortaleciendo la integración fiscal en la CAN y alineándola con las tendencias internacionales.

Como se ha reiterado a lo largo de este análisis, la movilidad global y la digitalización exigen una modernización de los sistemas fiscales tradicionales, especialmente frente a la figura del nómada fiscal. La adopción del PoEM podría ser clave para que los países andinos fortalezcan sus sistemas fiscales, garanticen una recaudación equitativa y se posicionen como referentes en la tributación de la economía digital.

Actualmente, la Decisión 578 de la CAN establece un régimen multilateral para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Según este marco, las rentas sólo pueden ser gravadas en el país donde se genera la fuente productora o se realiza la actividad económica, mientras que el país de residencia exime esos ingresos.

Aunque este enfoque fue adecuado en economías tradicionales, la economía digital ha generado ingresos que no se vinculan físicamente a una jurisdicción específica, creando vacíos fiscales que amplifican los problemas de nula imposición. Integrar el criterio del PoEM en la Decisión 578 ofrecería una solución innovadora, alineada con los esfuerzos globales por modernizar la fiscalidad.

Un reto adicional es que los Convenios de Doble Imposición (CDI) actuales no abordan de manera efectiva el problema de la doble no imposición. Según Grozzo y Picón, este fenómeno ocurre cuando un Estado no ejerce su potestad tributaria debido a una exención o falta de norma, mientras que el otro Estado carece de competencia tributaria bajo el convenio. Además, puede surgir por conflictos en la calificación del ingreso o la atribución del sujeto obligado, dejando rentas sin gravamen.

Es esencial que los tratados internacionales no solo mitiguen la doble imposición, sino que también prevean y eliminen vacíos legales que podrían dar lugar a situaciones de no imposición. La Decisión 578 busca precisamente armonizar las normas tributarias regionales y reducir el impacto fiscal de las operaciones transfronterizas, lo que implica que los Estados miembros deben ceder parcialmente su potestad tributaria en favor de una coherencia fiscal regional.

Sin embargo, este enfoque centrado en la presencia física de la actividad económica resulta insuficiente en el contexto de la economía digital. En el caso de los nómadas fiscales, muchos ingresos quedan fuera de toda tributación, no por evasión deliberada, sino como consecuencia de vacíos legales.

Ante este escenario, se plantean las siguientes alternativas para la CAN:

- Redefinir la residencia fiscal en la era digital, adoptando criterios que contemplen la residencia múltiple o temporal.



- Impuesto basado en la fuente digital, permitiendo que los países miembros graven servicios digitales que se consumen en su territorio, incluso sin presencia física del proveedor.
- Ajustar la fiscalidad a la economía digital, integrando el PoEM como criterio clave en la normativa regional.
- Fortalecer la cooperación fiscal regional, armonizando criterios y minimizando conflictos jurisdiccionales.
- Abordar la nula imposición, garantizando que los ingresos digitales tributen en la jurisdicción más relevante según la gestión efectiva de la actividad económica.

En este contexto, la inclusión del PoEM en la Decisión 578 proporcionaría herramientas esenciales para modernizar la fiscalidad en la región. Esta integración permitiría redefinir la residencia fiscal más allá de la presencia física, atendiendo al lugar donde efectivamente se toman las decisiones económicas¹⁰.

Además, el PoEM contribuiría a resolver el fenómeno de la nula imposición, garantizando una distribución justa de la carga fiscal y promoviendo la sostenibilidad de los sistemas tributarios de la región.

Como destaca Maisto, el PoEM es una herramienta eficaz para resolver conflictos de residencia fiscal a nivel internacional¹¹. Por ello, la modernización fiscal debe ser una prioridad para los países miembros de la CAN, a fin de evitar que los vacíos legales erosionen sus bases tributarias y garantizar que todos los contribuyentes tributen de manera eficiente sobre sus rentas.

V. PROPUESTA DE APLICACIÓN DEL CRITERIO DEL LUGAR DE GESTIÓN EFECTIVA

En este sentido, la implementación de un sistema auto declarativo a través de una ventanilla única para la CAN (VU-CAN-IR) representa una respuesta innovadora a los desafíos fiscales derivados de la creciente movilidad en la región. Este sistema busca simplificar el cumplimiento tributario, garantizar una distribución equitativa de los ingresos fiscales entre los países miembros, fomentar la integración económica regional. Por lo tanto, los objetivos principales de este mecanismo son:

- 1. Reportar la residencia fiscal basada en la gestión efectiva:** El PoEM permitiría determinar la jurisdicción fiscal relevante no solo por la ubicación física del contribuyente, sino por el lugar donde se toman decisiones clave relacionadas con su actividad económica digital.
- 2. Evitar la nula imposición:** La combinación del PoEM con un sistema de declaración única aseguraría que los ingresos generados por actividades de los nómadas fiscales puedan ser gravados en todas aquellas jurisdicciones que tengan un impacto en la actividad económica de forma proporcional.

¹⁰ Shkumbin Asllani, The Definition of a "Place of Effective Management" at Article 4 Paragraph 3 of the 2014 OECD Model Tax Convention, ponencia presentada en UBT International Conference 2017, University of Business and Technology in Kosovo, (2017), <https://core.ac.uk/download/pdf/268078854.pdf>.

¹¹ Guglielmo Maisto, Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law (IBFD, 2009).

- 3. Promover la armonización fiscal regional:** Al utilizar el PoEM como un criterio uniforme, la ventanilla única garantizaría que los países miembros adopten un enfoque coordinado en la tributación de ingresos transfronterizos.

El mecanismo VU-CAN-IR pretende atribuir ingresos proporcionalmente a los países donde una persona natural prolonga su estancia temporalmente, incluso si no adquiere la calidad de residente fiscal. Esta atribución se basa en el principio de tributación en el lugar donde se genera el valor económico, alineándose con estándares internacionales, como los desarrollados por la OCDE¹².

Criterios de Atribución Proporcional:

1. Se deberán tomar en cuenta los días de permanencia en relación con la proporción de días que el contribuyente pasa en cada país durante un determinado período fiscal. Por ejemplo, si el contribuyente pasa 120 días en Colombia, 90 en Ecuador y 60 en Perú, se asignará una proporción de los ingresos generados según los días de permanencia en cada país miembro.
2. Asimismo, los ingresos generados por cada país se deberán atribuir según el lugar donde se realizan actividades económicas (criterio de fuente), aunque no se adquiera residencia fiscal. En estos casos, se debería incluir facturación de servicios prestados localmente o ingresos derivados de clientes en cada uno de los países miembros.
3. Finalmente, se analizará el componente del uso de infraestructura local del país miembro. Es decir, si el contribuyente utiliza infraestructura pública o servicios en un país (como servicios de coworking, transporte o conexiones locales), esto puede servir como criterio adicional.

El mecanismo utilizará una fórmula predefinida para calcular la distribución proporcional de los ingresos gravables, de acuerdo con el siguiente detalle:

Ingreso atribuido al país =

$$\text{Ingreso total} \times \left(\frac{\text{Días en el país}}{\text{Días totales en la región}} \right)$$

Se considera la posibilidad de un mecanismo de intercambio de información automático que informa la declaración realizada en el país elegido como “Lugar de Gestión Efectiva de Actividades Económicas” por el contribuyente, reportando las rentas generadas en la proporción autodeterminada.

Este mecanismo ofrece soluciones específicas para los desafíos que plantean los nómadas fiscales, que, en muchos casos, pueden verse inmersos en situaciones de nula imposición, privando a los Estados de recursos que legítimamente deberían recaudar. La idea central de la solución planteada es

¹² OCDE (2023), Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS: Informe de avances septiembre de 2022-septiembre de 2023, Publicaciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/a9ee1aef-en>.



establecer un sistema tributario flexible y equilibrado que permita a los nómadas fiscales contribuir de manera proporcional a su actividad económica real, evitando la necesidad de una residencia fiscal formal en cada país visitado y respetando su estilo de vida dinámico y transfronterizo.

Desde la perspectiva de la equidad fiscal, el mecanismo planteado asegura que los países donde se generan los ingresos obtengan una parte equitativa en la recaudación de impuestos. Esto es especialmente relevante en un contexto global donde las jurisdicciones deben coordinar para evitar tanto la doble imposición como la cesión absoluta de su potestad tributaria, que a menudo resulta en una erosión de las bases imponibles. Al vincular los ingresos fiscales con el tiempo y la actividad económica desarrollada en cada territorio, se promueve una distribución más equitativa de las cargas tributarias.

En este punto, son desafíos significativos la diversidad de bases gravables, tasas impositivas y criterios de deducción aplicables en cada país miembro. Estas diferencias podrían dificultar la implementación de un sistema unificado y generar percepción de inequidad entre los contribuyentes, no obstante, al haberse señalado una jurisdicción como “Lugar de Gestión Efectiva de Actividades Económicas” se aplicarán las reglas tributarias locales.

Para superar estos desafíos, es crucial diseñar una plataforma flexible con procesos parametrizados y automatizados, ante el inminente avance de la inteligencia artificial (IA). La automatización de este mecanismo resulta factible y estratégico para su éxito. La incorporación de herramientas basadas en IA permitiría optimizar los procesos, reducir el tiempo de gestión y garantizar una mayor precisión en los datos procesados.

CONCLUSIÓN

La movilidad global y la digitalización han transformado significativamente las dinámicas económicas, evidenciando la urgencia de adaptar los sistemas tributarios tradicionales a estas nuevas realidades, especialmente en el caso de los nómadas fiscales. Aunque el concepto de lugar de gestión efectiva (Place of Effective Management - PoEM) fue diseñado originalmente para empresas, su aplicación podría extenderse con éxito a las personas naturales dentro de la economía digital. En regiones como la Comunidad Andina, esta herramienta tiene el potencial de optimizar los sistemas fiscales, asegurar una distribución más justa de la carga tributaria y posicionar a la CAN como un modelo en la tributación de economías digitales.

Actualmente, no existe un sistema unificado en la CAN para la gestión tributaria que abarque a personas naturales, especialmente nómadas digitales. La implementación de este mecanismo representa un avance hacia la modernización; además contribuiría a una mayor eficiencia en la recaudación fiscal de los países miembros y permitiría a la región enfrentar con éxito los desafíos que plantea la creciente movilidad internacional y la digitalización. La actualización de políticas fiscales innovadoras y alineadas con esta nueva realidad fortalecería la competitividad regional en un entorno globalizado, logrando un equilibrio entre la necesidad de ingresos fiscales y el respeto por el estilo de vida de los nómadas fiscales.

Han transcurrido más de 20 años desde la adopción de la Decisión 578, la cual estableció la armonización en materia tributaria entre los Estados miembros. En este contexto, la propuesta de la ventanilla única para la CAN (VU-CAN-IR) representa una innovación que debería incorporarse en la actualización de esta decisión, permitiendo a los países miembros de la CAN abordar los desafíos fiscales de la economía digital y consolidarse como un espacio de integración tributaria moderno y competitivo.

La implementación de un mecanismo como la Ventanilla Única para la CAN respecto del Impuesto a la Renta (VU-CAN-IR) presenta desafíos significativos que requieren atención desde múltiples perspectivas, incluyendo las diferencias monetarias, las disparidades fiscales, las capacidades tecnológicas y la voluntad política de los países miembros. Estos desafíos, aunque complejos, pueden ser abordados mediante un enfoque regional coordinado que priorice la integración y modernización fiscal en la Comunidad Andina.

La capacidad de los países miembros para implementar y operar un mecanismo digital interoperable varía considerablemente, lo que podría retrasar o limitar el éxito de la VU-CAN-IR. En particular, algunos países podrían carecer de la infraestructura tecnológica necesaria para integrar sus sistemas fiscales en una plataforma regional. En ese sentido, se requiere de un alto grado de cooperación y consenso político entre los países miembros, dado que implica ceder cierto grado de potestad tributaria en favor de un esquema regional unificado. Sin embargo, las diferencias en prioridades políticas y económicas pueden dificultar el avance de este proyecto.

Para fomentar la cooperación, es fundamental presentar la VU-CAN-IR como una herramienta que no solo incrementará la recaudación fiscal, sino que también atraerá talento global, fortalecerá las economías locales y consolidará a la CAN como un bloque competitivo en la economía digital. La propuesta debe ser respaldada con estudios económicos que evidencien los beneficios potenciales y se deben establecer mecanismos de gobernanza claros que respeten la soberanía de cada país en la toma de decisiones tributarias.

Finalmente, cada uno de los desafíos planteados puede ser superado mediante soluciones innovadoras y un enfoque estratégico de cooperación regional. La capacidad de los países miembros de la CAN para ceder parcialmente jurisdicción tributaria en un esquema integrado demostraría su disposición para adaptarse a las exigencias de la economía digital, y también abre la puerta a una mayor eficiencia recaudatoria que respalde el gasto público y promueva el desarrollo social y económico en la región.



BIBLIOGRAFÍA

Brother Abroad. s.f. The Global Digital Nomad. Recuperado el 12 febrero de 2025. https://abrotherabroad.com .	Comisión Europea. 2021. VAT e-commerce rules: Overview of the VAT One Stop Shop (OSS). Recuperado el 30 de abril de 2025. https://ec.europa.eu .
Comunidad Andina. 2004. Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Recuperado el 15 de febrero de 2025. https://www.comunidadandina.org .	Comunidad Andina. s.f. ¿Quiénes somos? Recuperado el 3 de enero de 2025. https://www.comunidadandina.org/quienes-somos/ .
Dreher, Axel, y Anna Triandafyllidou. 2023. Digital Nomads: Toward a Future Research Agenda. Working Paper No. 2023/04. Toronto: Toronto Metropolitan University, Centre for Immigration and Settlement. Recuperado entre febrero y mayo de 2025. https://www.torontomu.ca/content/dam/centre-for-immigration-and-settlement/tmcis/publications/workingpapers/2023-04-WP-Dreher-Triandafyllidou.pdf .	Global VAT Compliance. s.f. Datos principales sobre el OSS. Recuperado el 7 de abril de 2025. https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/main-facts-about-oss/ .
Godomar, Laurent. 2024. "La problemática de la 'no imposición' en la Decisión 578 y la condición de la efectiva 'doble imposición' para su aplicación en el marco de las interpretaciones judiciales del Tribunal de Justicia de la CAN." En Libro Conmemorativo por el 40 Aniversario de IFA Perú, 423-458.	Grozo Costa, Luis D., y Oscar O. Picón González. 2024. "Situaciones de nula imposición en rentas pasivas a la luz de las normas de la Decisión 578 de la CAN." En Estudios de Derecho Tributario Internacional. Instituto de Investigación Tributaria.
IEBSchool. s.f. "¿Qué son los nómadas digitales? La nueva manera de vivir, trabajar y viajar por el mundo." IEBSchool Blog. Recuperado el 28 de mayo 2025. https://www.iebschool.com/blog/que-son-los-nomadas-digitales-la-nueva-manera-de-vivir-trabajar-y-viajar-por-el-mundo/ .	Jijón Chiriboga, Zumba Barbosa, y Cabrera Hidalgo. 2024. "La definición de la fuente en la era de los nómadas tributarios." USFQ Law Review 11 (2) (noviembre). https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/lawreview/article/view/3357 .
Jijón, Ignacio, Miguel Ángel Zumba Barbosa, Paula Cabrera Hidalgo, José Elías Bermeo, y Ana Belén Cadena Herrera. "La definición de la fuente en la era de los nómadas tributarios." USFQ Law Review 11, no. 2 (2024). Recuperado el 28 de abril de 2025, de https://doi.org/10.18272/ulrv11i2.3357	Lang, Michael, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, y Claudia Staringer. 2021. Tax Rules in the Digital Economy.

OCDE. 2020. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Recuperado el 15 de mayo de 2025. https://www.oecd.org .	OCDE. 2022. ¿Deberían los países de la OCDE desarrollar nuevas visas para nómadas digitales? París: Publicaciones de la OCDE. Recuperado el 18 de mayo de 2025. https://doi.org/10.1787/4d425e15-en .
OCDE. 2023. Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS: Informe de avances septiembre de 2022 – septiembre de 2023. París: Publicaciones de la OCDE. Recuperado el 30 de marzo de 2025. https://doi.org/10.1787/a9ee1aef-en .	Revista Gestión. 2023. “¿Quiénes son los nómadas digitales en América Latina?” Recuperado el 22 de febrero de 2025. https://revistages-tion.ec/cifras/quienes-son-nomadas-digitales-en-america-latina/ .
Asllani, Shkumbin. The Definition of a “Place of Effective Management” at Article 4 Paragraph 3 of the 2014 OECD Model Tax Convention. Ponencia presentada en UBT International Conference 2017, University of Business and Technology in Kosovo. Recuperado el 29 de mayo de 2025. https://core.ac.uk/download/pdf/268078854.pdf .	Soy Nómada Fiscal. s.f. Soy Nómada Fiscal. Recuperado el 27 de abril de 2025. https://soynomadafiscal.com/ .
Statista. 2024. Nómadas digitales en América Latina. Recuperado el 18 de marzo de 2025. https://es.statista.com/grafico/30713/nomadas-digitales-en-america-latina/ .	The Nomad Tax. s.f. The Nomad Tax. Recuperado el 17 de abril de 2025. https://thenomadtax.com/ .

Capacidad Contributiva en el Reconocimiento de Créditos Tributarios

Paola Valdivieso Cevallos*



RESUMEN

Este estudio ofrece una profunda reflexión sobre el concepto del poder y su vinculación con el tributo, entendido este como una manifestación de la relación asimétrica entre el Estado y el administrado. Se lo analiza, no solo como una obligación legal, sino como una figura históricamente marcada por el sometimiento que ha evolucionando hacia esquemas más equilibrados gracias a la influencia de corrientes filosóficas como la kantiana, que vinculan la moral al derecho.

Expone cómo el tributo, bajo el principio de legalidad y en función del poder de imperio del Estado, tiene por finalidad financiar el gasto público, sin embargo, se destaca una omisión relevante en la legislación ecuatoriana: la desvinculación explícita entre la obligación tributaria y la capacidad económica del contribuyente.

Se desarrolla el principio de **capacidad contributiva**, reconocido por la Corte Constitucional del Ecuador, como el eje transversal del sistema tributario. Dicho principio establece que solo las manifestaciones de riqueza pueden ser objeto de tributación y que el monto de los tributos debe corresponder a la capacidad económica del contribuyente.

Asimismo, se identifican sus límites frente a posibles excesos estatales que podrían derivar en una carga confiscatoria, vulnerando el derecho a la propiedad y la equidad.

También se aborda el **crédito tributario** como una figura que puede llegar a materializar un eventual desconocimiento de la misma.

* Doctora de derecho, juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del DM de Quito, Quito.



INTRODUCCIÓN

Múltiples han sido los casos en los cuales los tributos han ocasionado pérdidas económicas difíciles de afrontar, sin que se hayan visto rozados por aristas de tinte penal. Por su fama a nivel mundial y, pese a su aparente comodidad financiera, estos personajes afrontaron dicha situación: MC Hammer, Estados Unidos: acumulación de deudas que ocasionó gran pérdida en su patrimonio en 1996; Marvin Gaye, Estados Unidos: afectado por sus deudas impositivas, entre otras cuestiones de orden personal, se vio en la necesidad de vender los derechos de autor de su música; Toni Braxton, Estados Unidos: incluyendo deudas tributarias, dos veces declaró su bancarrota (1998 y 2010); Sinbad, comediante, Estados Unidos: bancarrota en 2009, con embargo de propiedades por impuestos no pagados; Joe Francis, quiebra en 2013 y pérdida del control de sus empresas por deudas tributarias acumuladas; Lindsay Lohan, Estados Unidos: embargo de cuentas por impuestos no pagados en 2009 y 2011; Nicolas Cage, Estados Unidos, deudas fiscales; Pamela Anderson y Stephen Baldwin (Estados Unidos); Luis Miguel; Paulina Rubio; Belinda; Juan Gabriel (México), entre muchos otros que podríamos recordar.

Muy conocidos, de renombre y reconocimiento, mas, en la práctica: afectados gravemente en su acervo por contribuir con el Estado en el financiamiento de sus gastos; escenario que adquirirá tonos más sombríos de friccionarse en historias y vidas que no comparten la misma ventajosa situación económica.

Y es aquí donde nace la inevitable pregunta y sus aristas: ¿hasta qué nivel se debe -sería mejor decir, se puede - colaborar para afrontar los gastos del Estado?; ¿dónde está el equilibrio?; es más: ¿existe o puede existir equilibrio? Y, esto, por no desconocer, de forma alguna, la nobleza que hay en el compartir, en la forma que se presente y requiera.

Esto obliga a confrontar el frágil límite que bordea uno de los aspectos más vulnerables de la inclemente relación Estado-administrado, acreedor- deudor, solidaridad social - obligación, en una aproximación a desentrañar y encarar una de las posibles formas en las que el equilibrio que la debe cimentar y rodear, atropella la débil frontera que enmarca la responsabilidad, no solo jurídica sino moral y hasta gratificante, de la cooperación social frente a un eventual perjuicio o agravio individual que se puede derivar u originar de manera oculta o en la sombra del disimulo.

A fin de ennoblecer el marco de la detracción patrimonial bajo el calificativo de solidaridad, se ha diseñado la figura que, en su deber ser, sustenta el tributo y el consiguiente deber de compartir: la capacidad contributiva. Será definida y analizada dentro del sutil efecto de un crédito tributario, momento en el que se invierten posiciones y se confronta la armonía en la relación y la verdadera ética del sistema, no solo legal, sino de estructura de pensamiento.

Precisar que no se pretende agotar el debate, pues no se puede: sus matices, alcance y efectos, rebasan cualquier intento de limitación; al contrario, el objetivo de este texto es desarrollarlo para sembrar interés e invitar a su observación bajo la polémica discusión de la existencia o no, de una posible vulnerabilidad del principio de capacidad contributiva, exclusivamente dentro de dicha especial figura que trastoca y muda el vínculo Estado-persona.



Palabras clave:

Tributo	Capacidad Contributiva	Confiscatoriedad
Justicia Fiscal	Crédito Tributario	

EL TRIBUTO Y SU EMBELLECIMIENTO EN EL TIEMPO

¿Qué es el poder? ¿Se puede delimitar una respuesta para esta pregunta? Poder, en su conceptualización generalizada y cotidiana -para no definir en su sentido ontológico-, concentra una considerable capacidad o aptitud para influir, ya en el comportamiento, decisión o en el pensamiento de otros; esto, más allá de la figura a través de la cual se materialice y que puede ser extensa debido a su creación y desarrollo intrínseco.

Y así nació el tributo dentro de un esquema de relación eminentemente de poder y subordinación, sin más consideración y bajo la noble calificación de acto solidario. Nació sin criterio de convivencia armónica en los parámetros de una relación sana; más aún, conociendo la forma en la que, en sus albores, se satisfacía la prestación, la que se devela por sí sola a través de todo lo que envuelve el término que lo identifica: “impuesto”.

Hoy, y pese a la lentitud histórica, se ha ido suavizando esta construcción en búsqueda de esa manifestación de equilibrio y armonía, aunque aún quedan rezagos inocultables de esa arcaica condición de vasallaje. Claro, siempre y como todo, envuelto en interpretaciones subjetivas que enervan generalización.

En este proceso de transformación se estructuran esquemas de engrandecimiento filosófico, social y jurídico, dentro de los que resaltan los que siguen; pero lo cierto es que la pretensión de estas palabras es abrir y empujar el estudio que permita definir, en el fuero personal, si el largo camino de búsqueda de razonabilidad o sensatez, ha ido construyéndose o solo simulándose, pues sus registros aparecen hasta en textos bíblicos y han envuelto curiosamente a personajes particulares presentes en las diferencias religiosas, lo cual ya matiza la esencia que los recubre.

Y, resulta imposible no caer en tantos cuestionamientos que envuelven la figura: este deber de contribuir ¿a quién se dirige? La pregunta se origina, pues en el cumplimiento de esta obligación puede reemplazar, de forma lacerante, los verbos que la circundan, de manera que, el “compartir” podría incluso llegar a convertirse en “necesitar”, lo que obliga a cuestionar, si se trata, en efecto y, en definitiva, de un mecanismo de contribución o si rebasa en su coerción. Entonces: ¿Hay límite en la contribución? ¿Qué interés prima: el interés colectivo sobre el particular? ¿El objetivo es restar a uno para sumar a otro? O, ¿equiparar?

En ética estricta y pura, y abarcando estos conceptos, la representación e intento de cuantificación de la capacidad de contribuir, en una reivindicación de justicia fiscal, debe exigir que, a aquel individuo que carece de la misma, se le dote de lo necesario para que sea, al menos, nivelado; compensación equitativa cuyo título debe estar dignamente asentado para que adquiera belleza intrínseca, pues este compartir no puede ser ilimitado o desproporcionado, entendiendo que, a todas luces, se matiza sacrificio, bajo el nombre que se quiera dar.

Se ha visto interesante entonces, transitar brevemente por los ajustes que se han ido diseñando para pulir la evidente brecha y así decidir, desde la introspección, si se ha logrado o no un equilibrio que honre la voz: “contribuir.”



En este esquema, es de reconocer el bondadoso giro que trajo al derecho la filosofía de Immanuel Kant (2005), pues, por decirlo así: *“recuerda que la moral debe estar presente en la fundamentación del orden jurídico, siendo que entre derecho y moral existe una inexorable conexión, de influencia radical e interdependiente”*¹.

Es a partir de esa evocación que se reconstruye el vínculo profundo, dialéctico y necesario que existe entre los tributos y la libertad: el tributo “es un instrumento de y para la libertad, que debe procurar a los individuos el ejercicio de sus derechos fundamentales, por lo que, debe erigirse, en su ámbito “contributivo”²; como exigencia de moralidad tributaria guiada conforme a los valores de justicia, solidaridad, seguridad y garantía de la libertad, lo que exige que solo se les reste una parte, y solamente una parte, de su capacidad económica a fin de contribuir con los gastos del Estado.

EL TRIBUTO EN SU CONCEPTO

En el devenir del estudio de la particular ciencia del derecho tributario, las teorías han sido coincidentes al establecer la necesidad de su codificación.

Y para su contextualización, por ser más actualizado y a efectos de dinamizar el debate, pues se presenta como una valiosa obra doctrinaria, resulta interesante –a fin de contrastar– la definición que da el artículo 2 del Modelo de Código Tributario, diseña:

Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en: a) Impuestos. b) Tasas. c) Contribuciones especiales.³

Por su parte, el artículo 1 del Código Tributario del Ecuador define:

Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales⁴.

En lo que comporta el desarrollo del régimen tributario, es de resaltar una notable diferencia que, para este efecto, se subraya en los conceptos diseñados en los textos transcritos, pues el Código Tributario –y en todo su articulado–, omite someter al tributo a la expresión de la

¹ Immanuel Kant, *La metafísica de las costumbres*, trad. Pablo Lorenzini (Madrid: Alianza Editorial, 2005), 37.

² Kant, *La metafísica de las costumbres*, 103–104.

³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Modelo Tributario del CIA.

⁴ Asamblea Nacional del Ecuador, Código Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 335 (20 de junio de 2023).

capacidad económica del obligado; olvido que también se ha visto en las normas constitucionales que modelan el sistema. Es decir, ni la Constitución ni el Código Tributario, la contienen y definen.

Pero, en definitiva, bajo el poder de imperio del Estado, que avala la posibilidad de detracción unilateral de ingreso privado bajo el título de deber de “contribución”, el tributo es el mecanismo para repartir el gasto fiscal y las obligaciones y compromisos que son propios e inherentes única y exclusivamente al propio Estado, lo cual materializa incluso bajo la sutil y embellecedora figura de la “reserva legal” diseñada en el artículo 4 del Código Tributario, que legitima este ejercicio de poder, como mecanismo para alivianar cualquier responsabilidad, conciencia y efecto, en una suerte de traslado de decisión al mismo pueblo, a fin de que se convierta en coautor y hasta participe de su obra a través de su legislador, ungiendo conformidad.

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, COMO PRINCIPIO, FIGURA E IDEAL

Ha suplido el silencio de norma constitucional y del Código Tributario, la Corte Constitucional del Ecuador:

El principio de la capacidad contributiva se constituye en el eje transversal, toda vez que su fundamento está dado por el deber de contribuir y se constituye en la base de medida de las prestaciones tributarias y límite de la presión tributaria. La capacidad contributiva dentro del Estado constitucional de derechos y justicia encuentra una doble dimensión: la primera relacionada con el hecho que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y como contrapartida, los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. Esta primera dimensión se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional, no cabe entonces que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos, sino únicamente aquellos indicios de capacidad económica. La segunda dimensión atiende a la capacidad económica de los particulares concerniente al régimen tributario en general, y no a un tributo en particular. La Constitución, en el artículo 300 proclama que el sistema tributario debe configurarse, de modo tal que quienes tengan mayor capacidad económica, contribuyan en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas... En este orden de ideas, se concluye que debe analizarse a cada tributo conforme los principios y fines que persigue el modelo económico del Estado constitucional de derechos y justicia, los fines de la política fiscal, así como los principios del régimen tributario, de los cuales la capacidad contributiva se convierte en eje transversal... Tal es el caso de principios como el de [proporcionalidad], [capacidad contributiva] y de [no confiscatoriedad], los cuales, pese a no constar en la Carta Suprema, guardan una estrecha relación con los principios enunciados en el artículo 300 de la Constitución. Asimismo, el principio de



equidad guarda directa relación con el principio de no confiscatoriedad, el cual desarrolla el concepto de establecer un límite entre cumplir con la carga tributaria bajo una capacidad contributiva y que dicha carga sobrepase la capacidad económica del contribuyente en cuyo caso el desprendimiento patrimonial que se produce en el cumplimiento de la obligación tributaria se convierte en confiscatorio, es decir, limitando y restringiendo la propiedad de los contribuyentes. Para el tratadista Héctor Villegas, la posibilidad de utilizar de manera ilimitada la potestad tributaria en la creación de tributos y la fijación de su cuantía, implica la posibilidad de convertir a la carga fiscal en un despojo e irrespeto al derecho a la propiedad, capaz de afectar la capacidad de ahorro y el progreso económico con el que deben contar las personas.⁵

En definitiva, la capacidad contributiva y, pese a no estar literalmente inserta en la normativa formal ecuatoriana, Constitución ni Código Tributario y, al tratarse de un principio, como ha ilustrado la Corte Constitucional y enseñanzas doctrinarias: *“es el límite material del poder tributario, garantizando racionabilidad, justicia fiscal, libertad e igualdad, dentro de una sociedad solidaria y fraterna”*⁶. En términos sencillos y más allá de esta seductora poesía: es el andamiaje que debe sostener el tributo.

Juan Carlos Luqui (1993) define así: *“... la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.”*⁷

Así es como la capacidad contributiva, como enseña el maestro Dino Jarach:

exige algún o cualquier tipo de exteriorización de aptitud de satisfacción del tributo e idoneidad para asumir la deuda fiscal, pero también y, en contraste, demanda una inevitable apreciación de la riqueza de cada contribuyente y de su potencial para contribuir a los recursos del Estado.⁸

En efecto, de las definiciones planteadas se puede vislumbrar que se han levantado dos elementos que la caracterizan: la expresión de riqueza, como aspecto objetivo; y su estimación y valoración por parte del Estado. Y he aquí una de las vulnerabilidades más dramáticas que afectan este principio, pues la evaluación y establecimiento de la capacidad de pago carece, lógica y naturalmente, de método para tal; y esto es justamente lo que estructura y proclama la paradoja del sistema.

La solución a este contrasentido ¿vendrá en el análisis de cada tributo y su impacto?; ¿en la realidad del mercado y su cambiante y dinámica estructura?; ¿en el momento histórico? O, ¿en

⁵ Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencias nro. 030-15-SIN-CC* (29 de julio de 2015) y *Sentencia 004-11-SIN-CC* (18 de agosto del 2011).

⁶ Constitución de la República del Ecuador, art. 300, Registro Oficial Suplemento 449 (20 de octubre de 2008).

⁷ Juan Luqui, *Derecho Constitucional Tributario* (Buenos Aires, Depalma, 1993).

⁸ Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (Buenos Aires: Cía. Editorial Astrea, 1996).

qué factores? En definitiva, ¿en qué momento llega a desdibujarse la estampa de la “colaboración” para delinearse la confiscatoriedad? ¿Cuál es el sutil borde?

EL CRÉDITO TRIBUTARIO:

Pese a la gama de aristas que puede amenazar la vulnerabilidad del principio de capacidad contributiva, resulta enriquecedor adentrarse en la perspectiva del crédito tributario como un derecho del individuo, ahora en calidad sujeto activo de la obligación, pues es una de las vías por las cuales se puede trastocar el diseño clásico de la relación jurídico-tributaria.

En términos sencillos, el crédito tributario es un monto de dinero a favor del sujeto pasivo que tiene la aptitud para compensarse con la deuda tributaria; es decir, constituye una deuda del Estado con el administrado, invirtiéndose así roles.

Cabe entonces considerar que el régimen tributario ha esbozado algunos mecanismos para equilibrar la relación jurídica así generada, como efecto de aquello. Entre estos, la compensación, abordada a partir del artículo 51 del Código Tributario. Mas, de no ser factible o suficiente esta estrategia, su naturaleza persiste; es decir, sigue constituyendo una deuda del fisco frente al administrado; adeudo que solo puede ser satisfecho, en igualdad de condiciones, por los mecanismos contruidos con aptitud de extinción.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México, s.f. ha enseñado que:

La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distingue con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en calidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente anti-jurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea el [ascertamiento], según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad.⁹

Explica así que el crédito fiscal tiene tres etapas en su verificación: su nacimiento que lo constituye el origen normativo; su determinación, es decir, el establecimiento del monto y del saldo a favor; y su exigibilidad ante la Administración.

Al respecto, el maestro Ernesto Flores (1999) sugiere en este aspecto: “no es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal.”¹⁰

En su etapa de liquidación y uso para descontarse del tributo causado, de develarse saldos insolutos y remanentes luego de su legítima compensación, estos no pierden su esencia de

⁹ Sergio De La Garza, *La Determinación De La Obligación Tributaria*, 797.

¹⁰ Ernesto, Flores. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. Editorial Porrúa, (México D.F. XIV, edición, 1999) 797



deuda fiscal a favor del contribuyente: es decir, el crédito tributario, por disposición del legislador, convierte al sujeto activo del tributo en deudor del sujeto pasivo.

Dicho remanente, en relación a la justa medida legal, debe ser reintegrado al encajar en la figura prevista en los artículos 122 y 123 del Código Tributario, consumando la esencia y calificación que el legislador le ha otorgado.

Por ende, subsumido el crédito tributario insoluto en las definiciones de los precitados artículos del Código Tributario, los valores no compensados en los términos de sus artículos 51 y siguientes, deben ser devueltos, sin que quepa análisis de otra índole, pues así lo ha calificado el legislador, materializando de esta forma el principio de capacidad contributiva, entre otros, dentro del cual resalta el de no confiscatoriedad, explicado por la Constitucional de Ecuador en sentencia dictada en el caso nro. 00012-15-IN, el cual debe evaluarse desde una doble arista: desde un punto de vista cualitativo, en cuanto llegue a restringir la propiedad de manera ilegítima; y, cuantitativo, cuando la carga tributaria resulte tan onerosa que detraiga un porcentaje sustancial de su patrimonio:

“Circunstancias por las cuales, ante la inobservancia de este principio tributario, marcado por el cobro excesivo y desproporcionado de un tributo, restringen en el mismo los ideales de justicia y legitimidad que deben primar en un tributo, afectándose así el principio de equidad.”¹¹

Cualquier disimulo para desconocer la devolución del crédito tributario así generado, no solo vulnera la capacidad contributiva del ciudadano, sino que, con más precisión, también afecta la legalidad que envuelve la labor de la Administración en su privilegiada posición y bajo la prohibición de confiscación.

Mas allá de lo dicho y sin que sea necesario recurrir a términos técnico – legales, este “descuido” del Estado -en la forma que adopte para tal- desdice de la moral y la ética que debe ennoblecer tan delicado poder de intromisión en capitales privados bajo el título de “contribución” o “solidaridad”.

Destaca esta figura del crédito tributario como una eventual forma de indulgencia para sobrepasar la capacidad de pago del tributo, sin que pueda ser la única, pues el objeto de este estudio no es agotar el análisis sino iniciarlo.

¹¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia Nro. 00012-15-IN.

CONCLUSIÓN

Sin pretender desconocer la noble concientización que ha venido madurando los regímenes tributarios, no cabe duda de que el **tributo**, en su máxima creación como expresión del "*ius imperium*" del Estado, desde una perspectiva crítica y filosófica, se encuentra vinculado al poder y la subordinación, aunque hoy se vea justificado en términos de **solidaridad y contribución al bien común**, aunque persisten elementos de su naturaleza coercitiva.

Aquello subsumido en el olvido relevante -aunque quizás lógico- que ha tenido la legislación ecuatoriana: la desvinculación explícita entre la obligación tributaria y la capacidad económica del contribuyente, persistente tanto en la norma constitucional cuanto en el propio Código Tributario.

En este sentido, el **principio de capacidad contributiva** se erige como parámetro estructural del sistema tributario, el cual impone que únicamente las manifestaciones de riqueza deben ser objeto de imposición y que el quantum del tributo debe estar en proporción directa a dicha capacidad.

Este principio actúa, además, como límite material a la potestad tributaria del Estado, cuya extralimitación puede configurar una afectación inconstitucional de derechos, particularmente el de propiedad, en tanto configure una carga confiscatoria.

En términos claros, literales y precisos, no se puede dar concepto adicional, pues no existe una definición de lo que llega a ser la capacidad de contribución, ya que se sumerge en abstracciones de orden subjetivo que se enmarcan y desenvuelven, bajo cualquier óptica, en el ámbito de las interpretaciones; y no solo del Estado y su administrado, sino de las diversas perspectivas, historias y visiones a las que se someta en debate. La conclusión puntual, al respecto, entonces es, que no es factible definirla.

En efecto, la abstracción para el diseño de la garantía de igualdad formal en el régimen tributario, comparte la misma dificultad, por lo que, tampoco resulta útil para medir la vulneración de la capacidad de contribuir y establecer el delgado -o inexistente- borde que lo separa de la confiscación, teniendo siempre presente la afectación del gravamen a las diversas realidades e historias y perspectivas personales, pues hay verdades para las que no existe la insignificancia, en términos económicos; lo que lleva a considerar que, ni la capacidad de contribución, ni la confiscación pueden tener definiciones matizadas y generales, por su espectro de afectación individual por un ideal Estatal.

Es así pues como, el esbozo de la capacidad contributiva no es parámetro de justicia tributaria, la que queda en una idealización. Por ello, lo que debe primar es la búsqueda de la construcción de una sana relación de colaboración mutua entre Estado y administrado.



Se vuelve al inicio: Se hizo justicia tributaria en los casos de MC Hammer, Estados Unidos: acumulación de deudas que ocasionó gran pérdida en su patrimonio en 1996; Marvin Gaye, Estados Unidos: afectado por sus deudas impositivas, entre otras cuestiones de orden personal, se vio en la necesidad de vender los derechos de autor de su música; Toni Braxton, Estados Unidos: incluyendo deudas tributarias, dos veces declaró su bancarrota (1998 y 2010); Sinbad, comediante, Estados Unidos: bancarrota en 2009, con embargo de propiedades por impuestos no pagados; Joe Francis, quiebra en 2013 y pérdida del control de sus empresas por deudas tributarias acumuladas; Lindsay Lohan, Estados Unidos: embargo de cuentas por impuestos no pagados en 2009 y 2011; Nicolas Cage, Estados Unidos, deudas fiscales; Pamela Anderson y Stephen Baldwin (Estados Unidos); Luis Miguel; Paulina Rubio; Belinda; Juan Gabriel (México). Muy seguramente para ellos se vulneró su capacidad contributiva y, a su verdad, puede ser así; pero para otros ojos, y no solo para el Estado, puede resultar justo.

Es así, como la capacidad para contribuir y, en su espectro diametral, la misma justicia tributaria, carecen de definición y conceptualización, contaminando el entendimiento de lo que puede llegar a matizar confiscación: términos todos que solo y exclusivamente pueden tener percepción individual y jamás sometida a valoración ajena, mucho menos estatal, llegando incluso a convertirse en vértice para la cruel arquitectura de diferencias humanas, con sus efectos.

El caso de la negativa caprichosa de reintegro de créditos fiscales adaptados a las figuras estructuradas en los artículos 122 y 123 del Código Tributario, desborda la ceguera, aun cuando en noción, pues puede llegar a adoptar tintes privativos; figura que solo fue utilizada en este estudio como señuelo para empujar a la esencial necesidad de evaluación de lo que, en definitiva, comporta afectación al individuo a través del régimen tributario desmedido, dentro su ámbito personal.

A través de estas instituciones tributarias y dentro del escenario en que se matizan y su exposición, solo se ha pretendido invitar al examen transparente, cristalino y profundo, respecto de la actividad estatal ejercida, en definitiva, por individuos, y el nivel de gestión consciente, no solo del derecho y de esta materia, sino en su proyección humana, como una verdadera representación de solidaridad, en su concepto más amplio.

Lo certero es que ni el derecho ni la justicia puede llevarse bajo parámetros inconscientes y generalizados, pues no pueden entregarse a la desconexión ya que desarmoniza la sabiduría que inspira empatía y que se consigue solo en la práctica.

BIBLIOGRAFÍA

Ávila Santamaría, Ramiro. <i>Justicia tributaria</i> . Quito: Corte Nacional de Justicia. 2013.	Cañal García, Francisco José. <i>Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales</i> . San Luis Potosí: Universidad Autónoma, 1996.
Celorigo Palma, Clotilde. "La evolución conceptual del principio de Capacidad Contributiva". Ponencia presentada en la Conferencia la Capacidad Contributiva, Sicilia, 2000.	De la Guerra Zúñiga, Eddy María. "El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010: aplicación del principio de capacidad contributiva en el impuesto a la renta de personas naturales". Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010. https://bit.ly/3swGvl3 .
Ferreiro Lapatza, José Juan. <i>Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad</i> . Buenos Aires: Ábaco Editorial, 1998.	Luqui, Juan Carlos. <i>Derecho Constitucional Tributario</i> . Buenos Aires: Depalma, 1993.
Masbernat, Pablo, y Gastón Ramos. <i>Principio de capacidad contributiva. Un acercamiento desde el Derecho Tributario y la Filosofía del Derecho</i> . Italia: International Collective Book, 2019.	Novoa, Gustavo. "El Principio de la Capacidad Contributiva". <i>Derecho y Sociedad</i> , núm. 27 (2006): 101-106.
Tarsitano, Alberto. <i>Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático</i> . Buenos Aires: Ábaco Editorial, 1998.	Troya Jaramillo, José Vicente. "Tributación y derechos humanos". <i>Foro: Revista de Derecho</i> , núm. 2 (2003): 5-54.

Retos y Desafíos en la Determinación de Ingresos en los Casos de Acreditaciones Bancarias no Justificadas

Paúl Rengel Maldonado*



RESUMEN

Este trabajo analiza los desafíos y complicaciones en la determinación de ingresos en casos de acreditaciones bancarias no justificadas dentro del sistema tributario ecuatoriano. El estudio explora los factores legales, contables y socioeconómicos que influyen en la determinación de los ingresos gravables. Se examina el impacto de las reformas normativas, y las dimensiones éticas del cumplimiento fiscal. Además, se contrastan las interpretaciones judiciales sobre la carga de la prueba en la determinación de ingresos, abordando las implicaciones de la transparencia en las actividades económicas y el papel de la administración tributaria. En las conclusiones se enfatiza la necesidad de equilibrar los derechos de los contribuyentes con mecanismos de control eficaces para garantizar una tributación justa y eficiente, abordando cuestiones de ocultamiento de ingresos y evasión fiscal.

* Doctor en jurisprudencia, magíster en Gerencia Tributaria, Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Quito.



INTRODUCCIÓN

La determinación de ingresos representa un componente esencial en la contabilidad financiera y en el ámbito tributario. En contabilidad, un registro preciso y confiable de los ingresos es fundamental para respaldar la toma de decisiones económicas de cualquier negocio. La correcta declaración de los ingresos constituye la base sobre la cual se estructura la conciliación fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En la determinación de ingresos, uno de los principales desafíos radica en la identificación precisa de los flujos financieros que constituyen renta imponible. La complejidad de este proceso se debe a la diversidad de fuentes de ingresos y a la naturaleza de ciertas transacciones económicas, que pueden generar controversias en su clasificación fiscal.

El cumplimiento tributario no depende únicamente de la claridad normativa, sino también de la percepción de equidad y transparencia en la administración fiscal. Cuando el sistema se percibe como arbitrario o confuso, disminuye la disposición del sujeto pasivo a cumplir, aumentando el riesgo de evasión o elusión, especialmente en un contexto de crisis económica sostenida como el que ha enfrentado el Ecuador en los últimos años.

Muchas controversias sobre la determinación de ingresos escalan al ámbito judicial, reflejando tensiones en la relación fisco-contribuyente. Su análisis en sede jurisdiccional permite comprender mejor los conflictos y los criterios jurídicos utilizados para resolverlos, lo que evidencia la necesidad de fortalecer mecanismos preventivos, como una fiscalización más técnica y una mayor seguridad jurídica.

El presente trabajo ofrece una visión crítica sobre los desafíos y posibles soluciones en la aplicación de las normas fiscales relacionadas con el concepto y la determinación de los ingresos.



Palabras clave:

Transparencia	Determinación	Deberes formales
Acreditaciones bancarias		



ASPECTOS SOCIOECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL OBJETO DE ESTUDIO

Durante los últimos años, la economía ecuatoriana se ha caracterizado por una persistente crisis, cuyos orígenes se encuentran en la contracción de su sector petrolero –históricamente un pilar de sus ingresos– y, en un modelo de política fiscal expansiva que ha priorizado el aumento del gasto público sin un crecimiento económico real y sostenible. Este contraste entre ingresos decrecientes o estancados y egresos crecientes ha forzado la adopción de sucesivas reformas tributarias, concebidas principalmente como instrumentos para la recaudación fiscal a corto plazo.

Las sucesivas reformas normativas, en lugar de fomentar un entorno propicio para la inversión y el crecimiento, han resultado en una mayor extracción de recursos del sector privado. Este incremento de la carga tributaria sobre las empresas e individuos particulares, no solo ha erosionado su liquidez y capacidad de ahorro e inversión, sino que también ha incrementado la contracción económica, dificultando la salida del ciclo recesivo.

Paralelamente, esta dinámica legislativa puede consolidar la percepción de una gestión estatal ineficiente. Cuando los contribuyentes constatan una presión fiscal en aumento que no se traduce en una mejora palpable y satisfactoria de los servicios públicos y el bienestar colectivo, se menoscaba la legitimidad del sistema tributario. Esta desconexión entre la carga impositiva y la calidad de la contraprestación estatal desalienta significativamente la disposición al cumplimiento tributario voluntario y puede, incluso, incentivar conductas de elusión o evasión.

A lo manifestado, se adiciona un factor crítico que impacta la institucionalidad y la cultura de cumplimiento: el acentuado deterioro de la ética pública. Su manifestación más concreta es la corrupción, que se ha expandido en distintos estamentos sociales e institucionales del Estado. Este escenario no solo erosiona la confianza ciudadana y la legitimidad de las instituciones públicas, sino que también crea un caldo de cultivo propicio para la proliferación de conductas contrarias al interés general, incluyendo la evasión y elusión fiscal.

Este ambiente de degradación se agrava por la expansión de economías ilícitas. El notable incremento del narcotráfico, el blanqueo de capitales y un espectro creciente de actividades delictivas generadoras de ingentes flujos de efectivo, dan como resultado la acumulación de considerables patrimonios de origen ilícito. Estos capitales, por lo general operan al margen de los sistemas formales y logran eludir la capacidad de detección y fiscalización de las entidades de control, incluyendo a la administración tributaria.

LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA

La declaración de impuesto a la renta constituye el acto formal de autodeterminación mediante el cual el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) informa y presenta ante la administración tributaria los resultados de su actividad económica correspondiente a un período impositivo. Es así que, el sujeto pasivo establece la configuración del hecho generador, la determinación de la base imponible y la cuantificación del tributo a su cargo.

La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 define los ingresos de la siguiente manera:

Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios. [Apéndice A: Definiciones y Términos, NIIF 15]

En el ámbito tributario, los conceptos fundamentales del ingreso, a efectos impositivos, están regulados principalmente por la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). El art. 2 de la LRTI establece el concepto de “renta” para la aplicación del impuesto correspondiente en Ecuador, adoptando un criterio que abarca dos fuentes principales de ingresos. En primer lugar, las rentas de fuente ecuatoriana que comprenden todos aquellos ingresos generados dentro del territorio nacional, independientemente de si se reciben sin contraprestación [a título gratuito] o como resultado de una transacción económica [a título oneroso].

Estos ingresos pueden originarse tanto del trabajo personal como del rendimiento del capital, ya sea mediante rentas pasivas generadas por inversiones, arrendamiento de bienes, depósitos en entidades financieras u otros similares, o por una combinación de ambos. Además, dichos ingresos pueden materializarse no solo en dinero, sino también en bienes o en la prestación de servicios.

En segundo lugar, se encuentran los ingresos obtenidos en el exterior, los cuales son gravados únicamente cuando son percibidos por personas naturales con domicilio fiscal en Ecuador o por sociedades constituidas en el país.

Entre los aspectos relevantes para el presente análisis, se observa que el No. 10 del art. 8 de la LRTI opera como una cláusula de cierre o norma residual de significativa importancia. Esta disposición califica como renta de fuente ecuatoriana “cualquier otro ingreso” que perciban las sociedades y las personas naturales con residencia fiscal en Ecuador, incluyendo de manera explícita el concepto de “incremento patrimonial no justificado”.

Respecto al contenido de esta norma, resulta pertinente citar al profesor Jorge Bravo Cuci, quien señala:

[...] consideramos que el régimen de imposición a los incrementos patrimoniales no justificados constituye un mecanismo residual para someter gravamen a incrementos patrimoniales cuyo origen es desconocido.

En nuestro entendimiento, dicho mecanismo resulta aplicable en el caso concreto de los fondos provenientes de actividades ilícitas, pero sólo respecto de los cuales no existe certeza o comprobación respecto de su ilicitud, por lo que se presume su licitud mientras a través de las vías jurisdiccionales pertinentes no se pruebe lo contrario. Pero de modo alguno el régimen del incremento



patrimonial no justificado es aplicable en el caso que el origen delictivo de tales fondos haya sido debidamente comprobado, supuesto en el cual procederá el decomiso del íntegro de tales fondos y el de sus frutos respectivos, de ser el caso. (Bravo Cucci, Jorge, 2017).

El precepto analizado faculta a la administración tributaria a ejercer control fiscal y determinar la tributación sobre incrementos patrimoniales de residentes cuyo origen sea desconocido o no debidamente justificado. En estos casos, tales incrementos se presumen ingresos gravables.

LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LAS OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

Entre las potestades conferidas a la administración tributaria destaca la facultad determinadora, que le permite verificar la exactitud, complementar o rectificar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Su finalidad principal es precisar, en cada caso, el hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y el monto del tributo (art. 68, Código Tributario, 2005).

Las administraciones tributarias están facultadas para realizar investigaciones que permitan obtener información relevante para la correcta determinación de los impuestos. Esta potestad incluye el cruce de datos con registros oficiales, la solicitud de información a entidades públicas y privadas y, cuando sea necesario, el levantamiento del sigilo bancario (arts. 242 y 354, Código Orgánico Monetario y Financiero, 2014).

Por otro lado, el ordenamiento jurídico impone a los sujetos pasivos la obligación fundamental de mantener sus registros económicos con transparencia. Esta exigencia se adapta al régimen aplicable al contribuyente: aquellos no obligados a llevar contabilidad formal deben, como mínimo, conservar un registro de ingresos y egresos que permita determinar su renta imponible, debidamente soportado (art. 19, LRTI, 2004).

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad deben hacerlo conforme a los principios y normas contables vigentes, como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y, actualmente, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Estos registros deben servir de base para la elaboración de las declaraciones tributarias y, fundamentalmente, reflejar de forma fiel e íntegra sus operaciones, situación financiera y resultados económicos.

De lo expuesto se desprende que la carga probatoria sobre la veracidad y exactitud de los datos declarados en el impuesto a la renta recae principalmente en el contribuyente. En consecuencia, le corresponde obtener, conservar y, cuando sea requerido, presentar los documentos que respalden las cifras, operaciones y hechos económicos reflejados en su declaración.

PROBLEMAS QUE SE PRESENTAN EN LA DETERMINACIÓN DE INGRESOS ORIGINADOS EN LA DETECCIÓN DE ACREDITACIONES BANCARIAS PRESUNTAMENTE NO REGISTRADAS CONTABLEMENTE COMO INGRESOS

En la práctica, la determinación de ingresos se origina en la detección de movimientos inusuales en las cuentas de los sujetos pasivos, lo que lleva a la administración tributaria a presumir la existencia de acreditaciones bancarias no declaradas. Estas inconsistencias surgen al contrastar la información reportada por las instituciones financieras en el anexo ROTEF con la registrada por el contribuyente en su declaración del impuesto a la renta correspondiente a un ejercicio fiscal determinado.

El anexo ROTEF se integra en el sistema de control del SRI y tiene como objetivo principal recopilar información financiera relevante de los contribuyentes que realizan movimientos económicos significativos en el sistema financiero.

Esta herramienta permite a la administración tributaria identificar inconsistencias entre los ingresos declarados por los contribuyentes y sus movimientos financieros reales. Mediante el cruce de información con los datos proporcionados por bancos, cooperativas y, desde 2024, también por las sociedades especializadas de depósitos y pagos electrónicos (SEDPEs), el SRI refuerza sus mecanismos de control, en particular para detectar casos de evasión o subdeclaración de ingresos (SRI, 2025).

Frente a los hallazgos derivados del análisis del anexo ROTEF, el SRI inicia el proceso de determinación tributaria con el objetivo de examinar el origen de las transacciones financieras identificadas en las cuentas bancarias del contribuyente. Este procedimiento se activa cuando se identifican acreditaciones u operaciones que no guardan correspondencia con los ingresos registrados en la declaración de impuesto a la renta.

En esta etapa, el sujeto pasivo es requerido para justificar documentalmente la procedencia de los valores observados, debiendo demostrar que dichos montos no constituyen rentas gravadas omitidas en un determinado ejercicio impositivo.

El objetivo de esta actuación administrativa es establecer si los valores detectados constituyen ingresos gravables no declarados, lo que podría derivar en la liquidación de diferencias tributarias, la imposición de sanciones y, en casos más graves, el inicio de acciones penales por presunta defraudación tributaria o lavado de activos.

En muchos casos, estas determinaciones llegan al ámbito judicial, donde existen interpretaciones divergentes sobre la carga de la prueba del ingreso. Algunos jueces consideran que la administración tributaria debe demostrar no solo el incremento patrimonial, sino también que este es injustificado, en respeto al debido proceso.¹ Otros, en cambio, sostienen que, frente a

¹ Se recomienda la lectura de la sentencia emitida por la Corte Nacional de Justicia en la causa No. 17510-2021-00096, así como del fallo del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito en el juicio No. 17510-2021-00274.



acreditaciones bancarias o adquisiciones patrimoniales superiores a los ingresos declarados, corresponde al contribuyente desvirtuarlas, dado su deber de informar los resultados de su actividad económica. A continuación, se analiza estos criterios.

CRITERIO 1: ES OBLIGACIÓN DEL SRI DEMOSTRAR QUE LAS ACREDITACIONES BANCARIAS CONSTITUYEN RENTAS GRAVADAS

Según este punto de vista el SRI está obligado a demostrar con pruebas suficientes que las acreditaciones bancarias del contribuyente, mayores a los valores declarados, detectadas mediante cruces de información corresponden efectivamente a rentas gravables. Este criterio se fundamenta principalmente en lo dispuesto en el segundo inciso del art. 311 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), que dice: “Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”

Se considera que la administración tributaria cuenta con herramientas suficientes para investigar el origen de las acreditaciones en cuentas de sujetos pasivos que no coinciden con los valores declarados. Dado que el SRI tiene acceso a información bancaria, financiera y de terceros, dispone de mejores medios para demostrar que un ingreso constituye renta gravada. Por ello, no es posible presumir automáticamente que toda acreditación financiera no declarada sea imponible sin evidencia objetiva y suficiente.

Esta postura se basa en la presunción de buena fe del contribuyente y el respeto a garantías fundamentales, como el principio de inocencia. Además, sostiene que la determinación tributaria es un procedimiento reglado, donde la carga investigativa recae en la administración tributaria.

CRITERIO 2: EL SUJETO PASIVO TIENE LA OBLIGACIÓN DE DEMOSTRAR EL CARÁCTER NO GRAVABLE EN LOS CASOS EN QUE SE DETECTE LA EXISTENCIA DE ACREDITACIONES BANCARIAS SIGNIFICATIVAMENTE SUPERIORES A LOS INGRESOS DECLARADOS²

Este razonamiento parte de un hecho concreto: la existencia de acreditaciones bancarias en un determinado ejercicio impositivo, que no corresponden a los valores declarados. Su fundamento principal es el contenido del No. 10 del art. 8 de la LRTI, que dispone lo siguiente:

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana. - Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: [...]

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

² Se recomienda la lectura de las sentencias dictadas dentro de los juicios Nos. 17510-2021-00160 y 17510-2021-00278 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito.

La norma en referencia se interpreta como una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario y tiene como finalidad facilitar la labor de la administración tributaria ante la opacidad o falta de colaboración del sujeto pasivo. Si se identifica un incremento patrimonial, como acreditaciones bancarias que no corresponden a la declaración presentada en un determinado ejercicio, y el contribuyente no logra demostrar una fuente legítima y no gravable—como un préstamo, una herencia declarada previamente o una venta ocasional de inmuebles—se presume que se trata de un ingreso omitido y, por tanto, gravable.

El SRI aplica este criterio bajo el principio de que el titular de una cuenta bancaria conoce el origen de sus movimientos financieros y, en consecuencia, debe justificar el carácter no gravable de los valores detectados desde el punto de vista contable y tributario. Su fundamento se encuentra en el art. 96 del Código Tributario, que obliga a los contribuyentes a llevar registros contables y facilitar el control y determinación del tributo.

Esta disposición se alinea con la obligación de los contribuyentes de registrar sus ingresos y gastos o llevar contabilidad conforme a los principios contables generalmente aceptados, según los arts. 19 y 20 de la LRTI. En esencia, el criterio se basa en la responsabilidad del contribuyente de mantener cuentas claras y verificables.

OPINIÓN SOBRE LOS CRITERIOS DESCRITOS

Como se ha señalado, el control jurisdiccional sobre la determinación de ingresos responde a dos enfoques contrapuestos. Aunque existe una postura garantista a favor del contribuyente, esta puede ser perjudicial al imponer una carga excesiva a la administración tributaria, especialmente cuando la determinación se basa en hechos objetivos, como acreditaciones bancarias notablemente superiores a los ingresos declarados.

Siendo el contribuyente quien conoce o debe conocer el origen y la naturaleza de sus ingresos, le corresponde demostrar que los montos identificados no constituyen renta gravada. Para ello, puede presentar documentos como contratos de préstamo, compraventa de inmuebles, certificados de transferencias entre sus propias cuentas u otros que acrediten el carácter no imponible de las acreditaciones cuestionadas, cumpliendo así su obligación legal de transparentar su actividad económica y colaborar con la administración tributaria.

Es fundamental recordar que los particulares no solo gozan de derechos, sino que también están sujetos a obligaciones. En el ámbito tributario, estas incluyen el pago de tributos conforme a la ley (No. 15, art. 85, Constitución de la República del Ecuador, 2008), el mantenimiento de registros que garanticen fiabilidad y transparencia de sus operaciones económicas (arts. 19 y 20 de la LRTI), la adecuada sustentación de las declaraciones de impuestos y la colaboración activa en los procesos de fiscalización de la administración tributaria.

De lo expuesto se desprende que la posición más sólida es aquella que atribuye al sujeto pasivo la carga de probar el origen de las acreditaciones bancarias, siempre que la administración tributaria haya presentado indicios razonables de inconsistencias en sus declaraciones de ingresos.



Adicionalmente, el SRI tiene la obligación de fundamentar sus actos y garantizar el respeto al debido proceso. En tal virtud, la administración tributaria debe demostrar ante los órganos judiciales no solo la existencia de indicios de inconsistencias en las declaraciones de ingresos, sino también que el sujeto pasivo tuvo la oportunidad de justificar, en sede administrativa, los incrementos patrimoniales cuestionados, y que no lo hizo o lo hizo de manera insuficiente.

CONCLUSIÓN

La crisis económica y el deterioro de la moral pública constituyen factores determinantes en la disminución del cumplimiento tributario, pues generan una percepción de inequidad en la redistribución de los recursos públicos y minan la confianza en las instituciones encargadas de la ejecución presupuestaria. La complejidad de un sistema tributario siempre cambiante, junto con la percepción de corrupción en el uso de los fondos estatales, profundiza la resistencia de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales.

La penetración del narcotráfico, el crimen organizado y la corrupción en ámbitos públicos y privados ha provocado un aumento de casos de incremento patrimonial injustificado, que a menudo eluden el control de las autoridades encargadas de combatir el enriquecimiento ilícito. No obstante, en el ámbito tributario, este crecimiento patrimonial puede detectarse mediante herramientas como el anexo ROTEF.

En este sentido, el fortalecimiento de los mecanismos de control en el Ecuador es una necesidad impostergable para garantizar que los patrimonios de origen dudoso sean objeto de una fiscalización efectiva, permitiendo no solo la aplicación de medidas correctivas dentro del ámbito tributario, sino también la articulación de acciones coordinadas con otros entes encargados de la lucha contra la corrupción y el crimen organizado.

En la jurisprudencia tributaria existen dos enfoques principales sobre la determinación del impuesto a la renta respecto de las acreditaciones bancarias no declaradas como ingresos. Esta dualidad genera tensión entre principios constitucionales, como el debido proceso y la presunción de inocencia, y la necesidad de garantizar la eficiencia del sistema tributario.

Por ello, es indispensable un análisis jurisdiccional que equilibre la obligación de la administración tributaria de presentar indicios claros y objetivos con la responsabilidad del contribuyente de demostrar la naturaleza no imponible de los fondos cuestionados. Solo así se evitarán interpretaciones contradictorias que comprometan la seguridad jurídica y la confianza en el sistema fiscal.

Ante todo, el sujeto pasivo tiene la obligación legal de colaborar con la administración tributaria en los procesos de fiscalización y auditoría, facilitando el acceso a la información y documentación de respaldo. En consecuencia, una interpretación judicial excesivamente garantista del deber del contribuyente de justificar el origen de sus ingresos y acreditaciones bancarias podría desincentivar el cumplimiento fiscal y afectar la eficacia de los mecanismos de control tributario.

RECOMENDACIONES

A los sujetos pasivos: El sistema tributario impone a los contribuyentes el deber de declarar sus ingresos con apego a la realidad y mantener registros contables fidedignos. Este deber no es meramente formal: es la base sobre la cual se construye la presunción de veracidad de las declaraciones y la posibilidad de fiscalización futura.

Para que los sujetos pasivos cumplan sus obligaciones tributarias con transparencia, es recomendable registrar diariamente ingresos y egresos, conservar comprobantes de venta y retención, y utilizar herramientas contables como hojas de cálculo o software especializado. Mantener un registro claro y documentado fortalece la trazabilidad de las operaciones y reduce el riesgo de observaciones en una auditoría.

Asimismo, ante un proceso de determinación tributaria, es fundamental contar con asesoría experta en materia contable y fiscal, pues este acompañamiento es clave para prevenir contingencias y acreditar fehacientemente la licitud y el origen de las operaciones ante la Administración Tributaria.

Al Gobierno Nacional: Ante el complejo escenario económico y social, el Estado, especialmente la Administración Tributaria, debe optimizar sus facultades de fiscalización, determinación y recaudación. Esto implica invertir en capital humano altamente capacitado, mediante procesos rigurosos de selección y formación continua en áreas clave como auditoría forense,³ análisis masivo de datos e inteligencia artificial aplicada al riesgo tributario.

Es necesario potenciar las capacidades operativas y analíticas del SRI para mejorar la detección de subdeclaraciones de ingresos. Un fortalecimiento integral actúa como mecanismo disuasorio y facilita la identificación de actividades irregulares vinculadas a delitos como lavado de dinero y enriquecimiento ilícito.

Además, la integridad en la gestión pública es esencial para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La percepción de corrupción debilita la legitimidad del sistema y puede motivar conductas evasivas. Por ello, el Estado debe prevenir y erradicar la corrupción, fortaleciendo la confianza ciudadana en el sistema tributario y en el manejo transparente de los recursos públicos.

A la Administración de Justicia: Es fundamental dotar de mayor eficiencia a la justicia tributaria, lo cual requiere, entre otros aspectos, que el Consejo de la Judicatura garantice la asignación adecuada de jueces especializados. Esta asignación debe atender tanto a la necesidad de celeridad procesal como a la preservación de la calidad en la administración de justicia.

Asimismo, la Escuela de la Función Judicial debe incorporar programas especializados para jueces con competencia tributaria, enfocados en contabilidad forense, detección de fraudes contables y esquemas de evasión fiscal. Estos programas deben también desarrollar criterios técnicos para la valoración probatoria en controversias tributarias, con la finalidad de asegurar decisiones judiciales motivadas, imparciales y técnicamente fundamentadas.

³ Es una especialidad contable enfocada en la investigación de fraudes y controversias de carácter financiero.



BIBLIOGRAFÍA

Amat, O. <i>Empresas que mienten: cómo maquillan las cuentas y cómo detectarlo a tiempo</i> . Barcelona, España: Universidad Pompeu Fabra, Profif Editorial, 2017.	Bravo Cucci, Jorge. <i>Fundamentos de Derecho Tributario</i> . Primera edición digital. Lima, Perú: CreaLibros Ediciones Digitales, 2017. Kindle Edition.
Código Orgánico Monetario y Financiero. <i>Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 332, 12 de septiembre 2014</i> . Última reforma: Edición Constitucional del Registro Oficial No. 8, 27 March 2025.	Código Orgánico General de Procesos. <i>Suplemento del Registro Oficial Nro. 506, 22 de mayo 2015</i> . Última reforma: Segundo Suplemento del Registro Oficial Nro. 554, 9 May 2024.
Código Tributario. <i>Suplemento del Registro Oficial Nro. 38, 14 June 2005</i> . Última reforma: Registro Oficial Nro. 610, 29 July 2024.	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). <i>Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes</i> . Londres: Fundación IFRS, 2014.
Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). <i>El marco conceptual para la información financiera</i> . 2010. Última revisión: 2018.	Constitución de la República del Ecuador. <i>Registro Oficial Nro. 449, 20 October 2008</i> . Última reforma: Tercer Suplemento del Registro Oficial Nro. 568, 30 May 2024.
Función Judicial. <i>Consulta de procesos judiciales electrónicos (E-SATJE 2020)</i> . https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/busqueda . Accessed 18 May 2025.	Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (Ley No. 41). <i>Registro Oficial Nro. 206, 2 December 1997</i> . Última reforma: Tercer Suplemento del Registro Oficial Nro. 587, 29 November 2021.
Ley de Régimen Tributario Interno. <i>Suplemento del Registro Oficial No. 463, 17 November 2004</i> . Última reforma: Segundo Suplemento del Registro Oficial 713, 30 December 2024.	OCDE. <i>Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo</i> . 2nd ed. Paris: OCDE, 2021.
Oyarte, Rafael. <i>Debido Proceso</i> . Segunda edición. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016.	Patiño Ledesma, Rodrigo. <i>Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario</i> . Primera edición. Ecuador: Grupo Editorial Oni, 2022.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. <i>Suplemento del Registro Oficial</i> Nro. 209, 8 June 2010. Última reforma: Cuarto Suplemento del Registro Oficial Nro. 734, 31 January 2025.	Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. <i>Sentencia de Casación. Proceso No. 17510-2021-00096</i> . 2024.
Servicio de Rentas Internas (SRI). <i>Ficha Técnica del Anexo de Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF)</i> . Quito: SRI, 2025. https://www.sri.gob.ec . Accessed 17 May 2025.	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha. <i>Sentencia en juicio de impugnación. Proceso No. 17510-2021-00160</i> . 2022.
Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha. <i>Sentencia en juicio de impugnación. Proceso No. 17510-2021-00274</i> . 2022.	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha. <i>Sentencia en juicio de impugnación. Proceso No. 17510-2021-00278</i> . 2023.

El Plan de Acción BEPS 12 y su Influencia en el Código Tributario

Henry Aguayza Rubio*



RESUMEN

Los planes de acción BEPS han sido diseñados para combatir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a territorios con baja o nula tributación; han sido el resultado de la preocupación mayoritaria de los Estados alrededor del mundo.

Existe una delgada línea entre una planificación fiscal y aquella denominada “agresiva”, sus diferencias pueden llegar a ser mínimas dependiendo desde la óptica en que se las mire, en ese debate intenso, la acción 12 BEPS tiene vital importancia, puesto que recomienda que los Estados exijan información a los contribuyentes cuando se advierte una planificación fiscal agresiva.

Sin embargo, lejos de ser un insumo valioso para las administraciones tributarias en su objetivo de verificar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, puede violentar garantías básicas de los mismos, como el derecho a la intimidad, el secreto profesional o de fábrica, que de alguna manera podrían verse afectados al exponer sus estrategias societarias.

En el Ecuador no han existido muchas reformas legales al Código Tributario (en adelante CT) respecto a los mecanismos a través de los cuales las administraciones tributarias puedan obtener información para que puedan cumplir con sus facultades, especialmente las determinaciones tributarias a los sujetos pasivos; sin embargo, de aquello, se ha suplido esta falencia con mecanismos supranacionales como convenios, acuerdos o foros de intercambio de información.

* Doctor en jurisprudencia, magíster Universitario en Fiscalidad Internacional, Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en la ciudad de Quito D.M., docente universitario IAEN, Quito.



INTRODUCCIÓN

La globalización y las nuevas tendencias tributarias conllevan grandes desafíos para las administraciones tributarias, las cuales no pueden quedarse al margen de la vorágine producida por los contribuyentes, quienes se encuentran en constante estudio y desarrollo de prácticas tributarias con el único objetivo de generar mayor riqueza.

En esa constante evolución de los contribuyentes, y sobre todo en los supuestos de empresas transnacionales, las cuales cuentan con ingentes cantidades de dinero a su disposición, se idean mecanismos de planificación fiscal que involucran en muchos casos a Estados que no necesariamente se encuentran cobijados por el velo de la transparencia. Estos Estados, denominados paraísos fiscales, son los que atraen a contribuyentes de todo el mundo por sus beneficios económicos y por la garantía a sus asociados de que la información que depositan en sus instituciones estará segura.

En este sentido, la Acción 12 del Plan de Acción contra la BEPS tiene como objetivo principal el establecimiento de mecanismos de intercambio de información entre Estados para perseguir aquellas prácticas tributarias fiscales agresivas, basándose para ello en los siguientes pilares fundamentales: I) el establecimiento de recomendaciones a los Estados que no cuenten con normas de declaración obligatoria, o una mejora en aquellos países que sí lo tengan; II) el análisis de los mecanismos de planificación internacional, y el establecimiento de un concepto genérico de beneficio fiscal con el objeto de agregar las operaciones relevantes; y, III) la elaboración y aplicación de un fuerte modelo de intercambio de información respecto a los mecanismos de planificación utilizados por los contribuyentes.



Palabras clave:

Planificación fiscal agresiva	Paraíso fiscal	Fiscalidad internacional
Contribuyente	Información	



EL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

El Plan de Acción contra la BEPS fue diseñado por el G20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) fundada en el año 1961, organismo que en la actualidad tiene como miembros a 38 países, entre los que se encuentran los países más poderosos del mundo. Últimamente se ha permitido que varios países conocidos como *en vías de desarrollo* ingresen, los últimos casos son precisamente latinoamericanos, como Costa Rica y Colombia que luego de un largo proceso han sido admitidos, convirtiéndose junto a México y Chile, solamente en cuatro países latinoamericanos que son parte de esta organización¹.

El Plan de Acción contra las BEPS tiene por objetivo erradicar las prácticas tributarias abusivas implementadas en su gran mayoría por las empresas multinacionales, que en estimaciones de la OCDE (2025)² se traducen en pérdidas globales de recaudación del impuesto a la renta de sociedades, entre el 4% y el 10%, con pérdidas económicas de entre 100 y 240 mil millones de dólares al año.

Con relación a los países en vías de desarrollo, la OCDE señala que las pérdidas son aún más fuertes, debido a que sus presupuestos generales dependen en su gran mayoría de los impuestos requeridos a las sociedades, por lo que, las empresas trasnacionales al migrar su ganancia a otros Estados dejan sin poder de recaudación a los Estados donde se genera la riqueza.

El Plan de Acción contra la BEPS tuvo su origen en el año 2013, tras identificarse seis áreas críticas: entidades o transacciones híbridas utilizadas en estructuras de planificación tributaria; beneficios derivados del comercio electrónico de bienes y servicios, en el contexto de los convenios de doble imposición (en adelante CDI); tratamiento de la financiación entre partes vinculadas y operaciones con compañías aseguradoras cautivas; precios de transferencia; garantía de las normas antielusión para prevenir el uso abusivo de los tratados (treaty shopping); y, utilización de paraísos fiscales.

Como punto final del Plan de Acción contra la BEPS, se establece la suscripción de un instrumento multilateral en el cual los Estados se obligan a implementar de manera adecuada las medidas desarrolladas por la OCDE en conjunto con los países pertenecientes al G20; sin embargo, el trabajo de la OCDE respecto al Plan de Acción contra BEPS continúa a lo largo del tiempo debido a que debe supervisar que sus países miembros adopten en sus legislaciones internas las medidas definidas.

¹ OECD. "Colombia y la OCDE". Oecd.org. 25 de mayo de 2025. <http://www.oecd.org/latin-america/countries/colombia/colombia-y-la-ocde.htm>. COMEX. "Costa Rica. Miembro de la OCDE". Comex.go.cr. Consultado el 23 de mayo de 2025. <https://www.comex.go.cr/ocde/#:~:text=Costa%20Rica%20es%20el%20trig%C3%A9simo,adoptando%20las%20mejores%20pr%C3%A1cticas%20internacionales>.

² OECD. "La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20". Oecd.org. Consultado el 23 de mayo de 2025. <https://web-archive.oecd.org/2015-10-06/374240-la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

Cabe señalar que respecto a las resoluciones o recomendaciones que emite la OCDE existen ciertos reparos, al respecto, el profesor Serrano Antón (2014) realiza cuestionamientos al señalar que este *soft-law*, como fuente de derecho de los Estados puede tener dificultades por cuanto corresponden a *pseudo-normas* que han sido aprobadas por un centro de producción normativa externo, la OCDE, ajeno a la realidad jurídico-tributaria de cada Estado, lo cual podría producir problemas de legalidad en esas disposiciones; en esa misma línea Carrasco González (2017, 1128) define a las normas de *soft-law* como: “reglas de conducta que se contienen en instrumentos sin fuerza jurídica vinculante pero que sin embargo son capaces de tener consecuencias prácticas”.

La OCDE ha considerado además que es imprescindible que el proceso de implementación de las acciones BEPS tengan carácter inclusivo, por lo que se ha resuelto que se invitarán³ a participar a todos los países y jurisdicciones interesados en ser parte de este gran consenso fiscal internacional.

Los países pertenecientes al G20 y los miembros de la OCDE han desarrollado un Marco Inclusivo⁴, el cual permitirá a los países que no pertenecen a los órganos multilaterales, ser parte del trabajo de implementación del Plan de Acción contra BEPS, de su supervisión y del proceso de revisión; de este modo, los Estados que deseen ser parte del BEPS IF, serán considerados como asociados BEPS en el órgano decisorio denominado Comité de Asuntos Fiscales (en adelante CAF)⁵, los cuales serán tratados como pares de aquellos Estados miembros de la OCDE y del G20 que no son parte de la OCDE.

Dicho esto, cabe preguntar si los Planes de acción contra BEPS son la panacea de la fiscalidad internacional. En este sentido, Carbajo (2015) señala que corresponden a una nueva gobernanza a nivel mundial, una nueva filosofía que persigue, que tanto ciudadanos como sociedades paguen su importe fiscal en relación a su verdadera capacidad económica en determinada jurisdicción, evitando que se grave en dos jurisdicciones, así como evitando la no imposición, poniendo énfasis en acabar con la planificación fiscal agresiva y con los paraísos fiscales a donde acuden las sociedades multinacionales con el objetivo de no pagar impuestos.

Este mismo autor sostiene que en síntesis, los Planes de acción contra BEPS cambian la finalidad fundamental del Derecho Internacional Tributario, por cuanto en las épocas actuales, en donde la economía se mueve en función de la globalización, las administraciones tributarias

³ G20. “G20 Leaders’ Communiqué agreed in Antalya”. G20.org.tr. Consultado el 25 de mayo de 2025. <http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/>. Cita textual: “En consecuencia, instamos firmemente a la implementación oportuna del proyecto e invitamos a participar a todos los países y jurisdicciones, invitación que hacemos extensiva a los países en desarrollo. A fin de supervisar la implementación del Proyecto BEPS a escala mundial, lanzamos desde aquí un llamamiento a la OCDE a fin de que desarrolle un marco inclusivo para comienzos de 2016 contando, para ello, con los países y jurisdicciones interesados no pertenecientes al G-20 que se comprometan a poner en práctica el Proyecto BEPS, incluidas las economías de países en desarrollo, en condiciones de igualdad”.

⁴ Denominado BEPS Inclusive Framework (BEPS IF por sus siglas en inglés)

⁵ OCDE. “El Marco Inclusivo para la implementación de las medidas BEPS”. Oecd.org. marzo 2016. Consultado el 25 de mayo de 2025. <https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>



no pueden trabajar de manera aislada, deben aunar esfuerzos con otras administraciones tributarias actuando en un contexto de cooperación y coordinación internacional, y de allí la importancia que tiene dentro de los planes de acción BEPS, la acción 12 que será desarrollada en este trabajo, debido a que el acceso a la información que puedan poseer las administraciones tributarias es de vital importancia para establecer adecuadamente la jurisdicción tributaria en donde los contribuyentes deben satisfacer su importe fiscal, evitando eso sí que exista doble imposición que vaya a perjudicar a la actividad económica de la sociedad auditada.

Por último, desde una visión integral de los Planes de acción contra BEPS, cabe referirse a lo manifestado por Martín y Calderón (2014), cuando se preguntan si es que el Plan de acción contra BEPS es “el final, el principio del final o el final del principio”. A este respecto, sostienen que se debe analizar si los planes de acción BEPS corresponden a un nuevo orden en la fiscalidad internacional, si es que cambia drásticamente todo lo aplicado hasta ahora en las actividades económicas realizadas por las sociedades alrededor del mundo; o, por el contrario, se trata de herramientas que tienen por objeto mejorar o reparar la *antigua maquinaria* dándole unos pocos años más de vida útil a la desgastada concepción de la fiscalidad internacional.

La conclusión a la que llegan los citados autores es que la OCDE ha escogido la segunda opción, la de reparación del modelo ya establecido de una manera asistemática denominándola *patchwork approach*, el problema que se advierte de esta opción es que no tendría un punto de arranque claro y cohesionado, no se han establecido principios o conceptos claros, los cuales dentro del ámbito tributario sin duda son necesarios y fundamentales para el establecimiento de obligaciones tributarias. Como es conocido, en el derecho tributario el principio de legalidad es muy relevante, así como los principios de juridicidad y de reserva de ley, los cuales deben encontrarse previamente establecidos y claramente definidos, inclusive como derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica, previsto en la Constitución de la República en el artículo 82⁶.

ACCIÓN 12 DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Sin duda que uno de los pilares sobre el que se apuntaba la necesidad de establecer de manera general los planes de acción BEPS, era el de la transparencia y seguridad jurídica; cabe señalar que la transparencia debe ser entendida de doble vía; por una parte, está la transparencia entendida como el acceso de las administraciones tributarias a la información relevante del contribuyente en sus actividades económicas; mientras que, por otra parte, la transparencia respecto a las sociedades frente a cada Estado, demostrando que sus prácticas tributarias no son perniciosas.

⁶ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 1357-13-EP/20: “47. La seguridad jurídica es un derecho constitucional transversal que irradia todo el ordenamiento jurídico... () ... En virtud del derecho a la seguridad jurídica, las personas deben contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que les permita tener una noción razonable de las reglas de juego que le serán aplicables”

La acción 12 del Plan de Acción contra BEPS tiene por objeto la creación de normas en cada Estado para que las administraciones tributarias exijan la entrega de información por parte de los sujetos pasivos, sobre todo respecto a esquemas de planificación fiscal agresiva, para evitar la evasión o elusión fiscal.

Como antecedente de este plan de acción, y con relación especialmente a la revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva, la OCDE (2011) emitió el informe sobre *"Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure"*, que si bien no corresponde a un documento que contenga directrices o acuerdos respecto a información relacionada con prácticas agresivas, sirvió de gran insumo al contemplar las experiencias vividas entre países, especialmente entre los Estados Unidos de Norteamérica y el Reino Unido.

Luego de esta experiencia de análisis de iniciativas de divulgación de información respecto a prácticas agresivas de tributación, la OCDE (2015) emitió el *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*⁸, el cual se divide en cuatro capítulos: Resumen de la revelación de información obligatoria; Opciones de un modelo de regla de revelación de información obligatoria; Regímenes fiscales internacionales; e, Intercambio de información.

Cabe destacar que existe resistencia a la acción 12, sobre todo de los contribuyentes que señalan la vulnerabilidad de la información que puede llegar a ser solicitada; así mismo, advierten que no existe un consenso sobre qué información va a ser catalogada como imprescindible para las administraciones tributarias, lo cual vulneraría derechos de los contribuyentes, como lo sostiene Calderón Carrero (2010) podría violentarse el derecho a la defensa del obligado tributario afectado por un proceso de intercambio de información, debido a que, si no se pone en conocimiento de aquel la información que se está recopilando, el contribuyente no podría ejercer su derecho a realizar objeciones a dicha información.

Asimismo, se debe considerar que el Plan de Acción 12 no pretende la elaboración de un nuevo sistema de intercambio de información, sino que tiene por objeto la aplicación efectiva de los mecanismos que ya se encuentran desarrollados por la OCDE a través del *Forum on Tax Administration* y *Join International Tax Shelter Information and Collaboration Network* (en adelante JITSIC por sus siglas en inglés), en ese sentido, el camino respecto a este plan de acción ya se encontraba labrado y muy avanzado, lo que sirvió de gran ayuda para la implementación del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios.

LA INFLUENCIA DE LA ACCIÓN 12 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El CT fue expedido en el año 1975, reemplazando al Código Fiscal que rigió en el Ecuador desde el año 1963, obsoleto para aquella época, como lo señala Andrade (2001, 99): "El Código

⁷ OECD. "Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure". Oecd.org. Junio 2012. Consultado el 25 de mayo de 2025. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>

⁸ OECD. "Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project". Oecd.org. 5 de octubre de 2015. ISSN: 2323-2612. Consultado el 25 de mayo de 2025. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page3.



Fiscal que nos regía era poco amplio para los requerimientos que el país exigía, pues en sus preceptos no agotaba la normativa de la relación jurídico-tributaria ni la parte de los reclamos y recursos, como tampoco se había culminado en la materia del contencioso-administrativo”.

Posteriormente codificado en el año 2005, en virtud de la necesidad de adecuarlo a la Constitución del año 1998, el CT agregó reformas importantes para la época; por otra parte, en el año 2007 se elevó a categoría de Ley orgánica, con lo cual sus disposiciones se encontraban por sobre otras que tengan la categoría de ordinaria.

Con relación a la información tributaria, su acceso, tratamiento y conservación, se puede convenir que el CT de manera limitada, estableció en el artículo 96 como uno de los deberes formales de los contribuyentes entregar “informes” y otra documentación relacionada con sus obligaciones tributarias; disposición que es utilizada por la administración tributaria como un mecanismo eficaz para obtener información tributaria, tanto más que de acuerdo con el artículo 97 CT, se puede ejercer la facultad sancionadora en contra del contribuyente o responsable que incumpla con dicha obligación; complementando dichas disposiciones, con el artículo 98 CT que establece la obligación de terceros a entregar información relativa a las obligaciones tributarias de otros sujetos pasivos.

En este punto, cabe señalar que la legislación ecuatoriana, a diferencia de otras como la argentina, no establece parámetros ciertos para determinar cuándo la información debe ser considerada necesaria, en dicha legislación se puede identificar el ámbito subjetivo y objetivo de la información, estableciendo como elemento fundamental, que la información tenga *trascendencia tributaria*, porque de lo contrario, la administración tributaria no puede exigir su entrega (Queralta et al. 2017).

Por otra parte, tuvieron que pasar muchos años para que las disposiciones sobre información tributaria sean actualizadas, así se tiene una interesante disposición agregada al artículo 91 CT en el año 2019, que tiene relación con la determinación de forma directa con base en catastros tributarios o registros, los cuales se alimentan de la información que entrega el propio contribuyente, por información proporcionada por terceros, así como por información que obtenga la administración tributaria por cualquier medio.

La más importante reforma del CT respecto al uso de la información tributaria, se encuentra en el artículo 99 reformado en el año 2023, el cual otorga el carácter de reservado a la información de los sujetos pasivos que obtenga la administración tributaria, y la obligación que tiene de utilizarlos únicamente para fines tributarios; todo aquello entorno a los instrumentos internacionales de los cuales es suscriptor el Estado ecuatoriano.

Sin duda esta disposición es la única sobre la cual tendría influencia directa la Acción 12 BEPS, puesto que debió reformarse para adecuarla a los nuevos paradigmas de la fiscalidad internacional; así se tiene que el Ecuador ha realizado varios esfuerzos en los últimos años por acercarse a la OCDE, solicitando ser parte de ella y por lo tanto ha adoptado las políticas y directrices que emana de dicho organismo supranacional.

En ese sentido, el primer paso que ha dado el Ecuador es el ingreso al Centro de Desarrollo de la OCDE, que es un “foro para el diálogo y análisis entre gobiernos y actores no tradicionales [sector privado, fundaciones y academia], que discute y formula recomendaciones para lograr sociedades inclusivas y economías competitivas” (Presidencia de la República del Ecuador 2020)⁹; por lo que, si las relaciones con la OCDE fluyen por el camino adecuado, el Ecuador podrá ser miembro de dicho organismo, y allí sí, suscribir un convenio multilateral que tome en cuenta las recomendaciones o cambios que la OCDE propone en los comentarios al MC OCDE, así como en las directrices de precios de transferencia, o también respecto a “nuevas reglas del MC OCDE (definición abuso de, cambios de definición EP, reglas sobre precios de transferencia, o sobre híbridos)” (Martín y Calderón 2014, 14).

Si bien el Ecuador ha tomado varias acciones encaminadas a que se apliquen las directrices y recomendaciones de los Planes de Acción contra BEPS, estas acciones tienen que ver con reformas legislativas que el país ha adoptado, como por ejemplo a la Ley de Régimen Tributario Interno en lo que tiene relación a paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición, previsto en el artículo 4 innumerado; o, como por ejemplo las regulaciones a las compañías foráneas controladas establecido en el artículo 51 innumerado; o, el develamiento de la reserva de la información que permita identificar prácticas de planificación fiscal agresiva conforme lo dispone el artículo 101 de la misma norma.

Por otra parte, con relación a los instrumentos internacionales, el Ecuador únicamente tiene celebrados dos convenios bilaterales para el intercambio de información, con Costa Rica en 2017, y con Estados Unidos en 2022, por lo que se evidencia un déficit en la generación de este tipo de instrumentos internacionales bilaterales; mientras que, respecto a convenios multilaterales, el Ecuador es parte de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria¹⁰ (CAAM) desde el año 2019, convirtiéndose en un importante insumo de intercambio de información global para la administración tributaria ecuatoriana, puesto que este instrumento multilateral impulsado por la OCDE cuenta con 150 países adherentes, y cuenta con una extensa red mundial de cooperación fiscal a la cual se puede acudir para solicitar información importante para el cumplimiento de los objetivos de la administración tributaria.

Sin embargo de lo señalado, el mayor logro que ha obtenido nuestro país para un efectivo intercambio de información es sin duda la adhesión al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios¹¹, promovido también por la OCDE; este organismo supranacional cuenta con 171 Estados miembros que comparten entre sí información anual

⁹ Presidencia de la República del Ecuador. “OCDE destaca el trabajo realizado por Ecuador en su lucha contra la corrupción”. Presidencia de la República del Ecuador. 18 de febrero de 2020. Consultado el 25 de mayo de 2025. <https://www.presidencia.gob.ec/ocde-destaca-el-trabajo-realizado-por-ecuador-en-su-lucha-contra-la-corrupcion/>

¹⁰ OECD. “Convention on mutual administrative assistance in tax matters”. Oecd.org. Consultado el 25 de mayo de 2025. <https://www.oecd.org/en/topics/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.html>

¹¹ OECD. “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”. Oecd.org. Consultado el 25 de mayo de 2025. <https://web.archive.oecd.org/tax/transparency/index.htm>



automática, o que puede ser solicitada respecto a un determinado sujeto pasivo, información que tiene relación con registros bancarios y contables, registros de propiedad, cuentas financieras offshore, etc.; por lo que el abanico de información es sumamente amplio; y se aprecia que la influencia de la Acción 12 BEPS sin duda es determinante en el intercambio de información en el país, a pesar que no se encuentre recogida expresamente en el CT.

CONCLUSIÓN

El Ecuador ha adecuado el régimen legal a través de reformas dispersas, mas no por obligación convencional multinacional, en vista que el país no es miembro de la OCDE y no se encuentra en la obligación de adoptar dichas directrices o acciones.

El intercambio de información en el Ecuador todavía es un tema naciente, puesto que solamente existen dos convenios para intercambio de información suscritos con Costa Rica y Estados Unidos, por lo que se hace sumamente importante que se amplíe el espectro a otros países con los cuales existe mayor intercambio comercial.

El Ecuador en los últimos tiempos ha realizado acercamientos a los organismos multilaterales relacionados a materia fiscal con el objeto de seguir en la línea moderna de la fiscalidad internacional y sobre todo de valerse de los mecanismos internacionales existentes para el intercambio de información, cuestión que a todas luces es beneficiosa para el Estado en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

Las directrices o acciones emitidas por la OCDE son conocidas en el ámbito del derecho como *soft law*, las cuales no son de aplicación obligatoria para los Estados que no son parte de dicho órgano supranacional, problema que, específicamente en este país tendría dificultades de aplicación debido a la estructura normativa previamente establecida.

El CT debe ser reformado de acuerdo con las nuevas tendencias de la fiscalidad internacional, sobre todo en lo concerniente a mecanismos de intercambio de información y medios de defensa del contribuyente con relación al tratamiento de su información tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

Andrade, Leonardo. 2001. <i>Práctica Tributaria</i> . Loja: Universidad Técnica Particular de Loja.	Calderón, José. 2010. "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", 1205-1343. En <i>Fiscalidad Internacional 4ª ed</i> , dirigido por Fernando Serrano, 1205-1343. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
Carbajo, Domingo. 2015. "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional". <i>Ekonomiaz: Revista vasca de economía</i> . num. 88, pp. 147-175. ISSN 0213-3865. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5295700	Carpio, Romero. 2019. "La Planificación Tributaria Internacional". En <i>Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador</i> , coordinado por Romeo Carpio, César Montañó y Pablo Villegas, 575-597. Quito: lus et Historiae.

Carrasco, Francisco. 2017. "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario Español". En <i>Curso de Derecho Tributario 11ª. Ed.</i>, dirigido por Fernando Pérez Royo. Madrid: Tecnos.	COMEX. "Costa Rica. Miembro de la OCDE". Comex.go.cr. Revisado el 23 de mayo de 2025. Disponible en: https://www.comex.go.cr/ocde/#:::text=Cos-ta%20Rica%20es%20el%20trig%C3%A9simo,adop-tando%20las%20mejores%20pr%C3%A1cticas%20internacionales.
G20. "G20 Leaders' Communiqué agreed in Antalya". G20.org.tr. Revisado el 25 de mayo de 2025. http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/.	Maldonado, Galo. 2019. "Procesos de negociación de Convenios para evitar la doble tributación y entrada en vigencia". En <i>Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador</i>, coordinado por Romeo Carpio, César Montaña y Pablo Villegas, 557-574. Quito: lus et Historiae.
Martín, Adolfo y José Calderón. 2014. "El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS); ¿el final, el principio del final o el final del principio?". <i>Quincena Fiscal Aranzadi num.1/2014 parte Estudio</i>. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. ISSN 1132-8576: 87-115.	OCDE. "El Marco Inclusivo para la implementación de las medidas BEPS". Oecd.org. publicado en marzo 2016. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf
OECD. "Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure". Oecd.org. Publicado en junio del 2012. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf	OECD. "Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project". Oecd.org. Publicado el 5 de octubre de 2015. ISSN: 2323-2612. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page3.
OECD. "La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20". Oecd.org. Revisado el 23 de mayo de 2025. https://web.archive.oecd.org/2015-10-06/374240-la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm	OECD. "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)". Oecd.org. Revisado el 25 de mayo de 2025. https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_a551b351-en.html
OECD. "Colombia y la OCDE". Oecd.org. Revisado el 25 de mayo de 2025. http://www.oecd.org/latin-america/countries/colombia/colombia-y-la-ocde.htm.	OECD. "Convention on mutual administrative assistance in tax matters". Oecd.org. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: https://www.oecd.org/en/topics/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.html
OECD. "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes". Oecd.org. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: https://web.archive.oecd.org/tax/transparency/index.htm	Presidencia de la República del Ecuador. "OCDE destaca el trabajo realizado por Ecuador en su lucha contra la corrupción". <i>Presidencia de la República del Ecuador</i>. Publicado el 18 de febrero de 2020. Revisado el 25 de mayo de 2025. Disponible en: https://www.presidencia.gob.ec/ocde-destaca-el-trabajo-realizado-por-ecuador-en-su-lucha-contra-la-corrupcion/
Queralt, Juan, Carmelo Lozano, José Tejerizo y Gabriel Casado. 2017. <i>Curso de Derecho Financiero y Tributario</i>. Madrid: Tecnos.	Serrano, Fernando. 2014. "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado". <i>Revista de la Facultad de Derecho PUCP</i>. núm. 72: 45-70.

Derechos del Contribuyente en el Sistema Fiscal Ecuatoriano

María Fernanda **Checa Granda***



RESUMEN

El artículo analiza los derechos del contribuyente en el sistema tributario ecuatoriano, con base en el artículo 30.1 del Código Tributario y los desafíos asociados a su ejercicio. Se establece que el sistema fiscal no solo se centra en la recaudación de impuestos, sino también en la protección de los derechos de los contribuyentes, lo que es fundamental para garantizar la seguridad jurídica y la transparencia en la administración tributaria. El marco legal relevante incluye la Constitución de la República del Ecuador y el Código Tributario.

Se detallan los derechos específicos de los contribuyentes, como ser tratados con respeto, recibir información veraz, presentar reclamos, recibir respuestas motivadas y acceder a su información tributaria. Aborda la relevancia de la digitalización y los retos que esta presenta, como la protección de datos y el acceso desigual a la tecnología.

Finalmente, se concluye que el respeto por los derechos de los contribuyentes es esencial para fortalecer la confianza en las instituciones, la seguridad jurídica y promover un entorno fiscal justo. La continua evolución de la normativa y la jurisprudencia es necesaria para mejorar la protección de estos derechos más aún en el contexto de cambios tecnológicos y de administraciones digitales.

* Doctora en jurisprudencia, especialista en Tributación, Directora líder de EY Law Ecuador, Quito.



INTRODUCCIÓN

El sistema fiscal ecuatoriano, como pilar fundamental del Estado, no solo se basa en la recaudación de impuestos, sino también en el respeto y la protección de los derechos de los contribuyentes. Este artículo tiene como objetivo resumir los aspectos relevantes en cuanto a dichos derechos, con especial énfasis en el marco del vigente artículo 30.1 del Código Tributario - CT, pero sobre todo contrastando con su aplicación efectiva en el día a día de los contribuyentes en sus relaciones específicamente con el Servicio de Rentas Internas- SRI. Debemos notar que la aplicación de los derechos del contribuyente es un pilar fundamental para garantizar la seguridad jurídica, que también goza de un capítulo específico en el CT que es el innumerado a continuación del IV, en cuyo artículo 30.2, textualmente se dispone lo siguiente: **“Todas las leyes vigentes deben ser aplicadas por la Autoridad Tributaria, tanto si es que en aquellas se regulan todos los elementos de un determinado tributo, como también en los casos en que el contenido de dichas leyes se refiera únicamente a uno o varios aspectos específicos de la relación jurídica tributaria.”** [el énfasis me pertenece].



Palabras clave:

Derechos del Contribuyente	Seguridad Jurídica	Transparencia
Protección del Contribuyente	Defensa del Contribuyente	



MARCO LEGAL RELEVANTE

El marco normativo que regula los derechos de los contribuyentes en Ecuador se encuentra en diversas leyes y regulaciones. Las más significativas son:

- Constitución de la República del Ecuador: el artículo 300 manifiesta que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Así mismo el artículo 66 establece el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. El artículo 173 establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, a nivel administrativo y judicial.
- Código Tributario: establece los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como los procedimientos administrativos que deben seguirse.
- Resolución no. NAC-DGERCGC20-00000062 (recepción y gestión de denuncias tributarias y administrativas, sugerencias, quejas y felicitaciones). Esta resolución también incluyó un artículo sobre los deberes del contribuyente para su interacción con la administración tributaria.

El artículo 30.1 del Código Tributario lo que hizo fue compilar estos derechos y se los agregó a dicho cuerpo normativo a través del artículo 45 de la Ley s/n, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 111 de 31 de diciembre del año 2019.

Al investigar los motivos para introducir un artículo específico, se revisó el Informe para Segundo Debate del Proyecto de Ley Orgánica de Simplicidad y Progresividad Tributaria¹ preparado por la Comisión Especializada Permanente de Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional.

En el informe se reconoce que uno de los aspectos clave abordados fue la propuesta de incluir un nuevo artículo en el Código Tributario, identificado como el artículo 30.1. La norma propuesta en su momento enumera una serie de derechos de los sujetos pasivos, es decir, de los contribuyentes. Entre estos derechos se incluyen, en resumen:

- Ser tratados con imparcialidad, respeto y cortesía.
- Ser asistidos e informados.
- Formular consultas y obtener respuesta.
- Presentar solicitudes y reclamos.
- Acceder a información sobre su situación tributaria y procedimientos.
- Obtener copias de expedientes.

¹ Oficio Nro. AN-CEPRE-2019-2021-0178 de 5 de diciembre de 2019

- Conocer la identidad de los servidores de la administración tributaria.
- No tener que proporcionar documentos ya presentados.
- Corregir declaraciones.
- Impugnar actos.
- Presentar denuncias, quejas y sugerencias.
- Obtener devoluciones.
- El reconocimiento de beneficios fiscales aplicables.
- A ser informados al inicio de las actuaciones de control o fiscalización relativas a sí mismos o a sus bienes, sobre sus derechos y deberes en el curso de tales actuaciones.

Esta inclusión aprobada por la Comisión con diez votos afirmativos, y que veremos a detalle más adelante, sé impulsó con el fin de formalizar estos derechos a nivel del Código Tributario, que tiene jerarquía y efectos de ley orgánica, y como dato adicional, de acuerdo con las discusiones revisadas, con el objetivo de corregir problemas en la actuación de la autoridad tributaria; concluyendo que la norma propuesta se alinea con los principios de simplicidad, transparencia y eficiencia que se mencionan como objetivos del entonces proyecto de ley.

A continuación, es pertinente realizar sobre todo una reflexión sobre cada uno de los derechos contenidos en el vigente Art 30.1 del CT y comentar su efectiva aplicación con base en la experiencia directa con la administración tributaria, concretamente con el SRI.

“artículo 30.1.- Derechos de los sujetos pasivos. - Constituyen derechos de los sujetos pasivos, a más de los establecidos en otros cuerpos normativos, los siguientes:

“1. A ser tratado con imparcialidad, respeto, sin discriminación, con cortesía, consideración y ética por el personal de la administración tributaria”

Este derecho es esencial para garantizar un trato equitativo. La imparcialidad en la administración tributaria no solo fomenta la confianza del contribuyente, sino que también asegura que las decisiones se basen en criterios objetivos. La imparcialidad pasa también por evitar los criterios institucionales que muchas veces son contrarios a ley expresa y jurisprudencia.

“2. A ser informado y asistido de manera correcta y veraz por la administración tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”

La correcta y veraz información es vital para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones. La doctrina tributaria sostiene que la información adecuada permite a los contribuyentes entender sus derechos y obligaciones, lo que a su vez facilita el cumplimiento voluntario de las mismas. Según la teoría del “*due process*” o debido proceso, el contribuyente tiene derecho a ser informado de manera clara y precisa sobre la normativa tributaria que le afecta, así como sobre los procedimientos que debe seguir para cumplir con sus obligaciones tributarias.



“3. A formular consultas y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos legales establecidos”

Este derecho asegura que los contribuyentes puedan aclarar dudas en tiempo y forma. En la práctica y en algunas ocasiones nos encontramos con absoluciones a consultas que son ambiguas o que se limitan a referenciar normativa y no son claras en cuanto a su aplicabilidad al contexto y caso concreto planteado. La falta de respuestas o de respuestas ambiguas, puede llevar a incumplimientos involuntarios y perjudicar la seguridad jurídica.

“4. A presentar solicitudes, peticiones y reclamos de conformidad con la ley y a recibir respuesta oportuna”

Este derecho es fundamental para garantizar la defensa de los derechos del contribuyente y está íntimamente ligado a recibir una respuesta dentro de los términos legales.

En este punto cabe indicar que en el caso de reclamos el SRI cumple con emitir sus resoluciones en los 120 días hábiles que manda la Ley, y evitar así la consecuencia clara del silencio administrativo. No se corre la misma suerte con los Recursos de Revisión, que no tienen un término legal para su resolución, en algunos casos para obtener una resolución se espera un promedio de cuatro años. Esta situación sin duda afecta el derecho de los contribuyentes de recibir respuestas oportunas, crea incertidumbres, se irrespeta el principio de eficiencia que debe cumplir el SRI y genera costos económicos adicionales para los contribuyentes; más aún si posteriormente debe llegarse a instancias judiciales.

“5. A acceder a la información que repose en la administración tributaria, relativa a sí mismo, o sus bienes”

Este derecho permite a los contribuyentes conocer la información que la administración tiene sobre ellos, vale indicar que el Servicio de Rentas Internas debe alinear este derecho con la normativa contenida en la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales vigente desde el año 2021.

“6. A acceder a las actuaciones administrativas y conocer el estado de tramitación de los procedimientos, así como solicitar copias de los expedientes administrativos en que sea parte, a su costa”

La transparencia en los procedimientos es de suma importancia. El SRI proporciona copias de los expedientes administrativos a costa del contribuyente.

En cuanto al estado de los trámites muchas veces se reciben respuestas genéricas que no aportan mucha claridad, como indicar que “se encuentra en análisis”.

“7. A ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización relativas a sí mismo o a sus bienes, sobre la naturaleza y alcance de estas, así como de sus derechos y deberes en el curso de tales actuaciones y a que estas se desarrollen en los plazos de Ley”

Este derecho protege al contribuyente de sorpresas durante los procesos de fiscalización. El SRI mejoró sustancialmente el respeto a este derecho a través de las notificaciones a los contribuyentes en el portal oficial. Muchas veces los contribuyentes alegan que no se les ha notificado a tiempo; sin embargo, cuando se comienza a investigar si esto efectivamente ocurrió, también se revela que en la mayoría de las ocasiones los sujetos pasivos no han estado revisando diariamente su portal, que es parte de las buenas prácticas para estar en cumplimiento y al tanto de las actuaciones del SRI.

“8. A conocer la identidad del servidor de la administración tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en que sea parte”

Volvemos al principio de transparencia. En algunas ocasiones, en el ejercicio de la profesión existen hermetismos para poder acceder al analista que está directamente analizando los diversos tipos de peticiones y solo se tiene contacto con los Supervisores que no saben los detalles específicos de los trámites que están siendo analizados.

“9. A no proporcionar los documentos ya presentados, y que se encuentren en poder de la administración tributaria”

Este derecho evita la duplicidad de esfuerzos y facilita el proceso administrativo. La administración tributaria debe ser responsable de la información que recibe y debe mantener un registro adecuado de los documentos presentados por los contribuyentes. Esto no solo facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que también reduce la carga administrativa sobre los contribuyentes.

En procesos de determinación, se sigue evidenciando que los contribuyentes son notificados con requerimientos de información extensos. Estos listados incluyen información con la que ya cuenta el SRI y sin embargo al indicar esto se corre el riesgo de que se concluya que no se está cumpliendo con lo solicitado. Además, se pide bajo formatos estrictos. Esta situación a más de ir en contra de este derecho incumple los principios de eficiencia y economía procesal, sin olvidar los recursos que los contribuyentes deben destinar para cumplir con estos envíos.

“10. A la corrección de declaraciones, en la forma y con los límites previstos en este código y la ley”

Este derecho no solo protege a los contribuyentes de sanciones injustas, sino que también permite a la administración tributaria mantener la integridad del



sistema fiscal. Vemos que este derecho se facilita únicamente cuando son declaraciones sustitutivas que generan un impuesto mayor a pagar, si es lo contrario se debe contar con autorización previa de la administración.

La Corte Nacional de Justicia indica que: “La rectificación de tributos se refiere al procedimiento mediante el cual un contribuyente realiza ajustes o correcciones en su declaración tributaria original con el fin de corregir errores, omisiones, o cualquier información inexacta presentada ante la autoridad fiscal. Este proceso es esencial para garantizar la exactitud y veracidad de la información proporcionada, lo que a su vez impacta en la correcta determinación de la obligación tributaria”.²

“11. A impugnar los actos de la administración tributaria en los que se considere afectado, de acuerdo con lo establecido en el presente código, y a obtener un pronunciamiento expreso y motivado por parte de la administración tributaria”

Este derecho es clave para la defensa del contribuyente. Es relevante detenerse a analizar qué quiere decir el obtener un pronunciamiento debidamente motivado. En la mayoría de los casos que van a instancias judiciales, se alega constantemente la falta de motivación de los actos administrativos impugnados. La motivación no se reduce a citar normativa.

Parafraseando a Calvo García³ a este respecto, se debe tener presente que una decisión jurídica pasa por tres complejas tareas que distan de ser mecánicas; en primer lugar, la reconstrucción de los hechos que integran el contenido típico de la norma; en segundo lugar, la motivación legal mínima que supone enjuiciar la validez, la eficacia, o la supremacía de la norma aplicada y, en tercer lugar, la motivación legal concreta que conlleva la calificación jurídica de los hechos y sus concretas consecuencias. Y tales procesos, diversos y complejos, han de ser susceptibles de control.

“12. A presentar denuncias tributarias, administrativas, quejas y sugerencias ante la administración tributaria”

La existencia de canales para hacer efectivo este derecho es fundamental para la mejora continua de la administración tributaria. El SRI efectivamente tiene normativa y guías para hacer uso de los canales disponibles. Basta con acceder al siguiente link: *¿Qué derechos tengo como contribuyente?* [<https://www.sri.gob.ec/que-derechos-tengo-como-contribuyente>] y podremos encontrar varias herramientas: el formulario de recepción de sugerencias, quejas y felicitaciones [canal presencial], la ficha de requisitos para el ingreso de

² Resolución No. 357-2023 JUICIO No.: 17510-2020-0000

³ Calvo García, Manuel. Teoría del Derecho. Madrid: Tecnos, 2007.

denuncias [canal presencial], formulario de recepción de denuncias tributarias [canal presencial], formulario de recepción de denuncias administrativas [canal presencial], preguntas frecuentes sobre la atención de denuncias tributarias, preguntas frecuentes sobre la atención de denuncias administrativas.

Los medios que el Servicio de Rentas Internas pone a disposición son:

- Canal SRI en Línea.
- Canal SRI presencial.
- Canal SRI aplicaciones móviles.
- Canal SRI telefónico.
- Redes sociales institucionales.

Cabe recalcar que la información constante en las denuncias que recepte el Servicio de Rentas Internas está catalogada como reservada.

Desde un punto de vista de objetividad se recomendaría que estos canales sean manejados por un tercero independiente experto en estos temas, ya que, podrían ser cuestionados especialmente por falta de imparcialidad con la que se trate las denuncias o quejas contra los propios funcionarios que pasarían a ser juez y parte, reduciendo los conflictos de interés. Un tercero además puede ofrecer un mayor nivel de confidencialidad y anonimato a los denunciantes, experiencia y conocimientos especializados en la gestión de denuncias, evitar que se den represalias, aumentar la credibilidad del proceso y más agilidad.

En este punto es interesante y podría evaluarse el estructurar en Ecuador una entidad como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México que es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes.

En Perú también existe una Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero que es la encargada de procesar las quejas, reclamos y/o sugerencias de los contribuyentes, usuarios aduaneros y ciudadanos. España también tiene un organismo que depende del ministro de Hacienda denominado Consejo para la Defensa del Contribuyente que principalmente debe velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario.

“13. A obtener las devoluciones de impuestos pagados indebidamente o en exceso que procedan conforme a la ley con los intereses de mora previsto en este código sin necesidad de que este último sea solicitado expresamente”



No solo refleja el principio de legalidad con base en el cual debe actuar la administración tributaria, sino que también protege a los contribuyentes de posibles abusos por parte del Estado.

La posibilidad de que los contribuyentes puedan reclamar devoluciones sin necesidad de solicitar expresamente los intereses de mora (recordemos que hace unos pocos años esta solicitud debía ser explícita) implica que el Estado asume una responsabilidad activa en la correcta gestión de los recursos públicos lo que fomenta una relación más equilibrada entre el fisco y los ciudadanos. La inclusión de intereses de mora en estas devoluciones también refleja un reconocimiento del tiempo y el capital que el contribuyente ha perdido debido a la retención indebida de sus recursos.

Por otro lado, este derecho también tiene implicaciones prácticas para la administración tributaria pues esta debe mejorar continuamente sus procesos de auditoría y control, reduciendo así la posibilidad de errores en la recaudación, logrando una mayor eficiencia en la gestión tributaria y una mejor utilización de los recursos públicos.

“14. Al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que le sean aplicables, de conformidad con la ley”

Este derecho también actúa como un incentivo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Los beneficios fiscales y los regímenes especiales son herramientas diseñadas por el legislador para fomentar ciertos comportamientos económicos y sociales. Pueden estar orientados a estimular la inversión, promover la innovación o apoyar a sectores vulnerables. Garantizar que los contribuyentes tengan derecho a ser reconocidos en estos beneficios, promueve una política fiscal que busca no solo la recaudación de ingresos, sino también el desarrollo económico y social del país.

Está íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica. Los contribuyentes deben tener la certeza de que, al cumplir con los requisitos establecidos por la ley, podrán acceder a los beneficios fiscales correspondientes. Existieron casos que a pesar de existir contratos de inversión que cumplieran con las respectivas condiciones, el SRI cuestionó sus beneficios.

“15. A solicitar que se deje constancia en actas de la documentación exhibida o entregada al servidor, y de todas las manifestaciones verbales que se realicen, por parte de los servidores y de los contribuyentes, dentro de los procesos administrativos.”

Es un elemento fundamental garantizar la transparencia y el debido proceso, a través de este derecho no solo se protege a los contribuyentes, sino que también promueve un ambiente de confianza y responsabilidad en las interacciones entre los ciudadanos y el Estado.

Estos registros actúan como un mecanismo de protección para los contribuyentes, ya que les permite tener un respaldo documental de lo que se ha discutido y acordado durante los procesos administrativos. Esto es especialmente importante en un contexto de procesos de determinaciones formales que pueden tener un impacto significativo en la situación económica de los contribuyentes. Además, fortalece la legitimidad de las decisiones administrativas.

Este artículo finaliza indicando que los funcionarios, servidores o empleados públicos que impidan el efectivo goce de estos derechos serán sancionados conforme al régimen disciplinario previsto en la Ley Orgánica de Servicio Público.

Es deseable que estas sanciones se apliquen de manera efectiva y que exista un mecanismo de supervisión que garantice su cumplimiento. La cultura de rendición de cuentas en la administración pública debe ser promovida y fortalecida, no solo a través de sanciones, sino también mediante la capacitación y sensibilización de los funcionarios sobre la importancia de los derechos de los contribuyentes.

CONCLUSIÓN

El respeto por los derechos de los contribuyentes no es únicamente una cuestión legal, sino que también constituye un elemento de la justicia social y la gobernanza.

Un sistema fiscal que salvaguarda los derechos de los contribuyentes genera confianza en las instituciones y favorece la equidad. Sin embargo, los contribuyentes enfrentan diversos retos para que estos derechos se cumplan, como la falta de información clara sobre sus obligaciones, la complejidad de los procesos tributarios y la posibilidad de arbitrariedades en la administración fiscal. Además, la transparencia en la gestión tributaria es una herramienta para luchar contra la corrupción y asegurar que los recursos recaudados se empleen en beneficio de la sociedad. La superación de estos desafíos es fundamental para fortalecer la confianza y promover un entorno fiscal más justo.

La continua evolución de la normativa y la jurisprudencia en este ámbito es decisiva para fortalecer la protección de los derechos de los contribuyentes en Ecuador.

Junto a lo anterior, el respeto a estos derechos permite cumplir el principio de la buena administración que a decir de Ponce Solé⁴ no es algo ligado a una moral o ética etérea que esté más allá del derecho, sino que, formando parte de éste, persigue una gestión de calidad abriendo la posibilidad de reacción jurídica contra la mala administración. En efecto, siendo la buena administración un principio esencialmente procedimental tiene, a su vez, un carácter sustancial, centrado en la persona y en su inalienable dignidad, situando su eje en la garantía y protección de los derechos de los ciudadanos mediante la imposición a la administración tributaria, de una conducta diligente.



Se debe promover aún más entre los ciudadanos en su calidad de contribuyentes el estar bien informados sobre sus derechos ante las autoridades tributarias nacionales y seccionales y sobre los mecanismos disponibles para hacerlos valer.

Finalmente debe mencionarse que los derechos del contribuyente enfrentan varios retos en el contexto de las administraciones digitales y los avances en inteligencia artificial (IA). A continuación, se detallan algunos de estos desafíos:

La digitalización de los procesos tributarios implica la recopilación y almacenamiento de grandes volúmenes de datos personales de los contribuyentes, la administración tributaria debe garantizar no solo la privacidad y la seguridad de la información evitando accesos no autorizados sino también utilizar estos datos únicamente para fines tributarios legítimos.

Aunque la digitalización puede mejorar la eficiencia administrativa, también puede generar opacidad en la toma de decisiones. Los contribuyentes deben tener acceso a información clara y comprensible sobre sus derechos, obligaciones y el uso de los recursos recaudados.

Por otro lado, no todos los contribuyentes tienen el mismo nivel de acceso a la tecnología y la alfabetización digital. Esto puede crear una brecha en la capacidad de los contribuyentes para interactuar con las administraciones tributarias digitales, lo que podría resultar en una desigualdad en el ejercicio de sus derechos.

La implementación de sistemas de IA en la administración tributaria puede llevar a decisiones automatizadas que afecten a los contribuyentes. Si bien la IA puede mejorar la eficiencia, también plantea el riesgo de errores y sesgos en la toma de decisiones. Es fundamental que los contribuyentes tengan la posibilidad de impugnar decisiones automatizadas y acceder a un proceso de revisión justo.

La rápida evolución de la tecnología requiere que las normativas fiscales se adapten de manera ágil. Sin embargo, los procesos legislativos suelen ser lentos y burocráticos, lo que puede dejar a los contribuyentes desprotegidos ante nuevas prácticas y tecnologías que afectan sus derechos.

Los contribuyentes deben recibir educación y capacitación sobre sus derechos en el contexto de las administraciones digitales. La falta de conocimiento puede llevar a la desinformación y a la incapacidad de ejercer adecuadamente sus derechos.

⁴ Ponce Solé, J. “El derecho a una buena administración, su exigencia judicial y el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos: A propósito de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, recurso de casación 5751/2017.” *Revista de Administración Pública* 221 (2023): 173.

BIBLIOGRAFÍA

Código Tributario. <i>Codificación 2005-09</i> [Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005]	Ponce Solé, J. "El derecho a una buena administración, su exigencia judicial y el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos: A propósito de la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, recurso de casación 5751/2017." <i>Revista de Administración Pública</i> 221 [2023]: 173.
Calvo García, Manuel. <i>Teoría del Derecho</i> . Madrid: Tecnos, 2007.	

Contribuciones Temporales: Análisis desde la Perspectiva del Derecho a la Seguridad Jurídica y el Derecho a la Propiedad

Andrea **Moya Hidalgo** *



RESUMEN

El siguiente artículo analiza las denominadas "contribuciones temporales" creadas en Ecuador desde 2016, destacando su impacto sobre los derechos constitucionales a la seguridad jurídica y a la propiedad. Estas contribuciones, aunque presentadas como medidas excepcionales, en realidad constituyen impuestos directos que gravan ingresos o patrimonios previamente sujetos a impuesto a la renta, sin contraprestación directa para el contribuyente.

En el artículo se analiza si la aplicación de estos tributos respecto de hechos generadores que ya fueron gravados con otros impuestos vulnera el principio de irretroactividad y afecta la previsibilidad normativa, elemento esencial del derecho a la seguridad jurídica.

Desde la perspectiva del derecho a la propiedad, se analiza si estas contribuciones pueden ser confiscatorias al no guardar relación con la capacidad contributiva real, lo que transgrede los principios de proporcionalidad y progresividad.

Finalmente, el artículo plantea la necesidad de justificar rigurosamente este tipo de medidas, garantizando el respeto a los principios fundamentales del régimen tributario y los derechos del contribuyente.

* Abogada, LLM en Tributación Internacional, Socio de Corral Rosales, Quito.



INTRODUCCIÓN

Desde el año 2016, se han creado diversas “contribuciones” extraordinarias y temporales, como respuesta a las necesidades de financiamiento del Estado frente a eventos excepcionales tales como desastres naturales, crisis sanitarias o conflictos armados internos. Sin embargo, una parte significativa de estas contribuciones han recaído sobre ingresos previamente gravados con impuesto a la renta, generando preocupaciones constitucionales.

Este artículo examina la naturaleza de estas contribuciones y cómo la reiterada imposición de tributos sobre rentas ya sujetas a gravamen puede vulnerar los principios constitucionales de seguridad jurídica y de propiedad, a la luz del derecho ecuatoriano.

Al analizar las contribuciones creadas recientemente vemos que:

1. La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria publicada en el Registro Oficial el 31 de diciembre de 2019 creó la “Contribución Única y Temporal”. El hecho generador es la realización de actividades económicas y la base imponible se calcula en función a los ingresos gravados con impuesto a la renta durante el ejercicio fiscal 2018.

El objetivo de la Ley -según sus considerandos- era fortalecer el régimen tributario ecuatoriano y la política fiscal, fomentar el emprendimiento y la actividad de exportación en el país, así como instaurar un régimen tributario simplificado y precautelar un sistema tributario con sostenibilidad fiscal a largo plazo.

2. La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal publicada en el Registro Oficial el 29 de noviembre de 2021, creó dos contribuciones:
 - a. Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades cuyo hecho generador es la posesión de un patrimonio neto igual o mayor a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de América (US\$5.000.000,00).
 - b. Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Naturales cuyo hecho generador es la posesión de un patrimonio individual igual o mayor a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (US\$1.000.000,00) o, cuando exista sociedad conyugal, un patrimonio igual o mayor a dos millones de dólares de los Estados Unidos de América (US\$2.000.000,00).

El objetivo de la Ley y de las contribuciones, era: “*promover la sostenibilidad de las finanzas públicas, el reordenamiento del sistema tributario y fiscal ecuatoriano y la seguridad jurídica para la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia de COVID-19.*”

3. La Ley Orgánica para Enfrentar el Conflicto Armado Interno, la Crisis Social y Económica publicada en el Registro Oficial el 12 de marzo de 2024 creó dos contribuciones:
 - a. Contribución Temporal de Seguridad cuyo hecho generador es la obtención de ingresos gravados durante el ejercicio fiscal 2022 y su base imponible se calcula en función de la misma base. El destino de la Contribución Temporal de Seguridad es atender: (i) el fortalecimiento de la Policía Nacional y de las Fuerzas Armadas; (ii) el fortalecimiento de la inteligencia estratégica; y, (iii) el fortalecimiento a la coordinación de las fuerzas del orden público con la función judicial.
 - b. Contribución Temporal sobre Utilidades de los Bancos y Cooperativas de Ahorro y Crédito cuyo hecho generador es la obtención de utilidad gravada durante el ejercicio fiscal 2023 y base imponible se determina en función de la misma base utilizada para el cálculo del impuesto a la renta. Para esta contribución la Ley no prevé un destino específico.

Una vez que se han descrito las contribuciones, este artículo tiene como propósito principal analizar su naturaleza y constitucionalidad, a partir de los principios que rigen el sistema tributario y el respeto a los derechos fundamentales. En particular, se plantea alcanzar los siguientes objetivos específicos:

1. Examinar la naturaleza jurídica de las contribuciones temporales según las especies de tributos conforme al Código Tributario ecuatoriano, para establecer si su denominación legal corresponde a su verdadera configuración normativa.
2. Analizar si estas contribuciones vulneran el derecho a la seguridad jurídica, especialmente respecto del principio de irretroactividad, la previsibilidad normativa y la estabilidad de las normas tributarias.
3. Determinar el impacto de estas contribuciones sobre el derecho a la propiedad, evaluando si configuran cargas tributarias desproporcionadas o confiscatorias que exceden la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.



Palabras clave:

Contribución	Seguridad Jurídica	Irretroactividad
Propiedad		

II. DESARROLLO

El artículo 1 del Código Tributario dispone: “*Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales*”. Dicha norma no desarrolla estos conceptos; por tanto, debemos recurrir a la doctrina. Los impuestos son una prestación obligatoria en dinero o especie que un contribuyente debe satisfacer, sin que el Estado deba brindar -como contrapartida- una contraprestación específica al contribuyente. Por su parte, las contribuciones especiales son prestaciones que el Estado impone a los contribuyentes por la realización de una obra pública que beneficia económicamente al contribuyente o su patrimonio de forma individual¹.

Al respecto, la sentencia 024-16-SIN-CC emitida por la Corte Constitucional ha establecido que:

[...] si bien es cierto no existe una definición específica dentro de la legislación ecuatoriana para la contribución especial de mejoras, la misma puede ser conceptualizada como el tributo que tiene como fin cubrir los gastos generados por una obra pública o el establecimiento de un servicio.²

Del análisis de las contribuciones podemos concluir que su pago no implica una contraprestación directa a favor del contribuyente. Por tanto, las mal llamadas contribuciones son, por su naturaleza, un impuesto. A su vez, los impuestos se clasifican en impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que se aplican teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente; por tanto, gravan su capital, ingresos o patrimonio. Por su parte, los impuestos indirectos no tienen en cuenta la capacidad económica del sujeto obligado y gravan la adquisición o uso de bienes y servicios.

El hecho generador de las contribuciones analizadas y, en general, de las que se han creado desde el año 2016 ha sido la posesión de patrimonio y la generación de ingresos gravados con impuesto a la renta; por tanto, se concluye que estas contribuciones son impuestos directos. Habiéndose establecido que, la verdadera naturaleza de las contribuciones analizadas es la de un impuesto, procedemos a analizar su constitucionalidad.

El artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador reconoce que: “*El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.*”

Previo a la existencia del concepto de seguridad jurídica, Thomas Hobbes aborda su núcleo en su obra *Leviatán*. Al analizar el concepto de seguridad señala que la vida del hombre es

¹ Paredes Hurtado, May. Contribuciones especiales en Ecuador y España. Accedido 29 de mayo de 2025 <https://www.revistajuridicaonline.com/2011/05/contribuciones-especiales-en-ecuador-y-espaa/>

² Corte Constitucional, sentencia 024-16-SIN-CC. Accedido 14 de julio de 2025 https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/eyJYXJwZXRhJm9idHJhbWl0ZTIwMj-MiLCJldWlkjoiNGVhYzdkZjQ0NTk2NS00MwQOLWE3MzAtMjQyYTYxMWMwMGYwLnBkZiJ9



“solitaria, pobre, desagradable, brutal y corta”³ y la única forma de escapar de ese estado es mediante un pacto social por el cual los individuos ceden su libertad a un soberano que impone leyes claras y hace cumplirlas.

La seguridad jurídica, en este marco, está implícita en la existencia de normas estables y respetadas por todos bajo la autoridad del soberano. Sin embargo, con la evolución de la sociedad, evoluciona el concepto. Actualmente uno de los principales fines del derecho a la “seguridad jurídica” es evitar la arbitrariedad de la Autoridad⁴.

El concepto de “seguridad jurídica” ha sido ampliamente analizado por la doctrina y se han identificado dos aspectos, el formal y el subjetivo. Lucas Verdú distingue entre seguridad jurídica formal (claridad y estabilidad de las normas) y seguridad jurídica sustancial (protección contra arbitrariedades)⁵. Estos dos elementos son esenciales para garantizar la previsibilidad jurídica.

Para César García Novoa *“la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad”⁶*. Isabel Lifante Vidal define el término previsibilidad como la *“cualidad de aquello cuyo acontecimiento puede ser conocido o conjeturado por medio de algunas señales o indicios”* y señala que esa previsibilidad puede calificarse como jurídica cuando *“nos referimos a la capacidad de prever, que nos ofrece el derecho”⁷*.

César García Novoa añade que la “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario puesto que sólo un ordenamiento jurídico con consecuencias previsibles garantiza al ciudadano el conocimiento de la incidencia que -en su esfera particular- pueda tener la aplicación de la norma jurídica⁸.

Para que exista previsibilidad debe existir irretroactividad. El principio de irretroactividad, reconocido en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador⁹, establece que las normas jurídicas no deben aplicarse a situaciones ocurridas antes de su entrada en vigor. Por tanto, el principio de irretroactividad está íntimamente relacionado con el derecho a la seguridad jurídica, que exige previsibilidad, claridad y estabilidad.

³ Hobbes, Thomas. *Leviatán o la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*. Traducido por Manuel Sánchez Sarto. Madrid: Alianza Editorial, 2000.

⁴ Bergmann Ávila, Humberto y Sánchez, Laura Criado. *Teoría de la Seguridad Jurídica*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.

⁵ Lucas Verdú, Pablo. *Estudios sobre el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, 1992.

⁶ García Novoa, César. *Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica*. Accedido 29 de mayo de 2025 file:///C:/Users/AndreaMoyaCR/Downloads/Dialnet-AplicacionDeLosTributosYSeguridadJuridica-7792678.pdf

⁷ Lifante Vidal, Isabel. *Seguridad Jurídica y Previsibilidad*. Accedido 29 de mayo de 2025. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r32119.pdf>

⁸ García Novoa, César. *Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica*. Accedido 29 de mayo de 2025 file:///C:/Users/AndreaMoyaCR/Downloads/Dialnet-AplicacionDeLosTributosYSeguridadJuridica-7792678.pdf

⁹ Constitución de la República del Ecuador: Art. 300. El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

En atención a los conceptos previamente citados, la Corte Constitucional al analizar el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad ha señalado:

El artículo 82 de la Constitución reconoce el derecho a la seguridad jurídica y establece que este se fundamenta en la existencia de “normas jurídicas previas”. Como parte del derecho a la seguridad jurídica, el principio de irretroactividad apunta a asegurar un mínimo de previsibilidad a las personas, para que estas puedan conocer las reglas del juego que regirán su conducta y puedan modularla de forma correspondiente para garantizar certeza a las personas de que su situación no será modificada por procedimientos establecidos posteriormente. La retroactividad resulta estrictamente excepcional dado que, si la Constitución permitiera en general la aplicación retroactiva de las disposiciones, se anularía el derecho a la seguridad jurídica, pues sería imposible para las personas obtener certeza en sus relaciones jurídicas, ya que sus comportamientos pasados podrían originarles consecuencias futuras, desconocidas e imposibles de prever al momento de realizar la conducta.¹⁰

En este contexto cabe preguntarse, ¿las contribuciones violan el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad consagrados en la Constitución de la República del Ecuador? Bajo los conceptos analizados se puede concluir que la creación de tributos que se imponen sobre hechos anteriores a su publicación viola la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad puesto que impiden al contribuyente prever las reglas de juego que le serán aplicadas.

Un tributo que recae sobre rentas ya liquidadas y gravadas, sin estar previsto en el momento de su generación, afecta al contribuyente puesto que introduce normas fiscales que operan retroactivamente y sin previsión legal suficiente.

Por tanto, bajo este primer análisis la contribución única y temporal creada mediante la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria y las contribuciones temporales creadas mediante la Ley Orgánica para Enfrentar el Conflicto Armado Interno, la Crisis Social y Económica violarían el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad, al imponer un segundo gravamen sobre ingresos generados con fecha anterior a su promulgación que ya fueron gravados con impuesto a la renta.

Por otra parte, el artículo 66, numeral 26 de la Constitución garantiza el derecho a la propiedad, el cual impone límites a la potestad tributaria del Estado, particularmente en lo que respecta al carácter proporcional, progresivo y no confiscatorio de los tributos.

Al respecto la Corte Constitucional (Sentencia 9-21-IN/23) desarrolla los principios de progresividad y no confiscatoriedad de la siguiente forma:

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia 2-21-IA/23. Accedido 20 de mayo de 2025 https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBIIdGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1d-WlkOic3NmZjY4ZS05YWQ3LTQxODgtOWRmZi0xMWE4NDk0ZjliNDYucGRmJ30=



Uno de los principios tributarios que rigen en el régimen tributario ecuatoriano es el de progresividad. El principio de progresividad en materia tributaria se refiere a que el tributo a cobrar se grava de acuerdo a la riqueza de los sujetos pasivos en manera proporcional a su incremento, siendo una derivación del principio de equidad. [...]

Entonces, el principio de progresividad se dirige a observar la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, el cual, aunque no está expresamente previsto en el artículo 300 de la CRE, se entiende integrado en nuestro sistema tributario.

Cuando se relaciona el principio de progresividad frente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, se encadena también con el principio de no confiscatoriedad, por cuanto, el tributo se debe aplicar de tal manera, que no afecte de forma irrazonable la propiedad individual del contribuyente.

El principio de no confiscatoriedad está muy relacionado con la noción de proporcionalidad, es así que, el valor de los tributos debe guardar relación con la capacidad contributiva manifestada por el contribuyente, pues todo aquello que exceda razonablemente de esa proporcionalidad se vuelve confiscatorio. En este sentido, el principio de no confiscatoriedad busca guardar una proporción o equilibrio entre el gravamen tributario y la manifestación de riqueza, por lo que el exceso entre ese monto razonable e irrazonable se vuelve confiscatorio.¹¹

Del análisis de la sentencia se puede concluir que, en virtud del principio de no confiscatoriedad, el valor de los tributos debe guardar relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En el derecho comparado, el Tribunal Constitucional Federal Alemán ha establecido que una carga tributaria total que supere el 50% del ingreso o patrimonio de una persona puede considerarse confiscatoria (“Halbteilungsgrundsatz”), afectando el derecho fundamental a la propiedad¹².

En América Latina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (Fallos 330:5315, “Candy S.A.”) ha establecido que los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias:

[...] no puede estar férreamente atado a un parámetro porcentual” y ha señalado que puede configurarse “un supuesto de confiscatoriedad si [...] se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia 9-21-IN/23. Accedido 20 de mayo de 2025 https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBIIdGE6J3RyYW1pdGUlLCB1d-WlkOidIzJfIMDE5MiImNzdhlTRIZTItYjYxMyO4NDIOMzkwYzI1YmYucGRmJ30=

¹² Simou, Sofia. La configuración filo climática del derecho de propiedad. Accedido 30 de mayo de 2025 https://www.researchgate.net/publication/374265930_La_configuracion_filoclimatica_del_derecho_de_propiedad_Sofia_Simou

*adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que a ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.*¹³

En el caso objeto de análisis, el legislador ha decidido gravar nuevamente mediante “contribuciones” los ingresos obtenidos por sociedades que fueron previamente sujetos a impuesto a la renta. Esto genera una afectación directa al derecho a la propiedad y al principio de no confiscatoriedad puesto que no guarda relación con la capacidad contributiva de la sociedad cuya utilidad del ejercicio fiscal gravado ya fue liquidada y en muchos casos distribuida a sus accionistas.

Ahora, bajo la corriente jurídica del neoconstitucionalismo y la teoría de la ponderación desarrollada por Robert Alexy los derechos fundamentales no imponen mandatos absolutos, sino que exigen ser ponderados cuando colisionan entre sí¹⁴. Alexy propone una estructura de tres pasos:

1. Idoneidad: La medida debe ser apta para alcanzar el fin constitucional legítimo.
2. Necesidad: No debe haber otra medida menos restrictiva que logre el mismo fin.
3. Proporcionalidad en sentido estricto: El beneficio de cumplir el fin debe superar el daño producido al derecho restringido.

Esta ponderación se realiza en función de tres pasos básicos: (i) la intensidad de las intervenciones en el derecho fundamental; (ii) los grados de importancia en la satisfacción del principio contrapuesto; y, (iii) la relación existente entre lo primero y lo segundo¹⁵. Este análisis se relaciona con el principio de proporcionalidad, respecto del cual la Corte Constitucional (Sentencia No. 38-19-IN/21) ha señalado que:

Finalmente, en relación con la proporcionalidad, para que la medida sujete a análisis sea proporcional, el beneficio alcanzado debe ser mayor a la limitación al derecho al desarrollo de actividades económicas. En ese sentido, la medida debe ajustarse estrechamente al fin perseguido e intervenir en la menor medida posible con el ejercicio del derecho. Así, esta Corte encuentra que la limitación del derecho de los productores de suero de leche a comercializarlo es desmedida al limitarlo exclusivamente al suero pulverizado, pues si bien se evidencian beneficios sanitarios derivados de dicha restricción, estos no alcanzan a compensar el sacrificio provocado. Esto, al no haberse justificado la inexistencia de medidas menos gravosas para alcanzar el resultado buscado

¹³ Raisa Iwanow, Andrés Ezequiel Esteban. Constitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Accedido 30 de mayo de 2025. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/7580/esteban-a.-iwanow-r..pdf

¹⁴ Alexy, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

¹⁵ Romero Fernández, André. El peso abstracto en el método de ponderación de Robert Alexy y su aplicación en la realidad ecuatoriana. Accedido 20 de mayo de 2025 https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://uctunexpo.autanabooks.com/index.php/uct/article/download/630/1184/&ved=2ahUKEwjZ9eL5rMyNAXUQqjABHfi_AuAQ-FnoECBgQAQ&usq=AOvVawOEZdiesrX4be8WI-salqey



-conforme se señaló en los párrafos precedentes- por lo que no existen motivos que justifiquen mantener un sacrificio tan gravoso al derecho a desarrollar actividades económicas.¹⁶

Por tanto, al imponerse una carga tributaria extraordinaria, como son las contribuciones, resulta indispensable ponderar sus fines y los principios constitucionales que estas persiguen precautelar, frente a la seguridad jurídica y el derecho a la propiedad. Para dicho efecto se debe analizar la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la intervención en el derecho fundamental que se menoscaba frente a la importancia del derecho que se protege.

César García Novoa, analiza un caso similar, la creación del Impuesto sobre las Grandes Fortunas en España que grava la misma representación de riqueza que ya está gravado mediante el Impuesto sobre el Patrimonio. En dicho análisis, el autor concluye que la creación del impuesto que duplica otro ya existente no es razonable porque no supera un análisis de idoneidad, necesidad y proporcionalidad¹⁷.

Del análisis de las contribuciones creadas recientemente observamos que la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria creó la contribución única y temporal con el objetivo de precautelar la sostenibilidad fiscal. La sostenibilidad fiscal es la capacidad del gobierno de gestionar sus finanzas públicas. Por tanto, si la sostenibilidad fiscal es un fin constitucional legítimo, cabe preguntarse si la imposición de una contribución: ¿era una medida apta para alcanzar ese fin? ¿no existía otra medida menos restrictiva que logre el mismo fin? y, ¿si el beneficio de cumplir el fin supera el daño producido al derecho del contribuyente?

La sostenibilidad fiscal se centra en el equilibrio entre los ingresos (principalmente provenientes de impuestos) y los gastos (que cubren las necesidades de la población). Sin embargo, el menoscabo del derecho a la seguridad jurídica y el derecho a la propiedad a través de la imposición de un nuevo impuesto sobre hechos ocurridos de forma previa a su promulgación no se justifica con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal. Por tanto, podríamos concluir que la imposición de esta contribución es inconstitucional.

Por otra parte, la Ley Orgánica para Enfrentar el Conflicto Armado Interno, la Crisis Social creó las contribuciones temporales para el fortalecimiento de la Policía Nacional y de las Fuerzas Armadas. Este fin está relacionada al derecho humano a la seguridad ciudadana mediante el cual se garantiza a los ciudadanos el vivir y moverse libremente sin miedo a la violencia o la criminalidad. El derecho a la seguridad ciudadana consiste en el conjunto de garantías que debe brindar el Estado a los ciudadanos para el libre ejercicio de todos sus derechos.¹⁸

¹⁶ Corte Constitucional, Sentencia No. 38-19-IN/21. Accedido 20 de mayo de 2025. https://es-acc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUhL-CB1dWIkOiczOGVIZWEzNC0wNzIzLTRmNDUtOWZjYS1hZjlyOWY3MWJhOTEucGRmJ30=

¹⁷ García Novoa, César. El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad. Accedido 29 de mayo de 2025 <https://www.ieemadrid.es/sites/ceoe-iee/files/content/file/2025/02/05/31/rev1-23.pdf>

¹⁸ Ilda, Lilian. Seguridad ciudadana un derecho humano. Accedido 20 de mayo de 2025 <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r26029.pdf>

Por tanto, cabe nuevamente preguntarse, si la imposición de una contribución para garantizar el derecho a la seguridad ciudadana: ¿era una medida apta para alcanzar ese fin? ¿no existía otra medida menos restrictiva que logre el mismo fin? y, ¿si el beneficio de cumplir el fin supera el daño producido al derecho del contribuyente?

Considerando que la contribución busca garantizar el derecho a la seguridad ciudadana se podría argumentar que el fin que se busca, compensa el daño a los derechos del contribuyente. Sin embargo, aun siendo la seguridad jurídica un derecho fundamental, si la medida afecta de manera desproporcionada el derecho a la propiedad de los mismos ciudadanos podría primar dicho derecho y la seguridad jurídica.

CONCLUSIÓN

En función del análisis realizado podemos concluir que:

1. Las denominadas “contribuciones temporales” creadas desde 2016 carecen de una contraprestación directa al contribuyente, lo que las convierte en impuestos directos que gravan ingresos o patrimonio, y no contribuciones en sentido técnico.
2. La imposición de tributos sobre hechos económicos pasados, como ingresos o utilidades previamente obtenidas y ya gravadas con el impuesto a la renta, vulnera el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 300 de la Constitución y afecta el derecho a la seguridad jurídica previsto en el artículo 82.
3. La imposición retroactiva impide a los contribuyentes prever las reglas del juego y adecuar su conducta, atentando contra la previsibilidad que exige un sistema tributario justo. Por tanto:
 - a. Existe una ruptura de la previsibilidad normativa puesto que los contribuyentes no pueden anticipar adecuadamente su carga tributaria, lo cual afecta la planificación financiera, la inversión y la estabilidad empresarial.
 - b. Existe una ruptura del principio de irretroactividad al aplicar contribuciones sobre ingresos generados en ejercicios fiscales pasados puesto que se altera el régimen jurídico aplicable a hechos consumados.
4. Las contribuciones que recaen de forma acumulativa sobre rentas ya liquidadas y, en algunos casos, distribuidas, afectan el derecho a la propiedad reconocido en el artículo 66, numeral 26 de la Constitución puesto que estas medidas no guardan una proporción razonable con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y pueden calificarse como confiscatorias, al no respetar el equilibrio entre el tributo exigido y la manifestación de riqueza real del contribuyente.
5. Bajo la teoría de la ponderación de Robert Alexy, cualquier limitación a derechos fundamentales —como el derecho a la seguridad jurídica o a la propiedad— debe superar los tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. En los casos analizados, las contribuciones no superan esta prueba puesto que:
 - a. No se evidencia que sean la medida menos restrictiva para lograr los fines constitucionales invocados.



- b. En el caso de la contribución única y temporal creada para generar sostenibilidad fiscal, es evidente que el menoscabo a los derechos de seguridad jurídica y propiedad no es proporcional en comparación al fin que se busca puesto que no se ha probado que el beneficio generado compensa el daño a los derechos del contribuyente.
 - c. En el caso de las contribuciones temporales creadas para garantizar la seguridad ciudadana, se podría argumentar que el fin que se busca compensa el daño a los derechos del contribuyente. Sin embargo, dicho fin solamente se conseguiría si los fondos recaudados a través de estas contribuciones se utilizaren de forma eficiente y escrupulosa, de lo contrario se podría cuestionar la idoneidad de la medida.
6. Tanto en el derecho comparado (por ejemplo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán y la Corte Suprema Argentina), como en la doctrina especializada (César García Novoa, entre otros), se ha reafirmado que la excesiva carga tributaria y la doble imposición sobre la misma base de riqueza son contrarias a los principios de proporcionalidad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica.
 7. Por tanto, la imposición de contribuciones temporales que gravan hechos económicos anteriores a la ley, o que duplican cargas tributarias previamente satisfechas, resulta inconstitucional. No solo infringen principios sustanciales del orden tributario, sino que comprometen gravemente el Estado de Derecho al debilitar las garantías mínimas que deben regir la relación entre el Estado y los contribuyentes.

Frente al uso reiterado de contribuciones temporales en Ecuador, es indispensable fortalecer los mecanismos de control constitucional y asegurar una estricta observancia de los principios de legalidad, seguridad jurídica, y no confiscatoriedad. El ejecutivo y el legislador deben justificar con mayor rigor la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de estas medidas, considerando alternativas menos gravosas y consultando de manera efectiva a los sectores afectados. Solo así podrá garantizarse una tributación justa, coherente con los principios que rigen el régimen tributario en el Ecuador.

BIBLIOGRAFÍA

Alexy, Robert. <i>Teoría de los derechos fundamentales</i> . Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.	Bergmann Ávila, Humberto y Sánchez, Laura Criado. <i>Teoría de la Seguridad Jurídica</i> . Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.
Corte Constitucional, sentencia 2-21-IA/23. Accedido 20 de mayo de 2025 https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBLd-GE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOic3NmZjZ-jY4ZS05YWQ3LTQxODgtOWRmZi0xMWE4NDk0ZjliNDYucGRmJ30=	Corte Constitucional, sentencia 9-21-IN/23. Accedido 20 de mayo de 2025 https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBLd-GE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOidIZjFiMDE-5Mi1mNzdhlTRIZTItYjYxMy04NDIOMzkwYzI-1YmYucGRmJ30=

Corte Constitucional, sentencia 024-16-SIN-CC. Accedido 14 de julio de 2025 https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/eyJYXJwZXRhIjoidHJh-bWlOZTlwMjMiLCJ1dWkljoingVhYzdkZjQ0NTk2NS00MWQ0LWE3MzAtMjQyYTYxMW-MwMGYwLnBkZiJ9	Corte Constitucional, sentencia No. 38-19-IN/21. Accedido 20 de mayo de 2025. https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcnBldGE-6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOiczOGVIZWEzN-C0wNzIzLTRmNDUtOWZjYS1hZjlyOWY3MW-JhOTEucGRmJ30=
García Novoa, César. <i>Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica</i> . Accedido 29 de mayo de 2025 file:///C:/Users/AndreaMoyaCR/Downloads/Dialnet-AplicacionDeLosTributosYSeguridadJuridica-7792678.pdf	García Novoa, César. <i>El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad</i> . Accedido 29 de mayo de 2025 https://www.iee-madrid.es/sites/ceoe-iee/files/content/file/2025/02/05/31/rev1-23.pdf
Hobbes, Thomas. <i>Leviatán o la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil</i> . Traducido por Manuel Sánchez Sarto. Madrid: Alianza Editorial, 2000.	Ilda, Lilian. <i>Seguridad ciudadana un derecho humano</i> . Accedido 20 de mayo de 2025 https://www.corteidh.or.cr/tablas/r26029.pdf
Lifante Vidal, Isabel. <i>Seguridad Jurídica y Previsibilidad</i> . Accedido 29 de mayo de 2025. https://www.corteidh.or.cr/tablas/r32119.pdf	Lucas Verdú, Pablo. <i>Estudios sobre el Estado de Derecho</i> . Madrid: Civitas, 1992.
Paredes Hurtado, May. <i>Contribuciones especiales en Ecuador y España</i> . Accedido 29 de mayo de 2025. https://www.revis-tajuridicaonline.com/2011/05/contribuciones-especiales-en-ecuador-y-espaa/	Raisa Iwanow, Andrés Ezequiel Esteban. <i>Constitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias</i> . Accedido 30 de mayo de 2025. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos-digitales/7580/esteban-a.-iwanow-r..pdf
Romero Fernández, André. <i>El peso abstracto en el método de ponderación de Robert Alexy y su aplicación en la realidad ecuatoriana</i> . Accedido 20 de mayo de 2025 https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://uctunexpo.autanabooks.com/index.php/uct/article/download/630/1184/&ved=2ahUKEwjZ9eL5rMyNAXUQQjABHfiAuA-QFnoECBgQAQ&usq=A0vVawOEZdiesrX-4be8WI-salqey	Simou, Sofía. <i>La configuración filo climática del derecho de propiedad</i> . Accedido 30 de mayo de 2025 https://www.researchgate.net/publication/374265930_La_configuracion_filoclimatica_del_derecho_de_propiedad_Sofia_Simou

Sin Perjuicio de su Publicación en el Registro Oficial.

Atentado a la Seguridad Jurídica enfoque desde la Perspectiva del Comercio Exterior

María Gabriela **Uquillas Iturralde***



RESUMEN

Este trabajo, que abarca un tema que podría parecer secundario o evidente dentro del derecho tributario, muestra cómo la violación al principio de publicidad de las normas legales se experimenta en el ámbito del comercio exterior, con mayor frecuencia de la que usualmente se reporta en los análisis doctrinarios y jurisprudenciales, generando inseguridad, perjudicando el cabal desarrollo de actividades, afectando la percepción internacional sobre la seguridad jurídica del país y desincentivando la inversión extranjera indispensable para el progreso nacional. El objetivo fundamental de esta exposición es concienciar a la comunidad jurídica sobre la importancia del respeto a las disposiciones que contemplan el ordenamiento jurídico tributario y la responsabilidad general de observar y rechazar las prácticas que lesionan el Estado de Derecho.

* Abogada, master en Negocios Internacionales, Abogada Especialista en Temas Aduaneros y de Comercio Exterior, socia de la Firma Representaciones Universales REPRUNI S.A., Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

Desde la perspectiva del derecho, la seguridad jurídica se destaca como un elemento básico para que las sociedades puedan desenvolverse con orden, certezas y previsibilidad. Las normas jurídicas son de obligatorio cumplimiento, pero para ello deben ser conocidas mediante procesos reglados que no pueden obviarse.

Este artículo busca brindar una mirada general que contrasta el deber ser frente a la práctica habitual, demostrando con ejemplos reales en materia de comercio exterior, circunstancias que requieren correcciones normativas y administrativas por parte de los actores institucionales competentes, no sólo en mérito de la protección de un bien jurídico y los derechos de los administrados, sino por el futuro económico del país.



Palabras clave:

Seguridad jurídica	Vigencia de las normas	Publicidad
Registro Oficial		



DEL CONOCIMIENTO DE LAS NORMAS

¿Cómo podrían los cuerpos normativos tener efectos si cada persona alegara su desconocimiento?

¿Qué harían los jueces, las autoridades, los abogados o, incluso, las partes si frente a cualquier planteamiento en el que se cuestione un actuar contemplado legalmente, la respuesta o justificación válida fuera la ignorancia?

Las respuestas se traducirían en anarquía.

Para evitar circunstancias de este tipo se contempló una de las más importantes presunciones del derecho:

“La ley se considera conocida por todos”

Esta máxima data de la antigua Roma en la que se consolidó el aforismo *ignorantia legis non excusat*, que se busca zanjar un problema práctico, incorporando, como una premisa inquestionable, que todas las personas conocen las disposiciones legales y su contenido. Sin embargo, no se debe dejar de lado las variables necesarias para hacer, al menos medianamente factible, que esto se consolide como una realidad.

SEGURIDAD JURÍDICA

Si bien ya se ha hecho referencia a la presunción de conocimiento, es menester preguntarnos: ¿es real pensar o pretender que, porque una norma se expide, esta ya es de conocimiento generalizado?

Resulta jurídicamente improcedente asumir que, por el simple hecho de que una autoridad dicta una norma y suscribe un documento, esta se torna conocida para todos los involucrados, nacionales o extranjeros y que, efectivamente, sus efectos podrían cumplirse de manera inmediata.

Precisamente, por ello, el ordenamiento jurídico incorpora una garantía fundamental: **la seguridad jurídica**.

“La sorpresa repugna radicalmente al Estado de derecho. Si esta es erradicada, se facilitará que cada uno sepa lo que puede exigir de los demás y lo que puede serle exigido.”¹

¹ **Héctor Villegas**, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, (Buenos Aires: Astrea, 2002), 283.

El autor Paulo de Barros Carvalho al referirse a la seguridad jurídica destaca: “las normas jurídicas reparten los comportamientos entre las tres regiones materiales (permitido, prohibido y obligatorio) y, al hacerlo, canalizan las conductas en dirección de determinados valores.”²

Esto es resaltado por el autor Juan Francisco Martínez quien eleva la seguridad jurídica al estatus de “sobreprincipio”.³

Este derecho fundamental que incluye la publicidad de las normas se consagra en la Constitución de la República del Ecuador:

“El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.⁴

Eugenio Simón Acosta recalca: “la seguridad exige que la norma esté promulgada y publicada, que no sea retroactiva, que su contenido esté bien definido y no utilice expresiones ambiguas o desprovistas de claridad”⁵.

No hay duda, entonces, que para poder reputar una norma como conocida, un elemento indispensable es que se haya hecho pública, de manera que, efectivamente, la comunidad en general pueda tener acceso y certezas sobre su contenido.

EL REGISTRO OFICIAL

Si bien, hoy en día hay múltiples medios que permiten la publicidad o difusión (páginas web, redes sociales, correos electrónicos, entre otros), la legislación ecuatoriana consagra al Registro Oficial como el instrumento destinado a brindar publicidad a los actos normativos; consecuentemente, es el medio formalmente establecido para dar a conocer, de manera generalizada, todas las normas que se emiten y rigen en el territorio ecuatoriano.⁶

Esto se recoge de manera clara en el Código Civil⁷ del Ecuador:

² **Paulo De Barros Carvalho**, “El Principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria” Codificación Tributaria Como Instrumento De Seguridad Jurídica, Editado Por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 103–104.

³ **Juan Francisco Martínez**, Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia, (Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, Tesis de Maestría 2015), consultado junio de 2025, <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4634>, 43.

⁴ **Asamblea Constituyente del Ecuador**, Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 (Quito, 20 de julio de 2008), 82.

⁵ **Eusebio González García**, “El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria”, *Principios Constitucionales Tributarios, Compilado Por Eusebio González García*, (México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), 553.

⁶ Registro Oficial del Ecuador, “¿Quiénes somos?”, consultado junio de 2025, <https://www.registrooficial.gob.ec/quienes-somos/>.

⁷ Ecuador, Código Civil, Suplemento del Registro Oficial No. 46, (Quito, 24 de junio de 2005), Arts. 5 y 6.



“Art. 5.- ...La promulgación de las leyes y decretos deberá hacerse en el Registro Oficial, y la fecha de promulgación será, para los efectos legales de ella, la fecha de dicho registro...;”

“Art. 6.- La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces...”

LA PUBLICIDAD DE LAS NORMAS EN EL COMERCIO EXTERIOR

Debe tenerse en cuenta que al tratarse de transacciones de tipo importaciones y/o exportaciones se involucran no sólo actores nacionales, sino personas de distintas nacionalidades y desde distintas locaciones; todas ellas necesitan conocer con la debida antelación y tener claramente identificados los procesos, permisos, prohibiciones, tributos y todos los aspectos que viabilicen cumplir a cabalidad las gestiones y afrontar las obligaciones tributarias aduaneras⁸ derivadas.

El jurista José Luis Terán destaca: “la falta de publicidad y transparencia es sospechosa y antesala de la corrupción...”⁹

En el cuadro denominado ANEXO 1, que forma parte de este artículo, se exponen ejemplos de normas relacionadas con aspectos que rigen el comercio internacional en Ecuador. Todos ellos presentan una fecha de vigencia anterior a su publicación en el Registro Oficial.

Casos como los expuestos en el anexo se presentan con creciente frecuencia. Si se tiene en cuenta que las transacciones de comercio exterior involucran a una serie de instituciones públicas relacionadas (ARCSA, AGRACALIDAD, COMEX, SRI, SENA, distintos ministerios, etc.) y que todas ellas, en el ámbito de sus competencias, emiten disposiciones que, directa o indirectamente, generan impacto en el desarrollo comercial del país, conviene considerar la incertidumbre normativa a la que se enfrentan los operadores del comercio exterior, al estar sometidos a normas cambiantes, más aún cuando su aplicación puede determinarse antes de su aparición en los medios oficiales.

PROCESOS JUDICIALES: EJEMPLOS

Para profundizar en el análisis se presentan dos casos prácticos y reales, ambos relacionados con una misma norma expedida y aplicada sin haber sido publicada en el Registro Oficial.

⁸ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones* (COPCI), Registro Oficial Suplemento No. 351 (Quito, 29 de diciembre de 2010), Art. 107.

⁹ José Luis Terán Suárez, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, (Quito: Ed. Jurídica, 2014), 243.

- Resolución No. 021-2020.
- Comité de Comercio Exterior, COMEX.¹⁰
- Adoptada el 16 de octubre de 2020.
- Publicada en el Registro Oficial 352, diciembre 17 de 2020.
- Reforma el Arancel de las Subpartidas 8528.72.00.29, 852872.00.39, 8528.72.00.49, 8528.72.00.90 [correspondientes a televisores de gran tamaño]. Se establece un arancel mixto (Ad Valorem y Específico).
- Vigencia destacada: “Esta resolución fue adoptada en sesión de 16 de octubre de 2020 y, entrará en vigencia a partir de su suscripción sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial”.
- Reforma el Arancel de las Subpartidas 8528.72.00.29, 852872.00.39, 8528.72.00.49, 8528.72.00.90 [correspondientes a televisores de gran tamaño]. Se establece un arancel mixto (Ad Valorem y Específico).
- Vigencia destacada: “Esta resolución fue adoptada en sesión de 16 de octubre de 2020 y, entrará en vigencia a partir de su suscripción sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial”.

Los fallos son contradictorios y permiten apreciar los distintos criterios que surgen cuando temas de esta naturaleza son sometidos a debate:

Proceso Judicial 09501-2021-0441¹¹

Con fecha 16 de octubre del año 2020, a las 10h21, se presentó una declaración aduanera de importación en la que se incluían productos clasificados en las subpartidas a las que hacía referencia la Res. 21-2020 del COMEX, se pagaron los tributos determinados en la autoliquidación correspondiente (basados en las tarifas arancelarias previas a la Res. 021-2020).

Durante el acto de aforo, para el funcionario a cargo surgió una interrogante: ¿qué tarifa arancelaria es la que debía cobrarse en la importación de televisores declarados en el día en el que la autoridad competente decidió modificar el arancel aplicable a este tipo de bienes?

Esta pregunta concluyó con la aplicación de la tarifa modificada y, consecuentemente, la exigencia de pago de valores adicionales a los ya satisfechos.

¹⁰ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones* (COPCI), Registro Oficial Suplemento No. 351 (Quito, 29 de diciembre de 2010), Art. 72, Competencia COMEX lit. c) crear, modificar o suprimir tarifas arancelarias.

¹¹ Función Judicial del Ecuador, caso No. 09501-2021-00441, impugnación deducida por la compañía CRECOSCOP S.A. en contra de la resolución administrativa No. SENAE-DDG-2020-0275-RE emitida por el Director Distrital de Aduana de Guayaquil.



En búsqueda de las rectificaciones pertinentes se plantearon acciones administrativas tendientes a recuperar lo pagado en exceso, sin embargo, la administración aduanera se ratificó en su criterio, argumentando que así era como lo determinaba la norma emitida por el COMEX:

...al haberse establecido que los tributos sufragados en la importación amparada el refrendo 028-2020-10-00724064, corresponde a rubros que se fundamenta en la Resolución No. 021-2020 adoptado por el Pleno del Comité de Comercio Exterior (COMEX), autoridad competente conforme a las funciones y atribuciones determinadas en el literal c) y g) del Art. 72 literal c) del Código Aduanero, está obligada a ceñirse y consecuentemente ejecutar la misma, vigente desde el 16 de octubre de 2020; consecuentemente el pago efectuado se realizó por un tributo establecido legalmente, habiendo nacido la respectiva obligación tributaria, el mismo que se ha satisfecho o exigido dentro de la medida legal.¹²

Este particular obligó al actor a activar la vía judicial, en la que no sólo se argumentaron circunstancias legales, sino que se demostró fehacientemente que, aunque la resolución 021-2020 del Comex se adoptó el mismo día en el que se presentó la declaración aduanera de importación en referencia, esta última se transmitió -10h21- cuando la sesión del COMEX ni siquiera había iniciado -11h00- (un debate relacionado con la hora exacta de transmisión, instalación de la sesión y suscripción de documento que debía ser intrascendente):

Extractos del Oficio Nro. MPCEIP-CCOMEX-2022-0165-0 Quito, D.M.¹³:

- La sesión del COMEX donde se adoptó la Resolución 021-2020 fue convocada a través de Circular Nro. MPCEIP-CCOMEX-2020-0077-C de fecha 14 de octubre de 2020, para el día 16 de octubre de 2020, desde las 11h00 a las 12h30.
- La hora aproximada de aprobación de las reformas arancelarias expedidas mediante Resolución 021-2020 se registra entre las 11h00 y las 12h30. No se cuenta con una hora exacta dado que no se registra hora al momento de votación, sino únicamente al inicio y final de la sesión.
- La hora de suscripción de la última firma en la Resolución 021-2020 se registra a las 15h42 del 16 de octubre de 2020, según verificación del documento con la aplicación FirmaEC.

¹² Ecuador, Servicio Nacional de Aduana (SENAE), Resolución No. SENAE-DDG-2021-0275-RE, emitida por el Director Distrital de Guayaquil, 10 de junio de 2021.

¹³ Ecuador, Comité de Comercio Exterior (COMEX), comunicación remitida por el Secretario Técnico del COMEX a la Secretaria Relatora del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, 28 de junio de 2022, en atención al pedido de la Función Judicial en el juicio No. 09501202100441 (prueba solicitada por el actor con auxilio judicial).

Todo esto fue parte del análisis realizado por los juzgadores, quienes en sentencia¹⁴ destacaron:

7.6. *Entonces, hay una afectación retroactiva sustantiva al tributo exigido al importador, respecto del Arancel del Ecuador preestablecido, según el Anexo 1 de la Resolución 020-2017 COMEX, vigente a la declaración y transmisión que correspondió a la nacionalización de la mercancía importada al amparo de la declaración aduanera con refrendo No. 028-2020-10-00724064 ..., y así en el sistema del ECUAPASS se reflejó los valores del tributo que fueron pagados por el sujeto pasivo oportunamente, antes de la suscripción del acto normativo adoptado por el COMEX aplicado; el SENA en forma incorrecta aplicó un nuevo acto normativo (Res. 021-2020) que no se encontró vigente, afectando la tarifa arancelaria ya declarada y pagada, siendo una consecuencia económica, no advertida, no prevista con antelación para el importador, pese a ser una garantía para las personas, a fin de que no sufran alteraciones o limitaciones intempestivas e injustificadas sobre su derecho a desarrollar libremente una planificación tributaria lícita y no abusiva (Párrafo 66, Sentencia No. 2-21-IA/23); además de no haberse publicado en el Registro Oficial.*

7.10. Conclusión. *La resolución administrativa impugnada, no fue emitida conforme a derecho por la administración aduanera; como se dejó analizado en el punto 7.5. por ende, por el efecto retroactivo aplicado, y; siendo a liquidación complementaria de las mercancías importadas al amparo de la DAI No. 028-2020-10-00724064 que fue ratificada por la resolución impugnada en este juicio, carece de efectos jurídicos; en tal virtud, el pago de valores realizado por el Importador (expresamente reconocido en la pág. 9/10 de la resolución, constante a fs. 156 exp. jud.), dicho pago devino en indebido, por no formar parte del ordenamiento jurídico vigente, el acto normativo aplicado, al no estar publicada en el Registro Oficial, que modificó el arancel específico de las mercancías importadas por la compañía actora, de conformidad con los arts. 112 del COPCI y 11 del Código Tributario, siendo procedente su devolución (arancel específico más Impuesto al valor agregado), más los intereses de Ley, tal como lo estipulan los art. 22 y 122 del Código Tributario (norma supletoria en materia aduanera), respectivamente.*

Con esta fundamentación, el Tribunal resolvió declarar CON LUGAR la demanda interpuesta y ordenó la devolución de los valores indebidamente pagados, reconociendo incluso que se adicionen intereses.

¹⁴ Función Judicial del Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Guayaquil, Sentencia Proceso 09501-2021-00441, consultado julio 2025, 09501202100441_247765784_12_22_17_P20.pdf.pdf.

**Proceso Judicial 09501-2022-00333¹⁵**

Entre el 20 y el 28 de octubre del año 2020, el actor de esta demanda presentó ante el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, cuatro declaraciones aduaneras tendientes a importar televisores (de aquellos clasificados en las subpartidas arancelarias a las que hacía referencia la resolución 021-2020 del COMEX). Considerando lo dispuesto en la mencionada resolución, los bienes importados fueron gravados con las tarifas constantes en esa norma.

La actora presentó ante aduana una reclamación tendiente a recuperar valores pagados excesivamente, siendo que, a su criterio, al no estar publicada en el Registro Oficial, los cambios arancelarios dispuestos en la resolución 021-2020 del COMEX no le eran aplicables.

La autoridad negó las pretensiones de mi representada¹⁶, argumentando que:

...la Administración Tributaria Aduanera, está obligada ejecutar la referida Resolución expedida por el COMEX, misma que fuere implementada en el sistema informático Ecuapass, consecuentemente el pago efectuado se realizó por un tributo establecido legalmente, habiendo nacido la respectiva obligación tributaria, satisfecho o exigido dentro de la medida legal...

Inconforme, el actor optó por la vía judicial, obteniendo una sentencia que destaca:

75. *... Al efecto es pertinente analizar inicialmente la competencia del Comité de Comercio Exterior (COMEX) que lo faculta para la emisión de ese tipo de resoluciones, y sobre ello tenemos que dicha potestad jurídica se fundamenta en lo previsto en el literal c) del art. 72 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, en concordancia con lo establecido en la Constitución de la República del Ecuador y lo señalado en el art. 64 del Código Tributario que expresamente establece que en materia aduanera, se estará a lo dispuesto en la ley de materia y en las demás normativas aplicables, y lo señalado en el art. art. 112 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones...; ...normas que nos remiten de forma obligatoria, al contenido de la misma resolución del COMEX 021-2020 que en su Disposición Final indica: “Esta resolución fue adoptada en sesión del 16 de Octubre del 2020 y, entrará en vigencia a partir de su suscripción sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial”, fecha no controvertida: 16 de octubre del 2020, que se constituye en atención a lo señalado en la de vigencia de la Resolución aplicada a las mercancías importadas ... el 21 y 28*

¹⁵ Función Judicial del Ecuador, caso No. 09501-2022-00333, impugnación deducida por la compañía CIA ELECTRONICA SIGLO XXI ELECTROSIGLO SA., en contra de la resolución administrativa No. SENAE- DDG-2022-0131-RE emitida por el Director Distrital de Aduana de Guayaquil.

¹⁶ Ecuador, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), Dirección Distrital de Guayaquil, Resolución No. SENAE-DDG-2022-0131-RE, 14 de abril de 2022.

de octubre del 2020, es decir, aplicada de manera posterior a su suscripción, por lo que se considera, que fue una consecuencia legítima de su contenido.

En virtud de lo expuesto en sentencia se resolvió declarar SIN LUGAR la demanda presentada por el actor.¹⁷

Estos simples ejemplos nos permiten evidenciar las vicisitudes y contradicciones que se experimenta frente a este tipo de circunstancias.

VIGENCIA DE LA LEY

Respecto a la vigencia de la Ley, el Código Tributario precisa:

“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma”.¹⁸

En este mismo contexto, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones dispone:

Resoluciones.- Las normas de carácter general y de cumplimiento obligatorio que apruebe el organismo rector en materia de política comercial, se adoptarán mediante Resoluciones que serán publicadas en el Registro Oficial...”.¹⁹

Concatenado a ello, el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva ERJAFE, prescribe que “los actos normativos serán vigentes y surtirán efectos desde el día en que su texto aparece publicado íntegramente en el Registro Oficial...”²⁰

De igual manera, señala que los actos normativos de toda clase deberán “ser conocidos por la nación entera en virtud de su importancia política o por mandato expreso de la ley”.²¹

La publicación en el Registro Oficial es el punto de partida que permite a la Administración conocer la fecha desde la que se puede exigir el cumplimiento inexcusable de los actos normativos y reguladores. De la misma forma, es la vía que tienen los administrados para conocer aquello a lo que están obligados.

¹⁷ Función Judicial del Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Guayaquil, Sentencia Proceso 09501-2022-00333, consultado julio 2025, 09501202200333_201748943_10_40_17_P20.pdf (1).pdf

¹⁸ Ecuador, Código Tributario, Registro Oficial no. 38, (Quito, 14 de junio de 2005), Art. 11.

¹⁹ Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones”. Registro Oficial no. 351, (Quito, 29 de diciembre de 2010), Art. 73.

²⁰ Ecuador, Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE)”. Decreto Ejecutivo no. 1634. Registro Oficial Suplemento no. 411, (Quito, 31 de marzo de 1994), art. 72.

²¹ Ecuador, Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, art. 215 lit. b).



La certeza exige que las leyes tributarias se elaboren de tal manera que su contenido se desprenda la garantía de que el ciudadano pueda conocer las consecuencias fiscales de sus actos, para que se le permita prever y, consiguientemente, planificar sus conductas, renunciando incluso a realizar determinados hechos gravados, para realizar otros que no lo están o acudiendo a hechos tipificados, pero con un gravamen inferior -economía de opción-.²²

No se puede desconocer que toda regla tiene su excepción y, en el caso de la vigencia de las normas el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, recoge cierta particularidad:

*"[...] en situaciones excepcionales y siempre que se trate de actos normativos referidos exclusivamente a potestades de los poderes públicos o **en casos de urgencia debidamente justificada**, se podrá disponer que surtan efecto desde la fecha de su expedición".*²³

Sin embargo, y aun dejando de lado los debates que podrían generarse siendo que esta es una norma jerárquicamente inferior a los códigos previamente citados, debe tenerse en cuenta que esta excepción es de aplicación restringida y demanda requisitos de exclusividad y urgencia, así como una motivación de respaldo específica.

En la generalidad de ejemplos de normas relacionadas con comercio exterior en las que se destacan vigencias previas a las de publicación²⁴ no se hace referencia a esta excepcionalidad, ni se cumplen con estos requisitos, desvirtuando su pertinencia incluso bajo el paraguas de esta excepción.

MÁS ALLÁ DE LO JURÍDICO

Desde otra perspectiva distinta a la legal, pero vinculada en sus efectos, no deben ignorarse los desafíos estructurales que enfrenta el país en materia institucional:

- Débil posición dentro de los rankings de evaluación como mercado para hacer negocios.
- Baja inversión extranjera directa.
- Alta desconfianza por parte de los inversionistas y mercados extranjeros.

"Sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial", constituye una frase jurídicamente lesiva y en el ámbito de comercio exterior afecta negativamente las perspectivas de desarrollo nacional.

²² César García Novoa, *El Concepto de Tributo*. (Lima: Tax Editor, 2009), 238.

²³ Ecuador, Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, art. 82.

²⁴ ANEXO 1.

"En América Latina se detectan importantes deficiencias que van en detrimento del desarrollo de los países, y especialmente de aquellos que necesitan de capitales e inversores".²⁵

"Nada será seguro para un posible inversor, nacional o extranjero, si está imposibilitado de prever su situación jurídica y tiene la sensación de que su tranquilidad puede ser defraudada en cualquier momento por una medida retroactiva del Estado."²⁶

CONCLUSIÓN

Publicar una norma en el Registro Oficial no puede constituir una acción voluntaria; conocer aquello que se está supuesto a cumplir es la base para el ejercicio de otra serie de derechos (petición, contradicción, etc.) y es un elemento fundamental para la seguridad jurídica, la que debe entenderse como una garantía sustancial.

Tal como lo destaca el profesor Villegas: "En definitiva, la seguridad jurídica es un valor esencial sin cuya presencia difícilmente puedan realizarse los restantes valores de superior jerarquía".²⁷

Jurídicamente deben rechazarse todas aquellas normas que destaquen vigencias previas a su publicación en Registro Oficial. Los funcionarios públicos deben tener presente que, más allá de la importancia de sus cargos o las potestades que temporalmente ejercen, los principios legales deben ser observados y respetados conforme al marco jurídico vigente. La seguridad jurídica debe entenderse como una garantía que trasciende el tiempo y las personas.

El rechazo generalizado a normas con vigencias contrarias a la ley debería reencauzar el ejercicio normativo a futuro, sin embargo, si desde la Función Ejecutiva no se logra un actuar acorde y se siguen estableciendo vigencias que impiden la posibilidad de ser conocidas por los administrados, los órganos de administración de justicia son los llamados a brindar pronunciamientos claros e inequívocos, actuando como garantes efectivos de la aplicación de los principios básicos de derecho y, consecuentemente, de la seguridad jurídica del país.

BIBLIOGRAFÍA

Terán Suárez, José Luis. "Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación". Quito: Editora Jurídica, 2014.	Galán Ruiz, Javier. "La Responsabilidad Tributaria". Navarra: Aranzadi, 2005.
García Novoa, César. "El Concepto de Tributo". Lima: Tax Editor, 2009.	García Novoa, César. "El Concepto de Tributo". Madrid: Marcial Pons, 2000.

²⁵ "VILLEGAS, Op. Cit., 286."

²⁶ "Ibid., 284."

²⁷ "Ibid., 286."



García Novoa, César. "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos: Algunos aspectos destacables." "Revista Técnica Tributaria", no. 124 (2019): 23-45.	González García, Eusebio. "El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria." En "Principios constitucionales tributarios", compilado por Eusebio González García, 115-134. México: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
Martínez, Juan Francisco. "Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia". Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2015, consultado junio de 2025, https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4634 .	Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE). "Reclamo Administrativo 424-2020". Resolución no. SENAEDDG20210275RE. Dirección Distrital de Guayaquil, 10 de junio de 2021.
Vallejo Vásquez, Santiago. "El Principio de Reserva de Ley en la Definición de la Base Imponible de los Tributos Aduaneros: Análisis Jurídico". Quito: CEP, 2022.	Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Buenos Aires: Astrea, 2002.
Asamblea Constituyente del Ecuador. "Constitución de la República del Ecuador". Registro Oficial no. 449, Quito, 20 de julio de 2008.	Asamblea Nacional del Ecuador. "Código Civil". Suplemento del Registro Oficial no. 46, Quito, 24 de junio de 2005.
Asamblea Nacional del Ecuador. "Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones". Registro Oficial no. 351, Quito, 29 de diciembre de 2010.	Asamblea Nacional del Ecuador. "Código Tributario". Registro Oficial no. 38, Quito, 14 de junio de 2005.
Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE)". Decreto Ejecutivo no. 1634. Registro Oficial Suplemento no. 411, Quito, 31 de marzo de 1994.	Corte Constitucional del Ecuador. "Sentencia no. 135-14-SEP-CC", Caso 1758-11-EP, Quito, 17 de septiembre de 2014, consultado julio 2025, https://vlex.ec/vid/acceptase-parcialmente-accion-extraordinari-548251698
Poder Judicial de Costa Rica. "Anarquía." "Diccionario Usual del Poder Judicial". Consultado el 24 de junio de 2025. https://pj.poder-judicial.go.cr/diccionario .	Proceso de Impugnación de Acto Administrativo. Caso 09501-2021-00441. Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, sede Guayaquil, consulta julio 2025, https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/busqueda .
Proceso de Impugnación de Acto Administrativo. Caso 09501-2022-00333. Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, sede Guayaquil, consulta julio 2025, https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/busqueda .	De Barros Carvalho, Paulo. "El Principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria." En "La codificación tributaria como instrumento de seguridad jurídica", editado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, 25-46. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE). "Reclamo Administrativo 337-2021". Resolución no. SENAEDDG20220131RE. Dirección Distrital de Guayaquil, 14 de abril de 2022.	

ANEXO I

Ejemplos de Normas con Impacto en Comercio Exterior y con Vigencias Previas a Publicación en Registro Oficial

NORMA	CONTENIDO	VIGENCIA DESTACADA
COMEX RES. No. 012-2024	Reforma "nómina de subpartidas arancelarias de prohibida importación" en cumplimiento con la Ley Orgánica para la Racionalización, Reutilización y Reducción de Plásticos de Un Solo Uso.	Entrará en vigencia el 20 de diciembre de 2024, sin perjuicio de publicación en el Registro Oficial.
COMEX RES. No. 010-2024	Dispone controles previos para los productos presentados en envases herméticos, con un contenido de humedad superior o igual al 60% de la subpartida 2309.10.20.00 - -	Entrará en vigencia a partir del 20 de diciembre de 2024, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
COMEX RES. No. 004-2023	Obligación de obtener una autorización para la nacionalización de determinados vehículos adquiridos por entidades públicas.	Entrará en vigencia a partir de su adopción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
COMEX RES. No. 010-2023	Modifica la nómina de productos sujetos a controles previos a la importación.	Entrará en vigencia a partir del 30 de agosto de 2023, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
SENAE Res. Nro. SENAE-SENAE-2022-0068-RE	Reglamento para los regímenes de excepción: "tráfico postal internacional" y "mensajería acelerada o courier.	La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
SENAE RES. No. SENAE-SENAE-2022-0027-RE	Determinación de los depósitos temporales, puertos, aeropuertos y pasos fronterizos que deben implementar los equipos de inspección no intrusiva.	La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción y publicación en la Biblioteca Aduanera; sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
SENAE RES. SENAE-SENAE-2017-0345-RE	Procedimiento general para el despacho de equipaje de pasajeros y tripulantes que ingresan o salen de los aeropuertos internacionales del Ecuador.	La presente resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su promulgación en el Registro Oficial.
SENAE RES. SENAE-SENAE-2023-0039-RE	Determinación de la tarifa que deberá cobrarse por el uso de los equipos de inspección no intrusiva.	La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su expedición, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
INEN RES. INEN-INEN-2024-0003-RES	Procedimiento para la obtención del certificado de reconocimiento INEN en la Ventanilla Única Ecuatoriana para Productos Sujetos a Control.	La presente resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
ARCSA RES ARCSA-DE-011-2016-GGG	Normativa técnica sanitaria para autorizar la importación de medicamentos, productos biológicos, dispositivos médicos de uso humano, reactivos bioquímicos y de diagnóstico en casos de emergencia sanitaria, para tratamientos especializados no disponibles en el país, para tratamientos de enfermedades catastróficas, raras o huérfanas o para fines de investigación clínica human	La presente normativa técnica sanitaria entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de que en lo posterior se publique en el Registro Oficial.
ARCSA RES ARCSA-DE-2021-013-AKRG	Reforma parcial a la normativa técnica sustitutiva para autorizar la importación por excepción e importación por donación de medicamentos, productos biológicos, dispositivos médicos y reactivos bioquímicos y de diagnóstico.	La presente resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.
AGROCALIDAD Res 0104 de 2024	Procedimiento para la realización de ferias de exposición de plantas o productos vegetales de envíos de importación.	La presente resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.

La Aplicación de la Cláusula Antielusiva Interna del Código Tributario en los Convenios de Doble Imposición

Pablo Arias Aizaga*



RESUMEN

La norma positiva ha intentado siempre delimitar, de manera específica o general, las actuaciones de los administrados con el fin de evitar abusos de norma. Este objetivo se ha plasmado en la redacción de normas anti elusivas de carácter interno, sin embargo la aplicación de estas normas en ocasiones ha rebasado los límites internos y ha llegado a ser aplicada en situaciones reguladas por instrumentos supranacionales. En tales situaciones, a través de una norma anti elusiva doméstica, se han denegado los beneficios de un Convenio Internacional, esto pese a la existencia de Tratados que incluyen normativa anti elusiva, y pese a la jerarquía normativa constitucional, según la cual los Tratados se constituyen en norma superior respecto de la norma doméstica.

* Doctor en Jurisprudencia, magíster en Fiscalidad Internacional, Socio de la División Tributaria de Lexvalor Abogados, Quito.



INTRODUCCIÓN

Si bien el Código Tributario (CT) ha experimentado una importante evolución y actualización, principalmente en los últimos años en los cuales se ha delimitado la aplicación de la cláusula general antielusiva, es imprescindible notar que estas actualizaciones están diseñadas para el ámbito interno, pues al tratarse de derecho público nacional, el CT mantiene una estructura formal que persigue la regulación de la relación de los administrados con el Estado, desde la perspectiva de que ambos son partes locales.

Sin embargo, los administrados locales también mantienen relaciones con diferentes Estados, de la misma manera que el Estado ecuatoriano interactúa con sujetos pasivos residentes en el extranjero. En este punto, surge la necesidad de analizar el alcance de las instituciones previstas en el CT dentro del cambiante contexto de la globalización y de la expansión de mercados y relaciones internacionales, particularmente aquellas de carácter amplio y general, como la cláusula antielusiva prevista en el artículo 17 del Código Tributario.



Palabras clave:

Normativa Doméstica	Cláusula Antielusiva	Jerarquía Normativa



1. LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Históricamente la normativa tributaria ha buscado establecer reglas que permitan a las administraciones tributarias objetar deducciones u otros beneficios, que se basen en construcciones artificiales encaminadas a su obtención. Para ello se han introducido en los ordenamientos jurídicos las cláusulas antielusivas.

Estas cláusulas antielusivas se clasifican en dos grandes tipos, según su alcance: i) Las cláusulas antielusivas generales (GAAR) por sus siglas en inglés (General Anti Avoidance Rule); y, ii) Las específicas (SAAR) por sus siglas en inglés (Specific Anti Avoidance Rule).

Las segundas, las SAAR, pretenden regular una situación puntual, por ejemplo limitar la deducibilidad de gastos por regalías cuando el intangible ha pertenecido a su usuario con anterioridad¹, para evitar una posible elusión por la venta de un intangible a un relacionado para deducir pagos de regalías. Debe decirse que existen SAAR en el derecho tributario internacional, siendo la más notoria la contenida en el Art. 14 de la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena², que persigue regular los casos en los que a través de servicios técnicos, consultoría o profesionales, se pudiesen presentar casos de erosión de bases imponibles.

Por su parte, las GAAR tienen un carácter más amplio y pretenden regular cualquier situación en la que la administración tributaria observe una posible elusión. En la doctrina se señala que estas normas “van dirigidas a ser aplicadas a una pluralidad de supuestos fácticos, que están fundamentadas en principios tributarios generales contenidos en los ordenamientos jurídicos y que tienen por objeto evitar el fraude o la elusión fiscal.”³

En el sistema tributario ecuatoriano, además de las varias normas antielusivas específicas existentes, hay una cláusula general anti elusiva contenida en el Art. 17 del Código Tributario⁴, que en esencia es una norma de calificación del hecho generador que privilegia la esencia sobre la forma, ordenando atender a la verdadera naturaleza del acto jurídico, a las situaciones o relaciones económicas existentes, sin atender a la forma legal utilizada.

En síntesis lo que busca la GAAR contenida en el CT (norma doméstica) es dar la posibilidad a la administración tributaria de objetar las formas jurídicas elegidas al momento de realizar una transacción, y por tanto recalificar dicha transacción, dotándolo de su verdadera naturaleza, y desconociendo por tanto el beneficio o deducción que hubiese tenido de no haber sido recalificada.

¹ Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 28. Numeral 16, penúltimo inciso.

² Decisión del Acuerdo de Cartagena 578: “Art. 14. (...) Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”

³ Alonso, J. (2022) Evolución de las cláusulas antiabuso en la normativa y jurisprudencia comunitaria. Cuadernos de Formación. Colaboración 2/22. Volumen 28/2022. Pág. 17.

⁴ Código Tributario. “Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

2. FORMA EN LA QUE SE HA APLICADO LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA LOCAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Dicho lo anterior es necesario revisar la forma en la que en la práctica se ha aplicado la GAAR interna al derecho tributario internacional.

Así, encontramos que la administración tributaria principalmente ha ejercido dos formas de aplicación:

2.1. Recalificación del tipo de renta con base en el artículo 17 del CT: Por ejemplo un pago a Bolivia que fue considerado como beneficio empresarial [publicidad] se lo recalifica (en fondo sobre forma) a regalías o servicio técnico. Con esta recalificación (de una relación regulada por la Decisión 578) se determina que el cargo al exterior debió estar alcanzado por la potestad tributaria ecuatoriana, y sujeto a retención del 25% de IR. No obstante, como el contribuyente no efectuó tal retención (lo consideró un beneficio empresarial) se le imponen multas por falta de retención⁵. En el caso existe una aplicación de la normativa local en una situación regulada en una norma supranacional.

2.2. Negación de la aplicación de un CDI mediante el artículo 17 del CT: Por ejemplo de un pago a España por servicios de transaccionalidad, cubierta (según el contribuyente) por el CDI Ecuador - España. Con esto se determina que el fondo de la transacción no corresponde a un pago a España, sino a un tercer país en donde se terceriza parte del servicio. Ya determinado este “fondo económico” se considera que la real transacción ocurre entre Ecuador y este tercer país, y no con España. Con esta conclusión se determina que no es aplicable el CDI Ecuador-España y que se debió retener el 25% del IR. Finalmente, se desconoce la deducibilidad del cargo por falta de retención⁶. En este caso existe una aplicación de la norma local (Art. 17 CT) para negar la aplicación de una norma tributaria supranacional.

Para efectos del presente análisis, se centrará mayormente en el segundo caso, pues en éste se llega a denegar la aplicación de un instrumento internacional, en base a normativa local.

3. CRITERIO QUE RIGE PARA LA APLICACIÓN DE UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Resulta esencial diferenciar los criterios que rigen la sujeción o no a los CDI, y para ello es importante mencionar que, en general, contamos con tres modelos de convenio, a saber: i) El de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); ii) El modelo de la Organización de Naciones Unidas; y, iii) la normativa derivada de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

En los tres modelos, el criterio base para que sea aplicable el tratado es la residencia de las personas (domicilio, en la terminología CAN). Así, el Modelo OCDE dispone: “Artículo 1. Personas

⁵ Ley de Régimen Tributario Interno. “Art. 50 (...) 1.-De no efectuarse la retención (...) el agente de retención será sancionado con multa equivalente al valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron (...)”

⁶ Como en el caso, por ejemplo, del Juicio No. 17510-2021-00122.



Comprendidas. 1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.”, entre tanto que el modelo ONU señala “Artículo 1. Personas Comprendidas. 1. El presente Convenio se aplicará a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.”, mientras la Decisión 578 establece “Art. 1.- Ámbito de Aplicación. La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina [...]”.

En consecuencia, el criterio básico para que un CDI sea aplicable es que los intervinientes en una determinada operación sean residentes de los Estados que han suscrito dicho CDI.

4. EXCEPCIONES A LA REGLA ANTERIOR

Pese a que es claro que la regla de que la residencia es el elemento que define la aplicabilidad o no de un CDI, como toda regla que se respete esta tiene sus excepciones.

En efecto los Comentarios al modelo OCDE en el párrafo, 1 referente al Art. 1, señalan:

El hecho de que una persona sea residente de un Estado contratante no significa, sin embargo, que tenga derecho automáticamente a obtener los beneficios del Convenio, dado que varias disposiciones del mismo, y entre ellas las del artículo 29, pueden denegar total o parcialmente la obtención de tales beneficios.

De este modo, se prevén dos tipos de excepciones a la ya mencionada regla, y estos casos son: i) Que alguna disposición del mismo CDI deniegue los beneficios de éste; o, ii) Que el artículo 29 (donde haya) deniegue total o parcialmente la obtención de beneficios del CDI.

En el primer caso, se puede encontrar la denegación de beneficios en circunstancias puntuales, que nos recuerdan a cláusulas antielusivas específicas, en los casos en que los porcentajes [por ejemplo] de intereses⁷ o regalías⁸, excedan a los que se hubieren pactado entre partes independientes, caso en el cual se conceden los beneficios del CDI únicamente respecto del porcentaje razonable entre independientes.

En el segundo caso en cambio se encuentra una cláusula de limitación de beneficios expresa (LOB), que persigue en lo esencial denegar los beneficios del CDI cuando, luego de un test paso a paso, se determine que uno o ambos intervinientes en una transacción no son en fondo residentes de uno de los Estados contratantes, pese a la forma y residencia formal. Al respecto se ha referido que esta cláusula busca:

⁷ Modelo de Convenio Tributario Sobre la renta y el Patrimonio OCDE (MCOCDE). “Art. 11. Intereses. (...) 6. Cuando por razón de relaciones especiales que el deudor y el beneficiario efectivo mantengan entre sí, o de las que ambos mantengan con terceros, el importe de los intereses (...) exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. (...)”

⁸ MCOCDE. Art. 12. Cánones. (...) 4. Cuando por razón de relaciones especiales que el deudor y el beneficiario efectivo mantengan entre sí o de las que ambos mantengan con terceros, el importe de los cánones (...) exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. (...)”

[...] asegurar que los beneficios garantizados por el Convenio [...] sean utilizados por los beneficiarios previstos (personas residentes del otro Estado Contratante), por lo que no pueden extenderse a residentes de terceros Estados que no tienen un motivo económico justificado o negocio sustancial en él (real business purpose), o un vínculo suficiente con el Estado de su residencia (sufficient nexus with the State of Residence)⁹.

No obstante, dado el nivel supranacional de los CDI, el propio estándar OCDE prevé que cualquier mecanismo para excepcionar beneficios debe estar contenido en el propio tratado, es decir en la norma supranacional, devenida de un contrato entre Estados, con ese nivel de jerarquía.

Es decir que para la OCDE, y por demás está decir que para la pirámide de Kelsen, una cláusula antielusiva que sea aplicable a un tratado internacional, no puede estar contenida en una norma inferior, como el caso del CT ecuatoriano.

5. SUPREMACÍA DE LA NORMA INTERNACIONAL

Lo anterior se corresponde con el hecho de que múltiples constituciones—incluida la ecuatoriana¹⁰—, consagran la jerarquía superior de los tratados internacionales frente a la normativa doméstica, sumado a que el propio derecho internacional impide que la normativa interna se sobreponga a la norma supranacional.

Efectivamente la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, al relacionar el derecho interno con los Tratados, establece: “Art. 27.- (...) Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. (...)”.

En consecuencia, no resulta adecuado aplicar una norma interna—como el artículo 17 del CT— para denegar beneficios de un CDI, sea mediante la imposición de multas por falta de retención o mediante la negación de la deducibilidad de un cargo por la misma causa, alegando discrepancias con el fondo de la transacción cuando subsiste la residencia de las partes como requisito previsto por la norma internacional.

Lo referido ha sido denominado en la doctrina tributaria como “treaty override”, concepto que puede definirse como “la aplicación del derecho interno aún frente a la existencia de normas internacionales”¹¹.

⁹ Cuevas, A. Cláusulas de Limitación de Beneficios en Convenios de DTI. Legislación Tributaria Aplicada. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile.

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador. “Art. 425.-El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. (...)”

¹¹ Olsztajn, C. Polémico Rol del Treaty shopping en la Actualidad Tributaria. Cuadernos Tributarios No. 32. Pág. 155. (Citando a Messineo Alejandro).



Si bien esta figura, el *treaty override*, es contraria a la mayoría de Constituciones y a la referida Convención de Viena, resulta relevante destacar la postura de la OCDE:

Respecto al *treaty override* puede dividirse en dos grandes épocas: la primera, en la cual el organismo internacional se apegaba al principio *pacta sunt servanda* de manera irrestricta, y la segunda, en la que la ocde dio paso a una interpretación más “flexible” de dicho principio, particularmente en lo que respecta a la compatibilidad de la legislación anti-abuso y anti-diferimiento –o legislación cfc, por sus siglas en inglés– con los *tedt*.¹²

Las Constituciones de la mayoría de los Estados han mantenido la jerarquía de los Tratados por sobre la norma doméstica, y que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados no ha cambiado, por lo cual no se encuentra una razón para que exista determinada “flexibilidad” respecto de la imposibilidad de inaplicación de la norma interna por sobre los Tratados.

6. PROCEDENCIA DE APLICAR LA LEY DOMÉSTICA SOBRE LA SUPRANACIONAL

Lo anterior nos lleva a plantearnos esta inquietud. ¿Es procedente aplicar la normativa interna en ausencia de determinadas disposiciones en un Tratado?. Revisemos previamente el parecer de las administraciones tributarias a nivel global.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), ha indicado: “Incluso si un país considera que puede denegar los beneficios del tratado [...] puede ser aconsejable, por cortesía diplomática, notificar o consultar con el país socio antes de la aplicación de la GAAR nacional o del principio rector¹³.”

Para el autor, si bien la posición del CIAT parece demarcar la necesidad de una regulación al mismo nivel del Tratado, no se trata de un tema de cortesía diplomática, sino de legalidad y de atención al principio del paralelismo de las formas. A este respecto se ha pronunciado la Corte Constitucional indicando en analogía (en un caso de denuncia de un tratado) que se debe seguir el mismo procedimiento para su denuncia (modificación al caso) que para su entrada en vigencia¹⁴.

La OCDE, si bien en el párrafo 61 de los comentarios al artículo 1 indica que un principio rector (GAAR interna) aplica con independencia de las disposiciones de una cláusula de limitación de beneficios o de un test de propósito principal (PPT), en el párrafo 62 reconoce (aunque sea de manera lejana) la necesidad de modificar los tratados para incluir una GAAR, así señala: “62. La posibilidad de aplicar estos principios o el apartado 9 del artículo 29 no significa que no sea

¹² Solórzano, S. y Pizarro-Suárez, J. “Requisitos de procedimiento” – Análisis de la reforma fiscal para la aplicación de los tratados fiscales celebrados por México. Pág. 184

¹³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales. Pág. 28.

¹⁴ Corte Constitucional del Ecuador. Dictamen No. 1-22-TI/22. “11. (...) dado que para su ratificación esta Corte ya determinó que su contenido se encuentra inmerso en los supuestos 3 y 6 del artículo 419 de la Constitución, para su denuncia corresponde también que exista aprobación por parte de la Asamblea Nacional (...) sobre la base del principio de paralelismo de las formas (...)”

necesario incluir en los convenios fiscales disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal.”

Casi el mismo texto es recogido por los comentarios al modelo ONU, en el cual también se indica que las referencias que se realizan no significan que no sea necesario incluir una GAAR en los CDI.

En resumen, estas entidades refieren que las disposiciones de una GAAR interna y las del CDI no son incompatibles, que las GAAR internas pueden ser aplicadas existiendo un CDI, indicando sin embargo que es válido modificar los CDI incluyendo estas cláusulas expresamente.

No obstante, pese a las posiciones señaladas, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y los propios CDI constituyen la norma positiva vigente, a la cual corresponde atenerse. Si la aplicación de dicha norma positiva se sustentara únicamente en criterios u opiniones de organismos, podrían generarse conflictos de aplicación en el escenario —previsible— de que los Estados intervinientes mantengan cláusulas GAAR distintas o incluso incompatibles.

7. NECESIDAD DE UNA CLÁUSULA ANTIELUSIVA EN LOS CDI

En línea con el Plan BEPS (acción 6), la OCDE ha recomendado incluir en los CDI una cláusula de Test de Propósito Principal (PPT) o de Limitación de Beneficios (LOB). Esta inclusión se viene materializando mediante la suscripción del Instrumento Multilateral (MLI), previsto en la acción 15 del Plan BEPS. En esencia:

El Instrumento Multilateral (...) es el mecanismo a través del cual (...) llevar a cabo una modificación de manera simultánea de una gran cantidad de convenios bilaterales de doble imposición e incorporar una serie de medidas (...) de tal modo que no fuera necesario el tener que renegociar la inabarcable red de convenios internacionales actualmente vigentes en el mundo¹⁵.

Debe diferenciarse entre la PPT y la LOB, señalando que la primera va encaminada a denegar los beneficios de un CDI en caso de que la transacción puntual tenga como finalidad principal el beneficio impositivo derivado de la aplicación del CDI, mientras que la segunda va encaminada a denegar los beneficios de un CDI cuando la residencia de los intervinientes en los Estados firmantes, no revista realidad.

Sin embargo, como se indicó en puntos anteriores, la autoridad tributaria local ha hecho uso de la GAAR interna para denegar los beneficios de un CDI, por razón de la residencia (lo que sería una LOB) o por razón de la finalidad de la transacción (lo que sería una PPT).

De ello se desprende que la cláusula antielusiva del Código Tributario está siendo aplicada: i) Sin la existencia de una cláusula LOB en los CDI; ii) Sin la existencia de una cláusula PPT en los CDI; iii) Sin la concurrencia de la firma del MLI; y, iv) Sin considerar si el otro Estado tiene una GAAR interna y la forma en la que la aplica.

¹⁵ Siles, M. Instrumento Multilateral; situación actual y futura. Problemas en su comprensión y aplicación. Cuadernos de Formación. Colaboración 32/19. Volumen 25/2019. Pág. 277.



Es decir, si la OCDE realiza todas las gestiones para que los CDIs incluyan cláusulas antielusivas, no podemos pensar que no es necesaria la reforma supranacional para que tales cláusulas se apliquen. Pese a ello, la cláusula anti elusiva doméstica se aplica de manera directa.

8. CLÁUSULAS QUE PERMITEN DENEGAR BENEFICIOS DE UN CDI EN LOS TRATADOS SUSCRITOS POR ECUADOR

Como se dijo con anterioridad Ecuador mantiene varias cláusulas antielusivas en sus tratados, tanto específicas como generales. Así por ejemplo, entre las SAAR, además del Art. 14 de la Decisión 578 de la CAN, que grava en origen los pagos por asesoría; también están en los Tratados modelo OCDE (Francia, Italia, Alemania, entre varios otros) y sus denegaciones de beneficios en los casos en que las regalías o intereses no hayan sido pactados a valor de mercado.

Los últimos CDI suscritos por Ecuador, aproximadamente desde 2012 en adelante, mantienen cláusulas LOB tales como China, Uruguay, Emiratos Árabes Unidos, y Rusia, entre tanto que se mantiene cláusulas PPT en los CDI suscritos con Corea del Sur, Japón, Qatar y Reino Unido.

El hecho jurídico de que el país mantenga cláusulas anti elusivas de carácter general en varios de sus CDI, y más en los que se han celebrado recientemente, a todas luces expresa que el país es respetuoso de los pactos internacionales, y es consciente de la necesidad de tener una cláusula antielusiva en el mismo nivel normativo en el cual se pretende aplicarla.

Contrario sensu, no es explicable cómo un país que mantiene suscritos CDI con SAAR y con LOB, puede aplicar la cláusula antielusiva interna paralelamente para denegar beneficios de un CDI. Estas actuaciones podrían ser vistas como contradictorias, pues por un lado es evidente que la finalidad de incluir estas cláusulas a nivel de Tratados refleja la aplicación del paralelismo de las formas, el cual a su vez se ve menoscabado cuando se utilizan normas inferiores para desconocer los beneficios de otros Tratados de superior jerarquía.

CONCLUSIÓN

A nivel global e histórico existen normas anti elusivas, que buscan regular conductas que impliquen abuso de las normas tributarias. Estas normas pueden ser generales GAAR o específicas SAAR, según si regulan circunstancias puntuales o si cubren un amplio espectro de eventuales actuaciones. El Art 17 del Código Tributario, es una cláusula anti elusiva general, que pretende cubrir cualquier situación en la que deba primar la sustancia sobre la forma.

Pese a que se trata de una norma local, el referido Art. 17 ha sido utilizado por la autoridad tributaria local para denegar los beneficios de un CDI, en dos casos principalmente, imponiendo multas por falta de retención en pagos a países con los cuales se ha suscrito un CDI, y negando deducibilidades por falta de retención en los mismos casos.

Esto se ha verificado aún cuando los CDI suscritos por el Ecuador mantienen como condición para su aplicabilidad a la residencia de los intervinientes en los Estados contratantes. Evidentemente que esta regla tiene excepciones, que básicamente consisten en que una disposición del CDI deniegue en determinados casos su propia aplicación, o que exista en tal CDI una cláusula LOB o una cláusula PPT, pero siempre contenidas en el mismo instrumento.

Esto se debe a la jerarquía de la norma supranacional sobre la doméstica, y a las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, según la cual no se puede alegar el derecho interno para contradecir los Tratados, pues en caso contrario podría ser que se encuentre frente a la figura del *treaty override*.

Ante esta situación jurídica las administraciones tributarias han alegado que no existe incompatibilidad con los Tratados al momento de aplicar una norma doméstica anti elusiva a los mismos, no obstante la norma escrita parece no seguir este texto, lo cual resulta explicable porque si en un Tratado en el que intervienen Estados y se han pactado determinadas cláusulas, aplicamos normas internas que pueden diferir y hasta ser incompatibles, la intencionalidad plasmada en un acuerdo común, puede verse distorsionada por aplicaciones de diferentes perspectivas.

No podría explicarse de otra manera por qué la OCDE y la ONU pretenden la inclusión en los Tratados de cláusulas de limitación de beneficios o de test de propósito principal. Queda en obvio que se pretende esta inclusión en razón de que una cláusula doméstica no puede aplicarse a un Tratado.

BIBLIOGRAFÍA

Alonso, J. (2022). Evolución de las cláusulas antiabuso en la normativa y jurisprudencia comunitaria. Cuadernos de Formación. Colaboración 2/22. Volumen 28/2022. Recuperado el 15 de mayo de 2025 de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/28_02.pdf	Siles, M. (2019) Instrumento Multilateral; situación actual y futura. Problemas en su comprensión y aplicación. Cuadernos de Formación. Colaboración 32/19. Volumen 25/2019. Recuperado el 13 de mayo de 2025 de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/25_13.pdf
Cuevas, A. Cláusulas de Limitación de Beneficios en Convenios de DTI. Legislación Tributaria Aplicada. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile.	Ecuador. <i>Constitución de la República del Ecuador</i> . Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
Ecuador. <i>Ley de Régimen Tributario Interno</i> . Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004.	Ecuador. <i>Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno</i> . Registro Oficial Suplemento 209, 8 de junio de 2010.
Mosquera, I. Cubillos, J. y Heitmuller, F. (2022) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales.	Mosquera, I. Cubillos, J. y Heitmuller, F. (2022) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales.
OCDE. <i>Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio</i> . París: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, última actualización 2017.	Naciones Unidas. <i>Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados</i> . Viena, 23 de mayo de 1969.
Olsztajn, C. (2012) Polémico Rol del Treaty shopping en la Actualidad Tributaria. Cuadernos Tributarios No. 32.	Comunidad Andina. <i>Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena</i> . Art. 14. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 1125, 4 de mayo de 2004.
Solórzano, S. y Pizarro-Suárez, J. "Requisitos de procedimiento" – Análisis de la reforma fiscal para la aplicación de los tratados fiscales celebrados por México.	

La Caducidad de la Facultad Determinadora en el Código Tributario y la Jurisprudencia Ecuatoriana

Carmen Simone Lasso*



RESUMEN

El artículo analiza la caducidad en el ámbito tributario, destacando su función como garantía de seguridad jurídica para los contribuyentes y como incentivo para la eficiencia administrativa. Hace un recuento de las principales controversias sobre su aplicación, especialmente en torno a las nociones de declaración parcial y ocultamiento de ingresos. El texto expone cómo la jurisprudencia sobre la caducidad ha evolucionado a través del tiempo, y se refiere a reformas recientes, incluida aquella que contempla un plazo único para casos en que se ha cumplido con presentar la declaración. Además, aborda otros temas como la interrupción de la caducidad y su aplicación en casos de redeterminación y determinación complementaria. El ensayo concluye resaltando el papel clave que ha desempeñado la jurisprudencia al complementar el Código Tributario.

* Abogada, magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Socia de Pérez Bustamante y Ponce, Quito.



INTRODUCCIÓN

Dice el refrán popular que hasta el amor tiene fecha de caducidad. Y es que el transcurso del tiempo tiene una incidencia innegable en todas las relaciones humanas, incluidas las jurídicas. El tiempo incide en la constitución de hechos jurídicos, la extinción de derechos, la capacidad de los sujetos, la vigencia de las normas. Alessandri, Somarriva y Vodanovic sostienen que “es, pues, manifiesta la importancia e influencia del tiempo en la adquisición, modificación y pérdida de los derechos”¹. Como consecuencia de ello, los distintos ordenamientos han previsto la figura de la caducidad, a través de la cual se extingue un derecho, facultad o acción por el transcurso de un tiempo legal y previamente determinado. Uno de los ámbitos donde mayor importancia tiene la caducidad es el tributario, donde, se analizará este ensayo, constituye un mecanismo para garantizar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al poder fiscalizador del Estado.



Palabras clave:

Caducidad	Determinación	Declaración Parcial
Determinación Complementaria	Interrupción	

¹ Arturo Alessandri, Manuel Somarriva y Antonio Vodanovic, *Derecho Civil, Parte Preliminar y Parte General*, Tomo II, 5ª ed. (Ediar:1991), 145.



DESARROLLO

El Código Tributario de 1975, siguiendo a doctrinarios como Jarach², diferencia entre caducidad y prescripción: con la primera, se enerva el ejercicio de la facultad determinadora, mientras que, con la segunda, se agota la facultad recaudadora. En este contexto, la caducidad cumple un doble propósito: disminuye la incertidumbre que genera desconocer con qué oportunidad el Estado practicará su facultad de fiscalización; e incentiva a la administración pública a ejercer esa función tempestivamente. Al respecto, Briseño, citado por Garcés, afirma que la caducidad es “propia un envejecimiento que tiene lugar por la inactividad total de las partes que en materia tributaria trata de extinguir el derecho o facultad de la autoridad para acertar el gravamen”³.

En un Estado de Derecho, resulta inadmisibles que las facultades de las administraciones se perpetúen indefinidamente, pues ello implicaría que jamás exista certeza sobre la firmeza de sus actuaciones. Por ello, la expiración de la facultad determinadora permite al contribuyente considerar su situación como consolidada, como reconoce Rodríguez Russo al señalar que:

[...] Cuando se establece un plazo de caducidad la fijación de límites temporales rigurosos dentro de los cuales debe inexorablemente ejercerse el derecho busca terminar prontamente con una situación de incertidumbre [...] satisface una necesidad de seguridad o estabilidad de las relaciones jurídicas⁴.

La caducidad, además, motiva a la administración a trabajar de forma oportuna, lo cual ocurre con otras figuras como el silencio administrativo, persuade a los funcionarios públicos para ser diligentes, bajo la amenaza de la extinción definitiva de sus facultades. Así lo ha reconocido la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (SCTCNJ), al señalar que:

[...] la caducidad tiene por finalidad constituirse en una forma de condenar la inactividad de la administración tributaria dentro de los plazos legales previstos para el efecto y, evitar que, con posterioridad a los plazos establecidos en la ley, se produzcan actos administrativos que resulten nulos por la falta de capacidad para producir efectos, en razón de la pérdida, por el transcurso del tiempo, de la facultad administrativa para ejercer válidamente sus funciones⁵.

El Código Tributario regula la caducidad en sus artículos 94 y 95, normas que han generado grandes disputas interpretativas a lo largo del tiempo. No es difícil encontrar fallos -algunos de ellos discordantes- respecto al entendimiento y alcance de la caducidad. Las divergencias hermeneúicas que devienen de estas normas, motivaron la aprobación de la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo (LOFP)

² Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, (Liceo Profesional Cima:1969), 235.

³ Rodrigo Garcés Moreano, *Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano* (Ediciones de la Universidad Católica:1980), 40.

⁴ Jorge Rodríguez Russo, *Prescripción extintiva y caducidad en el derecho civil*, (FCU:2012), 63.

⁵ SCTCNJ, Proceso 17510-2020-00125, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20231120-154671711891-593792259-136073074>, 7-5-2025.

de 2018; y la reforma incorporada por la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (LODE) de 2021.

En su versión original, el artículo 94 del Código Tributario prescribía que:

Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

En el texto citado, encontramos la fuente principal de controversia sobre la caducidad: la definición de declaración “en parte”. Mientras la administración tributaria ha sostenido que toda diferencia en la declaración permite aplicar el plazo de seis años, los contribuyentes han bregado porque se considere que, si existe declaración, el plazo es tres años. La SCTCNJ ha procurado definir qué se entiende por declaración parcial, sin conseguir homogeneidad, lo que ha generado aún mayor incertidumbre, lo cual se evidencia en decenas de procesos judiciales que se han ventilado ante la justicia contencioso tributaria en relación al tema, que han terminado en los fallos contradictorios que se analizan en este trabajo.

Por un lado, la jurisprudencia ha considerado que no toda diferencia detectada en la declaración da lugar a la aplicación del plazo de seis años, pues, si esa hubiera sido la intención del legislador, se habría contemplado un solo plazo:

[...] Esta Sala se ha pronunciado [recursos Nos. 64 2001, 28-2010, 72008, 17510-2019-00096, entre otros] en el sentido de que para que se considere que el plazo de caducidad de la facultad determinadora sea de 6 y no de 3 años, debe demostrarse por parte de la autoridad de control, que el contribuyente efectivamente ha ocultado un rubro que encaje en un tipo de renta o ingreso, ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que pueda glosar la administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente, pues de ser ese el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años.⁶

Aunque este criterio es lógico y alineado con el espíritu del Código Tributario, lo cierto es que, en la práctica, la SCTCNJ no ha tenido un enfoque unívoco al definir cuándo estamos ante una declaración parcial. Previo al 2013, la SCTCNJ señaló que si la controversia se refiere a la forma de fijar la materia imponible, la caducidad opera en tres años⁷. La jurisprudencia

⁶ SCTCNJ, Proceso 09501-2017-00779, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=92254f82-31a5-495c-8afd-7ecabddada44,7-5-2025>.

⁷ SCTCNJ, Recurso 104 -2007, Suplemento del Registro Oficial de 2 de diciembre de 2009.



reciente se ha alineado con ese criterio, aclarando que para que sea aplicable el plazo de seis años, “las diferencias deben haber provenido de ocultamiento de ingresos [...] y no de una diferencia numérica de la base tributaria”⁸. Sobre este punto, el fallo que quizás resulta más completo e ilustrativo es el emitido en el caso 12-2008, que señala:

Para esta Sala la apreciación de los elementos y circunstancias que rodean la no inclusión de determinados ingresos en la declaración del contribuyente, no necesariamente puede significar ocultamiento pues podría provenir de errores, omisiones, olvidos de buena fe que no evidencien un ánimo deliberado de disminuir los ingresos y por ende la base imponible y el tributo. Elementos como la cuantía, el origen, la oportunidad de la percepción, pueden ser indicios de la existencia del ánimo deliberado de perjudicar al fisco y por ende no pueden ser considerados como ocultamiento. Por el contrario, cuando la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total del mismo, o no pueda justificarse razonablemente el motivo de la omisión, el juzgador podría concluir que se trata de ocultamiento que, en todo caso, ha de ser deliberado para que se siga como consecuencia que la caducidad de la facultad verificadora se extienda en la magnitud señalada en el inciso segundo del artículo 94 del Código Tributario⁹.

En esa línea, en el recurso 7-2008, la SCTCNJ consideró que no existe ocultación de un rubro cuando la diferencia “estriba en gastos de reembolsos”¹⁰. En el caso 09501-2020-00153, estableció que tampoco existe ocultación, cuando se evidencia una diferencia numérica entre lo glosado y la declaración de IVA¹¹. En el proceso 17510-2021-000104, sostuvo que cuando la administración tributaria se funda en acreditaciones bancarias para alegar la ocultación, debe probar “el hecho generador de la renta, su identificación plena como ingreso, y la fuente a la cual se le atribuye en relación a la actividad económica”¹², caso contrario resulta improcedente la caducidad de seis años. En el proceso 09501-2020-00303, manifestó que “no estamos frente a una declaración con ocultamiento de rubros en tanto la declaración en cero obedece a que no se arrastró” correctamente el crédito tributario¹³. En el caso 17510-2019-00050, indicó que no aplican los seis años cuando la administración detecta diferencias entre lo declarado por el contribuyente y su proveedor, pero es el proveedor quien no ha declarado las facturas reportadas¹⁴.

⁸ SCTCNJ, Proceso 13802-2020-00189, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20240314-092171693229-593792259-136073074>, 7-5-2025.

⁹ SCTCNJ, Recurso 12-2008, Edición Especial del Registro Oficial 89 de 23 de noviembre de 2010.

¹⁰ SCTCNJ, Recurso 7-2008, Edición Especial del Registro Oficial 135 de 26 de abril de 2011.

¹¹ SCTCNJ, Proceso 09501-2020-00153, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20240527-160531944031-593792259-136073074>, 7-5-2025.

¹² SCTCNJ, Proceso 17510-2021-000104, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20241219-093029658227-593792259-136073074>, 7-5-2025.

¹³ SCTCNJ, Proceso 09501-2020-00303, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20221216-161852348204-593792259-136073074>, 7-5-2025.

¹⁴ SCTCNJ, Proceso 17510-2019-00050, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20230228-145242627381-593792259-136073074>, 8-5-2025.

Sin embargo, no siempre la jurisprudencia ha sido tan clara ni categórica al señalar que la caducidad de seis años procede solamente cuando existe ocultación de ingresos. Posición distinta -y en parecer de la autora, equivocada- se aprecia en fallos del período 2013 a 2019, en los que se aplicó el plazo de seis años a disputas concernientes a gastos, como en el caso 01501-2017-00023:

[...] no se puede partir de la presunción de que por el solo hecho de haberse realizado el registro contable de las operaciones de haberse efectuado la declaración de Impuesto a la Renta, esta fue realizada de forma completa en lo que respecta a los costos y gastos atribuibles, y que sólo podrá ser considerada en parte si se trata de los ingresos declarados; ya que para la determinación del Impuesto a la Renta, se debe establecer su base imponible, para lo cual se deben considerar de forma general no sólo los ingresos, sino también los costos y gastos atribuibles al ingreso [...].¹⁵

Una postura similar, e igualmente reproachable por la falta de acuciosidad al revisar si esas transacciones comportaron o no ocultamientos de ingresos, se advierte en procesos en los que se identificó la intervención de empresas supuestamente fantasmas, en los que se consideró que:

[...] la constancia de que la declaración es en parte pasa por la veracidad, objetividad y honestidad de la información consignada en la declaración, de ahí que solo sería admisible aplicar el plazo de 3 años cuando las diferencias o inconsistencias detectadas por la Administración obedezcan a errores de buena fe, sean estos formales, aritméticos o de cálculo, pero no cuando dichas diferencias o inconsistencias sean atribuidas a errores sustanciales como claros indicadores de intencionalidad de perjudicar al fisco.¹⁶

La jurisprudencia citada condujo a que se impulse la emisión de la disposición interpretativa introducida por la LOFP, a través de la cual se extendió la aplicación de los seis años a todos los casos en que existen transacciones con empresas presuntamente fantasmas. Esta disposición señala:

Interprétese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

¹⁵ SCTCNJ, Proceso 01501-2017-00023, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=01a6af50-53de-40d6-a6e4-984a5681bd94>, 7-5-2025.

¹⁶ SCTCNJ, Proceso 01501-2017-00106, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=619ce99c-e13b-4ee3-8b5e-c7c5f9d93f6b>, 7-5-2025.



Sin perjuicio de que el proceso de calificación de empresas fantasmas por sí sola merece enérgicos cuestionamientos, por la falta de oportunidad y nula prolijidad con que se llevó a cabo esta categorización por parte de la administración, la LOFP incorporó una auténtica reforma al artículo 94 del Código Tributario, con efectos retroactivos; y no una simple interpretación, pues, en esencia, contiene un nuevo enunciado normativo. La actual SCTCNJ de forma correcta se ha apartado enérgicamente del criterio de su predecesora, y citando a la Corte Constitucional, ha señalado que esta disposición es inaplicable pues “una ley no es interpretativa por su denominación sino por su contenido”¹⁷ Así, en procesos relativos a la secuencialidad material y formal de transacciones con contribuyentes supuestamente fantasmas, la SCTCNJ aplica el plazo de tres años, cuando verifica que “las transacciones realizadas (...) cuentan con existencia real, por lo que mal se puede considerar que la compañía (...) no ha declarado la totalidad del impuesto a la renta”¹⁸

La actual SCTCNJ tampoco ha sido partidaria de aplicar el plazo de seis años a diferencias por contribución solidaria sobre utilidades (CSU) del año 2016, cuando el recálculo surge exclusivamente de determinaciones del impuesto a la renta del ejercicio 2015. El SRI ha argumentado que las declaraciones de la CSU, presentadas en 2016 considerando la utilidad gravable originalmente declarada en 2015, han sido incompletas, afirmación que ha sido rechazada de forma concluyente y acertada por la SCTCNJ. Este criterio se complementa con otros fallos en los que correctamente se ha cuestionado la aplicación del plazo de seis años a determinaciones de la CSU, cuando la modificación de la utilidad únicamente obedece a declaraciones sustitutivas del impuesto a la renta de 2015, presentadas para acogerse a la remisión de intereses y multas dispuesta en la LOFP¹⁹. Estos fallos ponen de realce que la declaración no puede ser incompleta si cuando se presentó, no existía una utilidad gravable diferente a la consignada por el sujeto pasivo.

La discusión respecto a qué se entiende por declaración incompleta quedó saldada con la expedición de la LODE, que dispone que ese plazo es aplicable solo cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración. Sin embargo, la reforma genera una nueva problemática, pues introduce un plazo único de cuatro años aplicable a todos los casos en que sí existe declaración, ampliando el tiempo para fiscalizar a contribuyentes que cumplieron oportunamente con su declaración. La LODE no contiene una motivación que permita entender en qué se sustenta esta modificación, que opera en detrimento del contribuyente. La reforma tiene un carácter regresivo; resulta contraria al principio de eficiencia administrativa que propugna la Constitución; y, no consigue la anhelada certidumbre y confianza legítima en las actuaciones del poder público, que es el propósito último de la caducidad.

¹⁷ SCTCNJ, Proceso 17510-20190-0168, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20220428-162663875216-593792259-136073074_7-5-2025.

¹⁸ SCTCNJ, Proceso 09501-2018-00468, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20250317-121981629916-593792259-136073074_7-5-2025.

¹⁹ SCTCNJ, Proceso 17510-2020-00336, https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/causas_9-5-2025.

Frente a otros vacíos que presenta el Código Tributario, así como a la necesidad de sintonizarlo con la evolución normativa, la jurisprudencia ha complementado aspectos relacionados con la interrupción de la caducidad. Así, por ejemplo, resalta el criterio que reconoce, de forma atinada, que la notificación de una comunicación de pago por diferencias también interrumpe el plazo de caducidad, que fue emitido como consecuencia de la inclusión de este procedimiento alternativo de determinación:

En consecuencia, se estima que con la notificación que hace la administración al sujeto pasivo para que presente una declaración sustitutiva se interrumpe la caducidad, de esta forma queda claro que sí es posible aplicar para las liquidaciones de pagos el artículo 95 del Código Tributario, puesto que en el ámbito tributario procede la interpretación analógica, de tal manera que la notificación efectuada al sujeto pasivo con la Comunicación de Diferencias si interrumpe la caducidad [...] ²⁰

La jurisprudencia ha analizado también cuándo cabe considerar que el proceso de determinación ha dejado de continuarse por más de quince días consecutivos. En un criterio polémico, ha indicado que no es necesario que todas las actuaciones del proceso determinativo sean notificadas al contribuyente. Ello ha provocado que, en muchas ocasiones, la falta de diligencia en el despacho del proceso se supla con anotaciones de actuaciones internas, que no el contribuyente no puede confirmar que efectivamente hubieren ocurrido:

[...] esta Sala Especializada ya se ha pronunciado reiteradamente en el sentido de que los informes de avance de determinación, al ser actos de simple administración, no necesitan ser notificados a los contribuyentes, pues son actos internos cuyo fin es cumplir con el objeto de la facultad determinadora [...] ²¹

En lo que atañe al ejercicio de la determinación complementaria, recientemente el Pleno de la Corte Nacional de Justicia emitió la Resolución 08-2025 en la que, en observancia de los derechos de los contribuyentes, aclara que la determinación complementaria debe sujetarse a los mismos plazos de caducidad previstos en el Código Tributario, para que no se prorrogue indefinidamente:

La Administración Tributaria, dentro de un reclamo administrativo contra un acto de determinación, tiene la facultad de iniciar una determinación complementaria -cuando se cumplan los supuestos del art. 131 del Código Tributario- en el plazo de un año desde que se notificó al contribuyente con la determinación original. Si la Administración Tributaria notifica al contribuyente con la orden de determinación complementaria dentro del plazo antes señalado, pero faltando menos de un año para que caduque dicha facultad, operará la

²⁰ SCTCNJ, Recurso 366 -2017, Edición Jurídica del Registro Oficial 137 de 17 de noviembre de 2021.

²¹ SCTCNJ, Recurso 159-2018, Edición Jurídica del Registro Oficial 12 de septiembre de 2019.



interrupción de la caducidad, por el plazo máximo de un año contado desde la notificación de la orden de determinación complementaria²².

Sobre la redeterminación, en fallos muy valiosos, la SCTCNJ ha considerado que “dentro de este actuar verificador, no cabe que se afronten nuevos ámbitos, pues, verificar connota reexaminar lo antes fiscalizado”²³, aclarando que el plazo adicional de un año previsto en el artículo 94 del Código Tributario, no constituye “plazo ampliatorio para reiniciar el proceso de control y fiscalización global a que tiene derecho la administración por transacciones por las que ya había caducado la facultad determinadora”²⁴.

Otros pronunciamientos dignos de relieves, porque brindan mayor certidumbre jurídica a los sujetos pasivos, incluyen aquellos que reafirman que la caducidad es una institución de orden público, que puede ser declarada incluso de oficio²⁵, así como los que señalan -de forma acertada, para que no exista dilaciones adicionales e infundadas en el proceso de fiscalización- que el plazo de caducidad debe contabilizarse a partir de la declaración original:

Esta norma se refiere a una única “declaración” y complementa que, si sobre ésta existen errores, estos podrán ser corregidos dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, ¿de cuál declaración?, de la única declaración que se ha presentado una vez cumplido el hecho generador y bajo los parámetros de forma, tiempo y requisitos legales, llamémosla DECLARACIÓN ORIGINAL [...].²⁶

Las sentencias más recientes se refieren al ejercicio de la facultad determinadora durante la suspensión de plazos dispuesta por el COVID-19. En esos fallos, se ha legitimado la suspensión por estimar que la pandemia sí constituyó una circunstancia de fuerza mayor que impidió el despacho de los procedimientos de fiscalización. La SCTCNJ ha dejado sin efecto fallos de instancia que habían declarado la caducidad por considerar que las resoluciones del SRI no tuvieron como efecto suspender la facultad determinadora. Para no dejar a los contribuyentes sin un pronunciamiento sobre el fondo de sus disputas, la SCTCNJ ha acudido a la figura del reenvío y ha ordenado a los tribunales emitir un nuevo pronunciamiento de mérito²⁷. Estos fallos merecen una especial crítica, pues, por la naturaleza del recurso de casación, no siempre se ha revisado con profundidad si la administración realizó o no actuaciones durante la suspensión de plazos, ni cómo se afectó el ejercicio del derecho a la defensa de los administrados en ese período.

²² Corte Nacional de Justicia, Resolución No. 08-2025, <https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones/2025/08-2025-Jurisprudencia-obligatoria---Determinacin-complementaria-de-la-administracin-tributaria.pdf>, 8-5-2025.

²³ SCTCNJ, Recurso 225-2009, Edición Especial del Registro Oficial 355 de 29 de octubre de 2012.

²⁴ SCTCNJ, Proceso 17510-2017-00471, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=0a4b4c6c-c2cf-4314-98c9-cc7a1723be4e>, 8-5-2025.

²⁵ SCTCNJ, Proceso 13802-2020-00167, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20241128-144491671463-593792259-136073074>, 7-5-2025.

²⁶ SCTCNJ, Proceso 17510-2020-00125, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20231120-154671711891-593792259-136073074>, 7-5-2025.

²⁷ SCTCNJ, Proceso 11804-2022-00197, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20250430-125145180034-593792259-136073074>, 9-5-2025.

Hace poco, la SCTCNJ resolvió que el potenciamiento de la plataforma tecnológica del Servicio de Rentas Internas no constituye caso fortuito o fuerza mayor que avale la suspensión de plazos, por no ser un evento imprevisible ni irresistible, inaplicando la Resolución No. NAC-DGER-CGC2000000074, para así declarar la caducidad de la facultad determinadora²⁸. Como estos importantes criterios, se esperan fallos similares en los próximos meses, en los que seguramente surgirán otras cuestiones relevantes que podrán ser objeto de estudios posteriores.

CONCLUSIÓN

La regulación sobre la caducidad de la facultad determinadora no se agota ni puede limitarse al análisis del Código Tributario. La jurisprudencia ha contribuido, en algunos casos atinadamente, a resolver divergencias interpretativas que emanan de su texto, coadyuvando también a su modernización. Sin embargo, existen también discordancias que producen más vacilaciones que certezas. No siempre la jurisprudencia ha sido suficientemente afinada al desentrañar el espíritu del Código Tributario, y aunque en los últimos años se ha procurado corregir las interpretaciones extensivas y fallos contradictorios, se evidencian casos en los que se ha afectado gravemente a la seguridad jurídica de forma irreparable.

Los problemas prácticos relacionados con el ejercicio oportuno de la facultad determinadora seguirán presentándose, lo que representa una oportunidad para que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia emita nuevos precedentes obligatorios que brinden mayor certeza. ¿Qué se puede esperar en los próximos años? Considerando la reforma de la LODE, sin duda surgirán disputas relativas a si el plazo de caducidad de cuatro años debe o no aplicarse al ejercicio 2021. El ordenamiento ecuatoriano no contiene una regla que dilucide este particular. Este vacío ya empieza a generar las primeras disputas entre la administración tributaria y los contribuyentes.

En el pasado, cuando se expidió el Código Orgánico de la Producción (COPCI), que introdujo una caducidad de 5 años en oposición al plazo de 3 años que preveía la Ley Orgánica de Aduanas, se suscitó una problemática similar, y los pronunciamientos de la SCTCNJ sobre el tema lamentablemente no fueron concordantes. En el fallo 17506-2014-0070²⁹, sostuvo:

[...] Es entonces necesario para dilucidar el conflicto entre esas dos normas, recurrir a lo señalado por el art. 14 del Código Tributario que dispone que las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho se aplicarán de manera supletoria y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación; de ahí que, en cuanto al plazo límite para que la autoridad aduanera ejerza el control posterior, se debe recurrir a las reglas vigésima y vigésima primera contenidas en el artículo 7 del Código

²⁸ SCTCNJ, Proceso 17510-2021-00312, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20240621-160119486829-593792259-136073074>, 9-5-2025.

²⁹ SCTCNJ, Proceso 17506-2014-0070, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20220428-162929689250-593792259-136073074>, 9-5-2025.



Civil [...] para efectos de computar los plazos de caducidad prevista en el art. 94 del Código Tributario, en especial la que se refiere a que los términos que hubieren comenzado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren comenzadas, se regirán por la ley que estuvo entonces vigente. [...] Esto evidentemente porque, para este Tribunal de Casación la ley rige sólo con efectos hacia el futuro [...]

Por su parte, el voto salvado manifiesta lo siguiente:

[...] la pregunta clave es: ¿A la fecha de la publicación de la nueva ley (COPCI), ya estaba extinguido el derecho de la administración a determinar? La respuesta es no, puesto que en el día inmediato anterior a la publicación del COPCI (28 de diciembre de 2010, ya que el COPCI fue publicado el 29 de diciembre de 2010), habían transcurrido menos de tres años respecto de las fechas de pago de las declaraciones del 2010, y por tanto no se había cumplido el plazo que señalaba el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas. Si el día que entró en vigencia el COPCI hubiera la administración notificado la determinación, el contribuyente no habría podido alegar caducidad. Si el contribuyente no podía alegar caducidad al inicio de la vigencia de la nueva Ley, es porque el contribuyente no tenía una situación jurídica consolidada [...].

En el proceso 01501-2014-0054, la SCTCNJ en fallo unánime adoptó la posición del voto salvado transcrito, cambiando de criterio³⁰. Es de esperar que no se presenten este tipo de contradicciones cuando se trate de definir si el plazo de cuatro años aplica o no al 2021, y que se considere la interpretación que mejor se compatibilice con el derecho a la seguridad jurídica.

Los casos reseñados demuestran el vital rol que tienen los jueces al actualizar, dinamizar y complementar el texto del Código Tributario, que no es exhaustivo en la regulación de los distintos supuestos que surgen de la aplicación de la caducidad, ni del resto de instituciones que ese cuerpo legal regula. Los jueces están llamados a abordar con claridad y maestría en sus sentencias estas y otras materias complejas, y a establecer más precedentes que coadyuven al propósito último de brindar mayor certidumbre jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

Alessandri, Arturo, Somarriva, Manuel y Vodanovic, Antonio. Derecho Civil, Parte Preliminar y Parte General, Tomo II, 5ª ed., Ediar, 1991.	Rodríguez Russo, Jorge, Prescripción extintiva y caducidad en el derecho civil, Fundación de Cultura Universitaria, 2012.
Garcés Moreano, Rodrigo, Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano, Ediciones de la Universidad Católica, 1980.	Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Liceo Profesional Cima, 1969.

³⁰ SCTCNJ, Proceso 09501-2014-0054, <https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SER-VICE/api/document/query/hba?code=20220428-162929689250-593792259-136073074>, 9-5-2025.

La Caducidad de la Facultad Determinadora en el Código Tributario y la Jurisprudencia Ecuatoriana

Corte Nacional de Justicia, Resolución No. 08-2025, https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones/2025/08-2025-Jurisprudencia-obligatoria---Determinacin-complementaria-de-la-administracin-tributaria.pdf , 8-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 17510-2020-00125, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20231120-154671711891-593792259-136073074 , 7-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 09501-2017-00779, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=92254f82-31a5-495c-8afd-7ecabddada44 , 7-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 13802-2020-00189, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20240314-092171693229-593792259-136073074 , 7-5-2025.
SCTCNJ, Recurso 12-2008, Edición Especial del Registro Oficial 89 de 23 de noviembre de 2010.	SCTCNJ, Recurso 7-2008, Edición Especial del Registro Oficial 135 de 26 de abril de 2011.
SCTCNJ, Proceso 09501-2020-00153, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20240527-160531944031-593792259-136073074 , 7-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 17510-2021-000104, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20241219-093029658227-593792259-136073074 , 7-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 09501-2020-00303, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20221216-161852348204-593792259-136073074 , 7-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 17510-2019-00050, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20230228-145242627381-593792259-136073074 , 8-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 01501-2017-00023, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=01a6af50-53de-40d6-a6e4-984a5681bd94 , 7-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 01501-2017-00106, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=619ce99c-e13b-4ee3-8b5e-c7c5f9d93f6b , 7-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 17510-2019-0168, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20220428-162663875216-593792259-136073074 , 7-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 09501-2018-00468, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20250317-121981629916-593792259-136073074 , 7-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 17510-2020-00336, https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/causas , 9-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 17510-2017-00471, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=0a4b4c6c-c2cf-4314-98c9-cc7a1723be4e , 8-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 13802-2020-00167, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20241128-144491671463-593792259-136073074 , 7-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 17510-2020-00125, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20231120-154671711891-593792259-136073074 , 7-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 11804-2022-00197, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20250430-125145180034-593792259-136073074 , 9-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 17510-2021-00312, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20240621-160119486829-593792259-136073074 , 9-5-2025.
SCTCNJ, Proceso 17506-2014-0070, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20220428-162929689250-593792259-136073074 , 9-5-2025.	SCTCNJ, Proceso 09501-2014-0054, https://api.funcionjudicial.gob.ec/CJ-DOCUMENTO-SERVICE/api/document/query/hba?code=20220428-162929689250-593792259-136073074 , 9-5-2025.
SCTCNJ, Recurso 104 -2007, Suplemento del Registro Oficial de 2 de diciembre de 2009.	SCTCNJ, Recurso 225-2009, Edición Especial del Registro Oficial 355 de 29 de octubre de 2012.
SCTCNJ, Recurso 366 -2017, Edición Jurídica del Registro Oficial 137 de 17 de noviembre de 2021.	SCTCNJ, Recurso 159-2018, Edición Jurídica del Registro Oficial 12 de septiembre de 2019

Obligación Tributaria sobre Utilidades Generadas por Compañías Foráneas Controladas por Residentes en Ecuador

Reflexiones a 50 Años del Código Tributario Ecuatoriano

Juan Gabriel **Reyes Varea***



RESUMEN

A medio siglo de la promulgación del Código Tributario en Ecuador, la globalización ha transformado radicalmente el escenario fiscal, exigiendo una profunda revisión de los mecanismos de control y recaudación tributaria. Este artículo analiza la evolución normativa y práctica de la imposición sobre utilidades generadas en el exterior por compañías foráneas controladas (CFC) por residentes ecuatorianos, en el contexto de la reciente incorporación del régimen CFC en la legislación nacional. Se examina la interacción y potencial conflicto entre las nuevas normas CFC y los convenios para evitar la doble imposición (CDI), así como la relevancia de los principios fundamentales del derecho tributario ecuatoriano. El análisis se enmarca en la necesidad de garantizar seguridad jurídica, evitar la doble imposición y promover la inversión extranjera, proponiendo recomendaciones para la armonización normativa.

* Abogado, master in law Northwestern University, Socio director de Pérez Bustamante y Ponce y líder del área tributaria, profesor universitario USFQ, Quito.



INTRODUCCIÓN

La conmemoración de los cincuenta años de vigencia del Código Tributario en Ecuador constituye una oportunidad propicia para reflexionar sobre la evolución del derecho tributario nacional y su capacidad de adaptación frente a los desafíos impuestos por la globalización. La movilidad internacional de capitales, la proliferación de estructuras societarias transnacionales y la sofisticación de los mecanismos de evasión y elusión fiscal han exigido una respuesta normativa y administrativa cada vez más compleja. El presente artículo aborda, desde una perspectiva crítica y sistemática, la incidencia de la globalización en la tributación ecuatoriana, el surgimiento y desarrollo de las normas CFC, y su interacción con los convenios internacionales para evitar la doble imposición.

El sistema tributario ecuatoriano, tradicionalmente orientado a la imposición sobre la renta y el consumo dentro del territorio nacional, se fundamentó en la información generada internamente por los propios contribuyentes, la cual era -y es- analizada y contrastada por la autoridad tributaria. Sin embargo, la globalización ha erosionado la soberanía fiscal, dificultando la identificación y gravamen de las rentas generadas en el exterior por residentes en el Ecuador. La proliferación de inversiones, activos y estructuras societarias en el extranjero ha hecho que el sistema anterior resulte, en gran medida, obsoleto, pues la información relevante para la fiscalización y el control tributario se encuentra ahora dispersa en múltiples jurisdicciones, muchas veces fuera del alcance del regulador nacional.

No sólo la globalización tuvo este efecto pernicioso en la eficacia del sistema tributario ecuatoriano; aunque parezca insólito, la crisis bancaria de 1999 también lo tuvo. En efecto, esa crisis marcó un hito en la historia económica del Ecuador, generando una profunda desconfianza en el sistema financiero local y motivando la salida masiva de capitales hacia el exterior.¹ Este fenómeno propició la constitución de sociedades y cuentas bancarias en jurisdicciones extranjeras, tanto para la protección patrimonial como para la diversificación de inversiones. La experiencia traumática de la crisis incentivó a numerosos ecuatorianos a buscar refugio en sistemas financieros más estables, lo que, a su vez, incrementó la complejidad del control tributario sobre los recursos generados fuera del país.

¹ Memoria institucional del Banco Central del Ecuador del año 1999, Capítulo V: Evolución del Sistema Financiero, página 51
<https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Catalogo/Memoria/1999/cap5.PDF>

El flujo sostenido de capitales ecuatorianos hacia el exterior ha dado lugar a un crecimiento exponencial de inversiones en diversas jurisdicciones, impulsado por la búsqueda de innovación, mejores rendimientos y la aplicación del interés compuesto. La reinversión de esos recursos durante más de dos décadas, la diversificación de portafolios y la participación en mercados internacionales ha permitido a los residentes ecuatorianos acceder a oportunidades de crecimiento patrimonial que, en muchos casos, superan las posibilidades ofrecidas por el mercado local.² Este fenómeno ha convertido a las utilidades generadas en el exterior en una fuente relevante de recursos, tanto para los contribuyentes como para el fisco nacional.

Es así como el régimen tributario ecuatoriano debió adaptarse a la realidad de contribuyentes con intereses y activos en múltiples jurisdicciones, con información que era inalcanzable para el regulador ecuatoriano hasta hace algunos años. La globalización erosionó la soberanía fiscal, dificultó la identificación y gravamen de las rentas generadas en el exterior por residentes en el Ecuador, y exigió por tanto la adopción de mecanismos de cooperación internacional y la actualización constante del marco normativo.

En esa línea, el 27 de noviembre de 2023, el presidente de la República Daniel Noboa, envió a la Asamblea Nacional un proyecto de carácter urgente en materia económica denominado “Proyecto de Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo”, que fue aprobado y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 461, de 20 de diciembre de 2023 como Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo (en adelante “Ley de Eficiencia”). La Ley de Eficiencia introdujo el capítulo XII “De la Compañía Foránea Controlada en el Título Primero, “Impuesto a la Renta” de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La introducción de este régimen representa una novedad en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, al establecer —bajo ciertas condiciones— que una persona natural residente en Ecuador debe atribuirse como propia la utilidad generada por una sociedad extranjera que controle, y pagar el impuesto a la renta correspondiente, aun cuando no haya recibido efectivamente dicha utilidad.

El nuevo régimen plantea algunos desafíos: su aplicación, su régimen sancionatorio, sus mecanismos de control, y, en especial, su cabal entendimiento al ser un mecanismo tomado de otras legislaciones. Por esa razón, por el bien de la cultura tributaria, en aplicación del derecho a la seguridad jurídica del que gozan todos los contribuyentes es necesario generar espacios de discusión y análisis sobre este tema para que, tanto el contribuyente como la administración tributaria, estén alineados en cuanto al alcance de las CFC. Lo contrario lleva a incertidumbre, al riesgo de penalidades e intereses que pueden resultar confiscatorios.

² Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca del Ecuador, Boletín de cifras de inversiones enero 2024. Publicado el 1 de febrero 2024.
<https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/2024/02/BOLETIN-DE-CIFRAS-DE-INVERSIONES-I-III-TRIMESTRE-2023.pdf>

Este trabajo se circunscribe al derecho tributario material, y busca ser pionero en una serie de análisis de carácter urgente sobre el nuevo régimen CFC ecuatoriano para entender algunas de las dudas que genera y el mecanismo para su aplicación; sin embargo, dado su formato, debemos enfocar el análisis en un asunto muy puntual: el análisis del tratamiento tributario de la utilidad o beneficio generado por una CFC constituida en una jurisdicción con la que Ecuador mantenga un convenio para evitar la doble tributación internacional (en adelante “CDI”), y cómo se deberá proceder en el evento de que exista una contradicción entre las normas CFC ecuatorianas y el texto de ese CDI.

Para llevar a cabo ese análisis, los temas que se abordarán en este trabajo son varios. En primer lugar, se revisará de forma breve cuáles han sido los mecanismos de control o fiscalización de los que se ha servido la autoridad tributaria ecuatoriana para evitar la evasión fiscal. Posteriormente, se revisará qué es el régimen CFC de acuerdo con la legislación ecuatoriana. Luego, se estudiará superficialmente qué son los CDI y qué tratamiento específico prevén para los beneficios o utilidades; y, por último, se analizará los aspectos sobre los cuales el régimen CFC ecuatoriano se contrapone a la lógica de los CDI. Con ello, se podrá concluir que el régimen CFC ecuatoriano, si bien se posiciona como una alternativa viable para evitar la elusión y/o evasión fiscal, a su vez se evidencia un desfase o colisión normativa entre la normativa ecuatoriana y los CDI, por lo que se propondrá reflexiones y recomendaciones.



Palabras clave:

Globalización	Compañías Foráneas Controladas	Utilidades Operacionales
Convenios para evitar la Doble Imposición	Derecho Tributario Ecuatoriano	



1. MECANISMOS DE CONTROL QUE HA UTILIZADO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HASTA LA FECHA

Antes de la aparición del nuevo régimen CFC ecuatoriano, la legislación local se había servido de algunos mecanismos para controlar el cabal cumplimiento de obligaciones tributarias de residentes fiscales en Ecuador. Dos ejemplos claros son el intercambio de información y la obligación de presentar la declaración patrimonial para contribuyentes que sean titulares de determinado monto de activos; a continuación, una sucinta revisión.

1.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

“Todos los países comparten un interés común: el de preservar la integridad de sus sistemas fiscales. La cooperación entre administraciones tributarias es determinante para combatir el fraude y la evasión fiscales, así como también para velar por la integridad de los sistemas fiscales, contexto en el que el intercambio de información desempeña un papel clave.”³

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales, promovido por la OCDE, ha impulsado la adopción de estándares internacionales de cooperación y transparencia fiscal, como el Estándar Común de Reporte (*Common Reporting Standard* - CRS). Ecuador, como país adherente, participa activamente en el intercambio automático de información financiera con otras jurisdicciones, lo que ha fortalecido la capacidad de la administración tributaria para detectar activos, ingresos y utilidades no declaradas en el exterior. Este avance ha reducido significativamente los espacios de opacidad y ha incrementado la presión sobre los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales globales.

1.2. LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL

En respuesta a la creciente internacionalización del capital ecuatoriano, la declaración patrimonial⁴ se ha consolidado como un sistema adicional para conocer la información tributaria relevante de los ecuatorianos en el exterior. Este mecanismo obliga a los contribuyentes a revelar la composición, ubicación y valor de sus activos fuera del país, permitiendo a la administración tributaria identificar posibles omisiones, inconsistencias o riesgos de evasión. La declaración patrimonial, complementada por otras herramientas de control, constituye un pilar fundamental en la estrategia de transparencia y fiscalización internacional.

1.3. EL NUEVO RÉGIMEN CFC EN ECUADOR

Las utilidades generadas en el exterior por compañías foráneas controladas por residentes en Ecuador han adquirido una importancia creciente como fuente de recursos

³ OCDE (2017), Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición, Éditions OCDE, Paris, página 13. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es>

⁴ Obligación vigente en Ecuador desde el 29 de diciembre del año 2007, con la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

para el Fisco. Sin embargo, la falta de controles efectivos y la limitada capacidad de fiscalización sobre operaciones internacionales han generado la percepción de un “*safe harbour*” o refugio seguro, donde las rentas obtenidas fuera del país escapan, en la práctica, al escrutinio y gravamen de la administración tributaria. Esta situación ha motivado la adopción de mecanismos normativos orientados a transparentar y gravar dichas utilidades, en línea con las tendencias internacionales de lucha contra la evasión y elusión fiscal.

La política fiscal ecuatoriana ha evolucionado para responder a los desafíos de la globalización y la movilidad internacional de capitales. La imposición sobre utilidades operacionales generadas en el exterior por entidades controladas por residentes ecuatorianos refleja una tendencia global hacia la transparencia y la equidad fiscal, pero en ausencia de reglas claras, es posible que el efecto sea exactamente el opuesto.

Hasta la publicación de las nuevas normas que contienen el régimen CFC, en Ecuador el sistema de impuesto a la renta aplicable a personas naturales estaba esencialmente enfocado en rentas con base a caja de la persona; es decir, aquellas que legal y económicamente le pertenecían a la persona en cuestión (salvo por el caso de dividendos pagados por sociedades ecuatorianas a sociedades extranjeras de las que un residente en Ecuador sea beneficiario efectivo⁵). Así, si una persona natural residente en Ecuador controlaba una sociedad extranjera que obtenía utilidad en el exterior, no se generaba obligación en Ecuador de pagar impuesto a la renta por esa utilidad de la sociedad extranjera. En consecuencia, únicamente los ingresos efectivamente percibidos por la persona, que le eran repartidos o distribuidos por la sociedad extranjera, estaban sujetos al pago del impuesto a la renta ecuatoriano.

Como se mencionó brevemente en la introducción de este artículo, a partir de la publicación de la Ley de Eficiencia, ante la existencia de una CFC, que además obtenga “rentas alcanzadas por el régimen CFC”, la persona natural que según esa norma la controla, tiene la obligación de atribuirse la utilidad de esa CFC como si hubiese sido renta personal. Debe entenderse que existe una CFC cuando se cumplen, concomitantemente, las siguientes condiciones:

Art. 51.1.- Definición de Compañía Foránea Controlada.- Para los efectos de esta sección, se entenderá como Compañía Foránea Controlada (en adelante CFC) aquella que:

⁵ En efecto, el régimen tributario ecuatoriano ya había creado un sistema de transparencia fiscal (conocido en inglés como “pass through” o “look through”) para sociedades extranjeras, previsto en el numeral 5 del artículo 39.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno: “5. En el caso de que la distribución se realice a no residentes fiscales en Ecuador y el beneficiario efectivo sea una persona natural residente fiscal en el Ecuador se aplicará lo dispuesto en el numeral 3 de este artículo...”. La norma se refiere al caso en que una sociedad ecuatoriana distribuye dividendos o utilidades a una sociedad extranjera, de la que, a su vez, es beneficiario efectivo una persona natural residente en Ecuador. En ese supuesto, la norma desconoce la existencia, para fines fiscales, de la sociedad extranjera, y presume de derecho que el beneficiario efectivo residente en Ecuador ha recibido el dividendo distribuido por la sociedad ecuatoriana, y le exige tributar en consecuencia. Así, se exigiría al beneficiario efectivo tributar sobre el referido dividendo aun cuando la sociedad extranjera que lo recibió haya decidido no repartírselo, reinvertirlo, regalarlo, lo haya perdido, etc.



- a) Se encuentre comprendida en la definición de sociedad establecida en la presente Ley, siempre que no tenga residencia fiscal en Ecuador o se trate de un establecimiento permanente no domiciliado en el Ecuador;
- b) Tenga al menos un beneficiario final que sea residente fiscal en Ecuador, que directa o indirectamente mantenga una participación efectiva igual o mayor al 25% del capital, de los derechos a voto, a la distribución de dividendos, utilidades, beneficios o rendimientos, a los remanentes de liquidación, y/o de similares derechos. Si los beneficiarios finales son partes relacionadas, los porcentajes de participación individuales se sumarán a efectos de determinar si cumplen con lo establecido en este apartado; y,
- c) Tenga una tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga que sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador, o que dicha tasa sea desconocida.⁶

En términos sencillos, una CFC es una sociedad que conduce sus actividades en una jurisdicción extranjera bajo la influencia o control de residentes fiscales en Ecuador. No obstante, como prescribe la norma antes citada, deben confluir varios requisitos para que una sociedad sea entendida como una CFC: (a) que tenga domicilio en el extranjero; (b) que al menos un beneficiario final sea residente fiscal de Ecuador con una participación efectiva⁷ mínima del 25% del capital; y, (c) se someta a una tasa efectiva de impuesto menor 15%⁸, o no se conozca la tasa.

Para que el impuesto a la renta sea exigible al beneficiario efectivo residente en Ecuador, no sólo es necesaria la existencia de una CFC, pues también se requiere que esta última obtenga rentas CFC; es decir, que correspondan *“ganancias de capital, explotación de propiedad inmobiliaria, dividendos, rendimientos financieros, regalías o cualquier otro tipo de renta pasiva; o, correspondan a comisiones, márgenes de intermediación o servicios técnicos, administrativos o de consultoría, siempre que se originen directa o indirectamente en el Ecuador”*⁹ (y no se hayan atribuido a un establecimiento permanente que mantenga la CFC en Ecuador).

El régimen CFC tiene como finalidad evitar el diferimiento de obligaciones tributarias mediante el uso de sociedades constituidas en el exterior por beneficiarios efectivos residentes

⁶ Artículo 51.1.- Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo. Registro Oficial Suplemento No. 461 de 20 de diciembre de 2023.

⁷ La norma no define, ni siquiera de forma ambigua, qué debe entenderse por “participación efectiva”, lo cual resulta lamentable, pues probablemente generará conflictos innecesarios entre los contribuyentes y la autoridad tributaria. Legislaciones extranjeras como las de Estados Unidos, España y Reino Unido exigen un determinado grado de control por parte del individuo residente en su jurisdicción, lo que debe entenderse como una combinación de control económico, jurídico y de hecho. En mi opinión, esta combinación constituye una condición mínima indispensable desde la óptica de la lógica jurídica, económica y de justicia, que justifica la exacción que las normas CFC pretenden imponer a los contribuyentes residentes en Ecuador. Este aspecto, por su complejidad y relevancia, merece ser abordado en espacios académicos más amplios, que exceden el alcance de este artículo.

⁸ Si bien la norma no aclara si ese 60% debe aplicarse sobre la tarifa general de sociedades (25%) o sobre la máxima aplicable a personas naturales (37%), al referirse expresamente a la tasa efectiva del impuesto sobre la sociedad extranjera —y no sobre una persona natural—, lo más lógico y técnicamente coherente es tomar como referencia la tarifa del 25%, cuyo 60% equivale al 15% mencionado en el texto.

⁹ Literal a) del artículo 51.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

en Ecuador. Este sistema parte del supuesto de que el beneficiario efectivo puede, por su sola voluntad, postergar el momento en que una utilidad generada por la sociedad extranjera se le atribuye legal y económicamente, y, por tanto, el momento en que debe tributar por ella. Por esta razón, incluso si el beneficiario no decide distribuirse dicha utilidad —es decir, si no dispone que la sociedad extranjera que controla le reparta un dividendo—, la norma lo obliga igualmente a tributar sobre esa renta atribuida.

Esta modificación busca cerrar brechas de elusión, pero plantea desafíos en cuanto a su aplicación, claridad normativa y compatibilidad con los CDI.

2. PREVALENCIA DE LOS CDI SOBRE LAS NORMAS CFC

La implementación del régimen CFC en Ecuador responde a la legítima necesidad de combatir la evasión y elusión fiscal, pero no puede desconocer la jerarquía normativa de los convenios para evitar la doble imposición ni los principios fundamentales del derecho tributario. En caso de conflicto, los CDI deben prevalecer sobre la legislación interna, conforme a la Constitución y a la doctrina internacional, de esto no hay duda.

2.1. BREVE APRECIACIÓN SOBRE LA NATURALEZA DE LOS CDI

Los convenios para evitar la doble imposición (CDI) constituyen herramientas fundamentales en el derecho tributario internacional, al establecer un sistema de coordinación entre las potestades tributarias de los Estados. En ellos, los Estados “renuncian a su soberanía fiscal con el fin de garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional y evitar el fraude y la evasión fiscal”.¹⁰ Por lo tanto, su función principal es evitar que una misma renta sea gravada por dos jurisdicciones fiscales distintas, ya sea mediante un sistema exclusivo o concurrente, y así prevenir una carga fiscal excesiva para el contribuyente, además de fomentar la inversión y el comercio internacional.

Los Estados que han suscrito esta especie de convenios se han basado principalmente en dos modelos: (a) El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio de la OCDE (en adelante “Modelo OCDE”), y (b) El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio de la ONU (en adelante “Modelo ONU”). Entre ambos, el Modelo OCDE es el más comúnmente adoptado en la práctica internacional.¹¹ Además, en el contexto de la Comunidad Andina, un CDI que sirve como guía para la relación entre los Estados adherentes, es la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones.

¹⁰ Ester Borderas y Pere Moles. “Principios de Derecho Tributario Internacional.” *Derecho Tributario Internacional*, 1ra ed. Vol. 1. Barcelona: Editorial El Fisco, 2008. p. 28.

¹¹ Id., pp. 28-29.



En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, los CDI gozan de jerarquía superior a la legislación interna, conforme al artículo 425 de la Constitución,¹² lo que implica que, en caso de conflicto, prevalecen sobre las leyes orgánicas y reglamentos nacionales.

2.2. COEXISTENCIA Y COMPATIBILIDAD ENTRE EL RÉGIMEN CFC Y LOS CDI SUSCRITOS POR EL ECUADOR

El Código Tributario ecuatoriano ha sido, durante cinco décadas, el pilar fundamental para la autonomía y primacía de los principios del derecho tributario sobre el derecho común.¹³ La legalidad, la seguridad jurídica, la capacidad contributiva y la prohibición de la doble imposición son principios que deben guiar la interpretación y aplicación de las normas tributarias, especialmente en contextos de innovación normativa como el régimen CFC. La supremacía de los tratados internacionales y la aplicación restrictiva de la ley tributaria en caso de duda o laguna legal constituyen garantías esenciales para los contribuyentes.

Es evidente que la colisión entre las normas CFC y las disposiciones contenidas en los CDI pueden producirse en un momento muy específico: cuando el convenio otorga exclusivamente al país de constitución de la CFC la potestad tributaria sobre la utilidad generada, a pesar de que dicha entidad esté controlada por un residente fiscal en Ecuador. En tal caso, la legislación ecuatoriana exigiría el pago del impuesto sobre esa misma renta, generando un conflicto de potestades tributarias. Aun cuando la exigencia tributaria recaiga sobre sujetos pasivos distintos —la sociedad extranjera, según el CDI, y la persona natural que la controla, según la legislación ecuatoriana—, estaríamos ante una antinomia que debe resolverse aplicando el CDI, por su jerarquía superior conforme al artículo 425 de la Constitución.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) sostiene una interpretación distinta a la expuesta en el párrafo anterior. En efecto, ha señalado: “[...] aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la normativa sobre transparencia fiscal internacional no es contraria al Convenio, tal precisión es innecesaria. Se admite que la normativa sobre transparencia fiscal internacional así configurada no contraviene las disposiciones del Convenio [...]”¹⁴ Esta posición se fundamenta en el apartado 3 del artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE: “*El presente Convenio no afecta a las potestades tributarias de los Estados contratantes respecto de sus residentes*”. En síntesis, la OECD sostiene que

¹² “Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos...” Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

¹³ Arts. 4, 5 y 6. Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.

¹⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 ¶2017 OECD. Traducido para el Instituto de Estudios Fiscales por: MARÍA TERESA BREA ALONSO, 2019 Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para la edición española, página 80.

las normas CFC exigen el impuesto de la persona natural, y no a la sociedad, y por esa razón, aunque utilidad sobre la que se exige el impuesto sea la misma, no hay violación del CDI al aplicar las primeras.

Estimo que la postura adoptada por la OCDE encuentra justificación en el hecho de que el modelo de convenio al que se refiere su comentario fue concebido antes de la proliferación global de normas CFC, y que la aplicación de estos regímenes responde a los intereses generales de la propia OCDE. Sin embargo, no solo varios países —como Uruguay y Chile¹⁵— han optado por incorporar expresamente ese criterio en los convenios que han suscrito, sino que también existen tribunales que han considerado que dicha interpretación es incorrecta.

Por ejemplo, *“la Corte Suprema de Suecia resolvió el conflicto entre las normas CFC y el convenio para evitar la doble imposición de la OCDE aplicando el principio de lex posterior derogat legi priori, que establece que la ley posterior prevalece sobre la anterior. Esto es posible en Suecia porque, constitucionalmente, es un Estado dualista. Las normas CFC suecas fueron establecidas con posterioridad a la firma del convenio de doble imposición.”*¹⁶

En un régimen como el ecuatoriano, donde la prevalencia de los CDI está definida en la Constitución, donde la “participación efectiva” del residente en una CFC no está claramente definida y se fija en un umbral del 25%, resulta difícil sostener que la presunción legal contenida en el régimen CFC —según la cual la utilidad de la CFC se atribuye directamente a la persona natural— pueda prevalecer sobre lo dispuesto en un CDI que asigna exclusivamente al país de residencia de la CFC la potestad para gravar dicha utilidad.

¹⁵ Convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Uruguay y Chile, publicado en el Diario Oficial de la República de Chile el 24 de enero de 2019, apartado 2 del artículo 1, énfasis añadido: “2. Para fines de este Convenio, la renta obtenida por o a través de una entidad o acuerdo que es tratado de forma total o parcial como fiscalmente transparente de acuerdo a la legislación de cualquiera de los Estados Contratantes, será considerada como obtenida por un residente de un Estado Contratante pero sólo en la medida en que la renta sea tratada por la legislación tributaria de tal Estado Contratante como la renta de un residente. En ningún caso las disposiciones de este Convenio se interpretarán en el sentido de restringir el derecho de un Estado Contratante para someter a imposición a los residentes de ese Estado Contratante...”

¹⁶ Charles Edward Andrew Lincoln. Are International Tax Treaties Compatible with Controlled Foreign Corporation (CFC) Rules? A Technical and a Political History Approach for a Normative Result (2018). Pp. 16.



CONCLUSIÓN

En la práctica, la aplicación del régimen CFC ecuatoriano a sociedades constituidas en países con los que Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CDI), y que asigna de forma exclusiva la potestad tributaria al Estado de residencia de la sociedad, resultaría contraria a los preceptos del tratado aplicable, salvo que dicho CDI contenga una cláusula expresa que habilite la aplicación de normas CFC, lo cual no ocurre en los convenios actualmente vigentes suscritos por Ecuador. Por tanto, en la mayoría de los casos, la aplicación del régimen CFC a compañías domiciliadas en jurisdicciones con las que existe un CDI podría ser jurídicamente impugnabile, por contradecir la asignación de potestades tributarias establecida en el tratado.

Frente a este complejo escenario, corresponde al Estado ecuatoriano adoptar una estrategia similar a la seguida por otras jurisdicciones: renegociar o modificar sus CDI para incorporar cláusulas que reconozcan expresamente la compatibilidad de las normas CFC con los compromisos internacionales asumidos. Esta vía permitiría armonizar la necesidad de combatir la elusión fiscal internacional con la obligación de respetar los derechos de los contribuyentes y la jerarquía normativa de los tratados internacionales.

En ausencia de tales reformas, Ecuador se enfrentará a una disyuntiva: o respeta sus compromisos internacionales y limita la aplicación del régimen CFC, o aplica dicho régimen en contravención de los CDI, con el consiguiente riesgo de litigios y pérdida de seguridad jurídica. Un ejemplo de que ambos objetivos pueden conciliarse es el convenio suscrito entre Perú y Brasil, que incorpora expresamente una cláusula que permite la aplicación de normas CFC sin vulnerar el tratado.

BIBLIOGRAFÍA

Anderson, Sara. "CFC rules and double tax treaties". Jönköping University (2006).	Banco Central del Ecuador. "Memoria institucional del Banco Central del Ecuador del año 1999, Capítulo V: Evolución del Sistema Financiero". Memoria Anual 1999 Banco Central del Ecuador. 1999, fecha de acceso 26 de mayo de 2025. https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Catalogo/Memoria/1999/cap5.PDF
Borderas, Ester, y Moles, Pere. "Principios de Derecho Tributario Internacional." Derecho Tributario Internacional, 1ra ed. Vol. 1. Barcelona: Editorial El Fisco, 2008, fecha de acceso 21 de mayo de 2025. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DIInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf .	Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.
Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.	Decisión del Acuerdo de Cartagena 578 – Régimen para evitar la doble tributación Andina. Registro Oficial Suplemento No. 457 de 09 de noviembre de 2004.
Kuźniacki, Błażej, Tax Treaty Interpretation by Supreme Courts: Case Study of CFC Rules, Revista Direito Tributario Internacinal Atual (2017).	Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo. Registro Oficial Suplemento No. 461 de 20 de diciembre de 2023.	Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca. "Boletín de cifras de inversiones I-III Trimestre 2023". <i>Ministerio de Producción, Comercio Exterior, Inversiones y Pesca</i> . 01 de febrero de 2024, fecha de acceso 26 de mayo de 2025. https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/2024/02/BOLETIN-DE-CIFRAS-DE-INVERSIONES-I-III-TRIMESTRE-2023.pdf

Retroactividad de Normas Tributarias Favorables: Análisis Jurídico del Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno

Gianella Gallegos Santos*



RESUMEN

En este artículo se examinan los límites al principio de irretroactividad en materia tributaria, centrándose en el incremento de la tarifa del impuesto a la renta para sociedades con accionistas en paraísos fiscales. Se analiza la naturaleza sancionadora de este incremento y el impacto de la reforma de 2018, la cual restringió su aplicación. El estudio aborda los principios constitucionales de favorabilidad y pro homine, así como la excepción a la irretroactividad cuando la reforma es favorable al contribuyente. A través de un análisis doctrinario, jurisprudencial y comparado, se concluye que la reforma de 2018 debe aplicarse retroactivamente, permitiendo a los contribuyentes beneficiarse de la norma más benigna, en resguardo de sus derechos fundamentales

* Abogada, LLM en Estudios Legales Avanzados y Master en Análisis Económico del Derecho, Directora de Impuestos de Pérez, Bustamante & Ponce PBP, Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

En un Estado constitucional de derechos y justicia, el Derecho Tributario trasciende su rol de mero instrumento técnico de recaudación. Representa una expresión del poder estatal que incide directamente en los derechos y libertades de los contribuyentes, por lo que debe someterse a límites jurídicos claros y al respeto de los principios constitucionales.

Uno de estos principios es el de irretroactividad de la ley, consagrado en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución, que establece que “nadie podrá ser juzgado ni sancionado por actos u omisiones que, al momento de cometerse, no estén tipificados en la ley como infracciones penales, administrativas o de otra naturaleza”.

Aunque es esencial para la seguridad jurídica, este principio admite matices en el derecho público, donde ciertas reformas legales pueden generar efectos económicos significativos.

En este contexto, el presente trabajo analiza la aplicación del principio de irretroactividad y su excepción por favorabilidad en relación con el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), reformado el 21 de agosto de 2018 mediante la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, atracción de inversiones, generación de empleo, y estabilidad y equilibrio fiscal (LFP). Dicha reforma limitó la aplicación de una tarifa incrementada del impuesto a la renta a los casos en que el beneficiario efectivo resida en Ecuador, eliminando la sanción automática por tener accionistas en paraísos fiscales.

Esta reforma plantea interrogantes sobre la aplicabilidad retroactiva de una norma más favorable al contribuyente. Por ello, el presente trabajo se propone examinar esta cuestión desde una perspectiva jurídico-constitucional, a la luz de los principios de favorabilidad, pro homine y legalidad sancionadora, en el marco de un enfoque garantista del Derecho Tributario.



Palabras clave:

Irretroactividad	Principio de Favorabilidad	Sanción Administrativa
Impuesto a la Renta	Seguridad Jurídica	



1. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y SU PROYECCIÓN GARANTISTA

El Derecho Tributario es una herramienta indispensable para el financiamiento del Estado y la realización de sus fines, pero su ejercicio se estructura sobre principios que constriñen al poder estatal en garantía de las libertades individuales del contribuyente. Destacan la legalidad, que exige que todo tributo tenga sustento en una ley formal¹; la generalidad, que garantiza un trato igualitario, la capacidad contributiva, que impone una carga proporcional según las condiciones económicas del contribuyente²; y, la irretroactividad, que conforme lo conceptualiza el artículo 311 del Código Tributario, trata de que “las normas punitivas solo rijan para el futuro” de tal forma que se pueda precautelar el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente establecido en nuestra norma suprema³.

1.1. RETROACTIVIDAD BENIGNA: PRINCIPIOS PRO HOMINE Y DE FAVORABILIDAD

El principio de irretroactividad de la ley, aunque esencial para la seguridad jurídica, no es absoluto. En el ámbito tributario, debe interpretarse en armonía con otros principios de jerarquía constitucional e internacional, como el de favorabilidad y el pro homine, tradicionalmente vinculados al Derecho Penal, pero cada vez más relevantes frente a normas sancionadoras en materia fiscal.

Desde una perspectiva garantista, ambos principios permiten aplicar retroactivamente disposiciones más benignas, como aquellas que suprimen infracciones, reducen sanciones o acortan plazos de prescripción, reconociendo que el Derecho Tributario incide directamente en derechos fundamentales.

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 11, numeral 5, consagra el principio pro homine como uno de los axiomas fundamentales del sistema jurídico. Este principio obliga a que, ante la existencia de varias normas o interpretaciones posibles, se adopte aquella que más favorezca la efectiva vigencia de los derechos.

Asimismo, el artículo 76, numeral 5, de la Constitución recoge el principio de favorabilidad, según el cual, en caso de conflicto entre normas sancionadoras —o ante la existencia de una posterior más benigna— debe aplicarse aquella que resulte menos rigurosa para el destinatario de la sanción. Tanto este principio como el pro homine responden a una misma lógica: proteger al individuo frente al poder punitivo del Estado, mediante la aplicación de normas que garanticen el pleno ejercicio de sus derechos.

¹ José Vicente Troya, *Lecciones de Derecho Tributario: con las últimas reformas*. Ediciones, Fausto Reinoso, Quito, 2015, página 34 y 35.

² *Ibidem*, páginas 30 y 31.

³ El derecho a la seguridad jurídica ha sido definido por la Corte Constitucional como el derecho a contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que permita a la persona tener una noción razonable de las reglas del juego que le serán aplicadas. Estas reglas deben ser estrictamente obedecidas por los poderes públicos para brindar certeza al individuo de que su situación jurídica solo podrá modificarse por una autoridad competente a través de procedimientos regulares, previamente establecidos para evitar la arbitrariedad. Sentencia No.1127-16-EP/21, Corte Constitucional del Ecuador, 23 de junio 2021, párrafo 21.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador ha sido enfática al señalar que la aplicación de estos principios no se limita al ámbito penal, sino que se extiende también al ámbito administrativo y tributario, especialmente en lo que respecta a la imposición de sanciones.

La Corte ha sostenido que, cuando existen dos normas aplicables a una misma situación o dos interpretaciones posibles, debe preferirse aquella que implique una consecuencia menos gravosa para el contribuyente⁴. Esta postura es coherente con una visión contemporánea del Derecho, en la que los principios no se subordinan a las reglas, sino que orientan y estructuran todo el sistema jurídico.

1.2. IRRETROACTIVIDAD Y EXCEPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Como regla general, las normas tributarias sólo rigen hacia el futuro. Sin embargo, este principio admite una excepción fundamental: las disposiciones que suprimen infracciones, imponen sanciones más benignas o reducen los plazos de prescripción, deben aplicarse retroactivamente en beneficio del contribuyente, incluso si existe una sentencia condenatoria aún no ejecutoriada.

Este punto de inflexión revela una interesante dinámica entre los principios de irretroactividad y favorabilidad, que, lejos de estar contrapuestos, mantienen una relación de complementariedad en determinadas situaciones jurídicas⁵. Mientras el primero protege la seguridad jurídica frente a cambios legislativos sorpresivos o regresivos, el segundo legitima la aplicación retroactiva cuando el cambio legal no solo no perjudica al contribuyente, sino que le beneficia objetivamente. Así, se configura una excepción coherente con el paradigma de justicia material, donde lo decisivo no es la temporalidad formal de la norma, sino su impacto en los derechos del individuo.

La doctrina ha apoyado esta interpretación al señalar que la retroactividad favorable no vulnera la seguridad jurídica, sino que responde a la idea de protección de la confianza legítima frente al Estado. En estos casos, el legislador ejerce su potestad de reordenar las consecuencias jurídicas de manera que el contribuyente se sitúe en una posición más justa⁶. Esta excepción encuentra respaldo también en el artículo 300 de la Constitución, que impone al sistema tributario principios como la equidad, progresividad, eficiencia e irretroactividad, pero que deben ser leídos juntamente con la plena vigencia y ejercicio de los derechos fundamentales.

El Código Tributario, en su artículo 3, también establece que no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio del contribuyente, reafirmando así que

⁴ Sentencia 1151-19-EP/23, Corte Constitucional del Ecuador, 20 de diciembre 2023, párrafos 28 y 29.

⁵ Riccardo Guastini, "Antinomias y Lagunas", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana* 29 (1999), 437- 450.

⁶ A Marcos, O derecho dos contribuintes a segurança jurídica. Citado por César García en *Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español, Tratado de Derecho Tributario* (Lima: Ediciones Palestra, 2003) 454.



la única retroactividad admisible es aquella que constituye al sujeto pasivo en una posición más beneficiosa frente a la administración. En este sentido, el principio de favorabilidad actúa como una válvula de escape frente a la rigidez del tiempo legal, permitiendo la aplicación de normas más laxas, incluso en situaciones jurídicas aparentemente consolidadas. La Corte Constitucional ha reconocido expresamente esta lógica, al afirmar que la favorabilidad es una garantía esencial del debido proceso, cuya aplicación no puede ser desconocida en ningún contexto⁷.

Los principios de favorabilidad y pro homine constituyen verdaderos pilares del constitucionalismo garantista ecuatoriano, y su relevancia se intensifica en el ámbito tributario. Lejos de contradecir la irretroactividad, la excepción favorable interactúa con ella y la complementa, en una lectura integradora que prioriza la justicia –y el beneficio al contribuyente– sobre la forma. Aplicar normas más benignas con efectos retroactivos no sólo es compatible con la seguridad jurídica, sino que la fortalece, al robustecer la confianza del contribuyente en un sistema que actúa con proporcionalidad, racionalidad y respeto a los derechos.

2. LA REFORMA DE 2018 Y EL CAMBIO DE PARADIGMA JURÍDICO

Un aspecto que amerita el análisis concreto de la irretroactividad en la legislación tributaria es el tratamiento jurídico que amerita el incremento de la tarifa del impuesto a la renta aplicable a las sociedades con accionistas domiciliados en paraísos fiscales. Este mecanismo, previsto en el artículo 37 de la LRTI y reformado en el 2014 a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal,⁸ introdujo una medida que, aunque revestida de norma técnica, tiene una clara naturaleza punitiva: un incremento de tres puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto a la renta ante la presencia de accionistas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición.

La exposición de motivos y los debates legislativos dejaron patente que el incremento tarifario perseguía un objetivo disuasivo y punitivo, dirigido a castigar estructuras societarias consideradas perjudiciales para la base tributaria nacional.

El legislador partió de la presunción de que la presencia de accionistas domiciliados en paraísos fiscales equivalía a una manifestación de voluntad para erosionar la base imponible y trasladar beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación, lo cual atentaba contra el interés fiscal del Estado y la equidad tributaria⁹.

⁷ Sentencia 2344-19-EP/20 Corte Constitucional, 24 de junio de 2022, párr. 22.

⁸ Publicada en el Suplemento del Registro Oficial 405 de 29 de diciembre del 2014.

⁹ En la exposición de motivos del Proyecto de Ley, presentado el 28 de noviembre de 2014, se expuso que su finalidad era robustecer al sistema normativo para prevenir y evitar la elusión y evasión fiscal: “Con el objeto de aplicar los principios tributarios es fundamental identificar y derribar escudos fiscales de los que se valen ciertos contribuyentes para aumentar sus costos y disminuir sus ingresos mediante la erosión de la base imponible en perjuicio de las arcas fiscales y la libre competencia, retardando el progreso del país, tal es el caso de los ingresos por la enajenación ocasional de acciones, que inexplicablemente han estado exonerados del impuesto a la renta desde antaño. Este proyecto, en definitiva, pretende incluir mecanismos que prevengan y eviten la elusión y evasión fiscal”.

2.1. CONTENIDO DE LA REFORMA DEL AÑO 2018

Esta disposición fue reformada por tercera ocasión en el año 2018¹⁰, a través de la LOFP. La reforma limitó la aplicación del incremento tarifario del impuesto a la renta, disponiendo que solo procedía cuando el beneficiario efectivo del accionista en paraísos fiscales fuera residente fiscal en Ecuador. Es decir, la sola presencia de accionistas en paraísos fiscales dejó de ser suficiente, exigiéndose una conexión concreta con el sistema fiscal ecuatoriano.

Art. 37 de la LRTI	Art. 35 numeral 6 de la LOFP (publicada el 21 de agosto del 2018)
Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% sobre la proporción de base imponible que corresponda a la participación directa o indirecta de socios, accionistas, partícipes, beneficiarios o similares, que sean residentes o se encuentren establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, según corresponda con la naturaleza de la sociedad. Si dicha participación excede del 50%, la tarifa del 25% será aplicable a toda la base imponible.	Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en el país, aplicarán la tarifa del 25% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será la correspondiente a sociedades más tres (3) puntos porcentuales cuando: [...] b) Dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos representativos de capital, exista un titular residente, establecido o amparado en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y el beneficiario efectivo es residente fiscal del Ecuador.

Esta reforma legislativa introdujo una modificación sustancial en el presupuesto previsto para el incremento de la tarifa. Previamente, el legislador había adoptado una presunción generalizada de reproche, según la cual cualquier relación societaria con paraísos fiscales se consideraba indicativa de prácticas elusivas y, por ende, merecedora de castigo. La reforma reconoció, sin embargo, que no toda inversión extranjera con origen en jurisdicciones de baja imposición debe considerarse ilegítima o lesiva para la recaudación fiscal. Sancionar indiscriminadamente tales estructuras no solo afectaría la seguridad jurídica, sino también la inversión extranjera.

De este modo, la reforma intentó diferenciar dos realidades jurídicas: por un lado, a los residentes ecuatorianos que, simulando residencias fiscales en el extranjero, buscaban ocultar ingresos y evadir tributos; y por otro, a inversionistas extranjeros legítimamente domiciliados en paraísos fiscales, quienes no necesariamente incurrían en conductas ilícitas o elusivas. Solo los primeros, por la presunción de una conducta ilícita o fraudulenta, se volvieron objeto del incremento de la tarifa.

¹⁰ Antes del cambio normativo del 2018, el Art. 37 fue reformado en el 2017 por la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera publicada en Suplemento del Registro Oficial 150 de 29 de diciembre del 2017.



Este cambio en el presupuesto de hecho que justifica la sanción constituye una admisión del legislador respecto a la desproporción de la norma original. Si la mera existencia de accionistas en paraísos fiscales ya no amerita el incremento salvo que exista una conexión directa con un beneficiario efectivo residente en Ecuador, entonces el juicio de antijuridicidad y la gravedad atribuida a la conducta anterior se modifican sustancialmente.

La conducta que antes merecía sanción ahora, salvo un requisito adicional, carece de reproche jurídico. Este reconocimiento transforma radicalmente el análisis sobre la legitimidad y alcance del incremento, por lo que, ahora, sin perjuicio de que el hecho presuntamente generador de la conducta se hubiera realizado posterior a la reforma, tendría que analizarse bajo la inclusión de este nuevo requisito que, de no configurarse, no constituiría un hecho sancionable.

3. NATURALEZA SANCIONADORA DEL INCREMENTO TARIFARIO Y SU IMPACTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Las sanciones tributarias tradicionales comprenden multas u otras penas (como clausuras o decomisos) impuestas por infracciones formales o materiales. Sin embargo, también existen medidas de carácter híbrido —como recargos, intereses punitivos o la pérdida de beneficios fiscales— que, aunque no se presentan formalmente como sanciones¹¹, cumplen una función punitiva o disuasoria frente a ciertas conductas¹².

El incremento de la tarifa del impuesto a la renta contemplado en el artículo 37 de la LRTI, si bien no está formulado expresamente como una sanción, sí produce un efecto jurídico-económico punitivo. Implica un perjuicio patrimonial derivado de una conducta que el legislador considera indeseable: la opacidad o el riesgo de elusión fiscal asociados a estructuras societarias con accionistas en paraísos fiscales.

La doctrina ha señalado que el derecho tributario sancionador no abarca únicamente las sanciones típicas, expresamente previstas como tales, sino también otras medidas de carácter sustantivo que operan como verdaderos castigos encubiertos¹³, que, aunque presentadas bajo apariencia normativa neutral, cumplen funciones preventivo-disuasorias.

Esta perspectiva es compartida por Soto, quien sostiene que la actividad sancionadora se justifica por su capacidad para generar efectos preventivos¹⁴. Letelier y Parejo, por su parte, destacan que la potestad sancionadora tiene un fin eminentemente preventivo, orientado a

¹¹ Carlos E. Alchourrón y Eugenio Bulygin. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas, (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987), 176.

¹² Riccardo Guastini, La Sintaxis del Derecho, (Madrid: Marcial Pons, 2016), 68.

¹³ Alejandro Altamirano, "Sanciones anómalas en el derecho tributario argentino", en Derecho tributario, t. XVI, pág. 10.

¹⁴ Pablo Soto Delgado, "Determinación de sanciones administrativas: disuasión óptima y confinamiento de la discrecionalidad del regulador ambiental", Couso, Javier (Ed.), Anuario de Derecho Público (2016), 374-407.

generar estándares de comportamiento coercibles y ejecutables. Las sanciones no buscan la retribución, sino proporcionar razones para una conducta futura conforme a los deberes establecidos por la administración¹⁵.

En este contexto, la mera tenencia de accionistas domiciliados en jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales no constituye una infracción formalmente tipificada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, dado que no representa un incumplimiento de deberes formales ni materiales atribuibles al contribuyente. No obstante, el legislador ha tratado dicha situación como si se tratara de una conducta reprochable, al establecer una tarifa impositiva agravada frente a una estructura que desea desalentar.

El mensaje normativo resulta inequívoco: las sociedades con accionistas en paraísos fiscales son objeto de una mayor carga tributaria como consecuencia de esa sola circunstancia. Esta consecuencia jurídica adversa revela un propósito claramente punitivo y disuasorio que excede los fines tradicionales del tributo como instrumento de recaudación, desdibujando así los límites entre potestad tributaria y potestad sancionadora.

En el ámbito doctrinal comparado, especialmente en Latinoamérica, se ha desarrollado el concepto de sanciones encubiertas, virtuales, impropias o atípicas. Autores argentinos como Altamirano, Oaklander y Litvak describen cómo determinadas medidas en el régimen fiscal, sin ostentar el rótulo de sanción, operan con efectos represivos. Por ejemplo, la pérdida de deducciones o incentivos fiscales por incumplimientos formales, negación de certificados de cumplimiento (que impide contratar con el Estado), incrementos a la base imponible, entre otros, constituyendo verdaderos castigos de carácter sustantivo [Oaklander et al., 1997]¹⁶.

La doctrina española también ha identificado estas figuras como sanciones impropias, caracterizadas por la imposición de efectos patrimoniales adversos a partir de situaciones consideradas fiscalmente indeseables¹⁷.

En efecto, estas sanciones se presentan bajo el ropaje de figuras fiscales ordinarias, pero su esencia es sancionatoria. Como afirma la doctrina, no es la forma jurídica lo determinante, sino el efecto jurídico real y su finalidad. Si el contribuyente termina en una situación jurídica desventajosa por haber incurrido en una conducta reprochada por la administración, nos hallamos frente a una verdadera sanción, aunque no se la califique expresamente como tal¹⁸.

¹⁵ Raúl Letelier, "El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas". Revista de Derecho (Valdivia) 31(1), 209-229. En el mismo sentido: Luciano Parejo, "Algunas reflexiones sobre la necesidad de la depuración del status de la sanción administrativa", Revista General de Derecho Administrativo Vol. 36, 2014, 4.

¹⁶ Juan Oaklander et al., "Las sanciones tributarias virtuales", XXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata (1997).

¹⁷ José Andrés Sánchez Pedroche, "Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario", comunicación presentada en el Primer Seminario Hispano Argentino sobre Ilícitos Tributarios organizado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y la Universidad Internacional de Andalucía en Buenos Aires, Argentina, agosto de 1997.

¹⁸ José Litvak, et al., Sanciones encubiertas en el derecho tributario (Buenos Aires: La Ley, 2003).



De hecho, el Tribunal Constitucional Español señaló que para determinar el carácter sancionador de una medida no basta con acudir al *nomen iuris* empleado por la ley ni a la clara voluntad del legislador de excluirla del ámbito sancionador. Tampoco es suficiente por sí solo que la medida se imponga *tras* el incumplimiento de obligaciones tributarias o que suponga una restricción de derechos del contribuyente. El factor decisivo es la función perseguida: si la finalidad de la medida es, además de otros posibles objetivos, castigar o disuadir al infractor, nos encontramos ante un verdadero acto sancionador¹⁹.

Desde un enfoque teleológico²⁰, el incremento de tres puntos porcentuales respondía a fines disuasorios propios del *ius puniendi*, más que a una finalidad meramente recaudatoria. Su objetivo era reprobar la tenencia de accionistas en paraísos fiscales, conducta que el legislador consideraba lesiva hasta el 21 de agosto de 2018. Con la expedición de la LOFP, se reconsideró tal valoración, restringiendo la sanción solo a casos con beneficiarios efectivos residentes en Ecuador.

Por tanto, el alza tarifaria puede entenderse como una sanción material, aunque no exista una infracción formal típica, en la medida en que se dirige contra comportamientos antijurídicos con propósito punitivo. Negarlo supondría ignorar su verdadera naturaleza y permitir el ejercicio del poder sancionador sin respetar las garantías del debido proceso.

4. IMPLICACIONES PRÁCTICAS

Negar la aplicación retroactiva de la norma más favorable implicaría perpetuar una sanción que carece de sustento jurídico legítimo, vulnerando principios de proporcionalidad, justicia y equidad. En un Estado constitucional de derechos, estas garantías no son meras aspiraciones doctrinarias, sino obligaciones concretas para el legislador y la administración pública.

Cuando una conducta previamente considerada reprochable pierde tal carácter conforme a una nueva normativa, no puede válidamente ser objeto de sanción, ni siquiera con fundamento en disposiciones anteriores. Aceptar lo contrario implicaría legitimar la imposición de sanciones por hechos que el ordenamiento jurídico vigente ya no califica como ilícitos, lo que supone una vulneración directa del principio de legalidad y de la garantía constitucional de seguridad jurídica.

El principio de favorabilidad actúa como un mecanismo de corrección frente a excesos normativos previos, garantizando que el derecho sancionador, incluyendo el tributario, se ejerza conforme a los estándares constitucionales. En el caso específico del incremento tarifario del impuesto a la renta, la reforma de 2018 no solo delimitó de manera más precisa y justa su ámbito de aplicación, sino que también evidenció que su formulación previa era

¹⁹ Sentencia SSTC 164/1995, Tribunal Constitucional de España, 13 de noviembre de 1995. Sentencia SSTC 276/2000, Tribunal Constitucional de España, 16 de noviembre del 2000.

²⁰ Riccardo Guastini, Interpretar y Argumentar: Nueva Edición Aumentada (España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2018) 332.

desproporcionada y, en consecuencia, la aplicación retroactiva de esta nueva regulación no es solo jurídicamente posible, sino constitucionalmente imperativa.

El caso del artículo 37 de la LRTI constituye un ejemplo paradigmático de cómo una lectura garantista de la Constitución y del Derecho Internacional de los derechos humanos debe operar como límite frente al uso punitivo del poder tributario. La aplicación retroactiva de la norma más favorable no solo protege al contribuyente en situaciones pasadas, sino que proyecta una barrera constitucional frente a excesos futuros. El principio de favorabilidad emerge como una herramienta indispensable para consolidar un sistema tributario justo y coherente.

Este enfoque ha sido respaldado por la Corte Constitucional donde reafirma que el principio de favorabilidad aplica también en materia tributaria sancionadora, y que su aplicación retroactiva constituye una exigencia derivada del debido proceso y la seguridad jurídica²¹.

CONCLUSIÓN

De lo expuesto se desprende que el incremento de la tarifa del impuesto a la renta para sociedades con accionistas en paraísos fiscales, previsto en el artículo 37 de la LRTI, posee una naturaleza intrínsecamente sancionadora y no meramente recaudatoria. Como se ha señalado, ello se funda en su finalidad disuasoria y punitiva frente a conductas que el legislador consideraba reprochables.

La reforma introducida por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo en 2018 limitó la aplicación de dicha tarifa agravada a los casos en que el beneficiario efectivo sea residente fiscal en Ecuador. De este modo, se dejó de gravar de forma generalizada a las sociedades con accionistas en paraísos fiscales, concentrando la medida en estructuras de elusión utilizadas por residentes ecuatorianos. Esta modificación constituye una norma más favorable para los inversionistas extranjeros.

Dado que los principios constitucionales de irretroactividad de la ley, favorabilidad y pro homine son plenamente aplicables al derecho tributario sancionador, la reforma de 2018 al artículo 37 de la LRTI debe aplicarse retroactivamente a situaciones ocurridas con anterioridad a su vigencia, incluido el propio ejercicio fiscal 2018. En consecuencia, los contribuyentes que, bajo la norma anterior, se encontraban sujetos a una tarifa agravada, deben beneficiarse de la aplicación retroactiva de la nueva disposición, siempre que acrediten la ausencia de un beneficiario efectivo con residencia fiscal en el Ecuador.

²¹ Sentencia 1151-19-EP/23, Corte Constitucional del Ecuador, 20 de diciembre 2023, párrafos 28 y 29.



BIBLIOGRAFÍA

Alchourrón, Carlos E y Bulygin, Eugenio. <i>Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas</i> , (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987), 176.	Alejandro C. Altamirano, "Sanciones anómalas en el derecho tributario argentino", <i>Derecho Tributario</i> Vol 16 (1998), 10.
Guastini, Riccardo. "Antinomias y Lagunas", <i>Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana</i> 29 (1999), 437- 450.	Guastini, Riccardo. <i>Interpretar y Argumentar: Nueva Edición Aumentada</i> (España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2018) 332.
Guastini, Riccardo. <i>La Sintaxis del Derecho</i> , (Madrid: Marcial Pons, 2016), 68.	José Litvak, et al., <i>Sanciones encubiertas en el derecho tributario</i> (Buenos Aires: La Ley, 2003).
Juan Oaklander et al., "Las sanciones tributarias virtuales", <i>XXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata</i> (1997).	Letelier, Raúl. "El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas". <i>Revista de Derecho (Valdivia)</i> 31(1), 209-229. En el mismo sentido: Luciano Parejo, "Algunas reflexiones sobre la necesidad de la depuración del status de la sanción administrativa", <i>Revista General de Derecho Administrativo</i> Vol. 36, 2014, 4.
Marcos, A. <i>O direito dos contribuintes a segurança jurídica</i> . Citado por César García en <i>Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español, Tratado de Derecho Tributario</i> (Lima: Ediciones Palestra, 2003) 454.	Sánchez Pedroche, José Andrés. "Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario", comunicación presentada en el Primer Seminario Hispano Argentino sobre Ilícitos Tributarios organizado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y la Universidad Internacional de Andalucía en Buenos Aires, Argentina, agosto de 1997.

Sentencia SSTC 164/1995, Tribunal Constitucional de España, 13 de noviembre de 1995. Sentencia SSTC 276/2000, Tribunal Constitucional de España, 16 de noviembre del 2000.	Sentencia 10-16-CN/19, Corte Constitucional del Ecuador, 28 agosto 2019.
Sentencia 127-16-EP/21, Corte Constitucional del Ecuador, 23 de junio 2021.	Sentencia 1151-19-EP/23 Corte Constitucional del Ecuador, 20 de diciembre 2023.
Soto Delgado, Pablo. "Determinación de sanciones administrativas: disuasión óptima y confinamiento de la discrecionalidad del regulador ambiental", <i>Couso, Javier (Ed.), Anuario de Derecho Público</i> [2016], 374-407.	Troya, José Vicente, "Lecciones de Derecho Tributario: con las últimas reformas", [2015], 30-35.

Aplicación de la Inteligencia Artificial en los Procesos Administrativos y Judiciales Tributarios: Beneficios Potenciales y Consideraciones Críticas en el Contexto Latinoamericano

Elizabeth Grijalva Yerovi*



RESUMEN

En la Región Latinoamérica y en el mundo la Inteligencia Artificial representa una tendencia que impacta en diversos campos y el ámbito de la tributación no es una excepción. Estos sistemas avanzados permiten procesar grandes volúmenes de datos, facilitando la detección de riesgos de incumplimiento por el contribuyente; así como, perfeccionar los procesos de control y auditoría.

En el contexto del ámbito judicial, se observan significativas innovaciones, que se manifiestan a través de sistemas para gestión de procesos judiciales, audiencias asincrónicas, e incluso sistemas dedicados al análisis de doctrina y jurisprudencia, lo cual dota al juez de un sustento robusto para la sentencia. En el mismo sentido, la IA puede servir como apoyo en las decisiones judiciales, brindando perspectivas adicionales y mejorando la consistencia en los fallos.

En función a lo expuesto, se abre un debate sustancial en torno a la aplicación de la tecnología en los procesos administrativos y judiciales tributarios. Este estudio abordará las oportunidades y desafíos inherentes a su implementación.

* Abogada, magíster en Derecho Tributario, Directora Legal de PwC Ecuador, Quito.



INTRODUCCIÓN

El escrutinio de la IA en los procesos tributarios administrativos y judiciales en Latinoamérica, adquieren relevancia en una era en donde su aplicación resulta ser obligatoria. Los recientes avances tecnológicos han transformado radicalmente la dinámica interactiva entre las autoridades, los operadores de justicia, los contribuyentes, los profesionales del derecho y usuarios en general, propiciando modelos inteligentes capaces de discernir problemáticas complejas.

El propósito central del presente artículo es dilucidar las ventajas derivadas de potenciar los sistemas de IA en los procesos tributarios, con el fin de automatizar el procesamiento de información. No obstante, esta evolución también plantea desafíos considerables entre los que se destacan: carencia de un marco jurídico de control, preocupaciones sobre privacidad y seguridad información, la aparición de sesgos, dilemas éticos y la erosión de la confianza social.

El análisis se centrará en la repercusión práctica de dichas herramientas en la optimización de los recursos disponibles, así como la identificación de las problemáticas surgidas que demanda una pronta erradicación. Para llevar a cabo la investigación, es imperativo examinar otras jurisdicciones de Latinoamérica.

A modo de cierre, se presentarán reflexiones finales pertinentes respecto a la integración ineludible de la inteligencia artificial en estos procesos.



Palabras clave:

Inteligencia Artificial (IA)

Administración Tributaria 3.0

Automatización



1. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y JUDICIAL

Las administraciones tributarias manifiestan un reconocimiento creciente respecto a la imperiosa necesidad de emplear la inteligencia artificial en sus procesos operativos. Por ende, en el transcurso de los últimos años se han destinado recursos financieros hacia la consecución de este objetivo estratégico.

En concordancia con lo indicado y según el informe “Tax Administration 2023”, publicado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), el 27 de septiembre del 2023, establece que:

Más del 80 % de las administraciones tributarias informan que están utilizando o implementando técnicas de vanguardia para explotar datos de forma que se reduzca la intervención humana. Aunque todavía se encuentran en una etapa temprana, la inteligencia artificial y el aprendizaje automático ya están generando eficiencias, liberando recursos para destinarlos a otras áreas.¹

Como se puede colegir, la convergencia de estos sistemas propiciará la edificación de plataformas y ecosistemas digitales que robustecerán la operatividad de la administración tributaria. No obstante, esta transformación se desarrollará de manera gradual y su implementación estará intrínsecamente ligada a la influencia de diversos factores, tales como disponibilidad de presupuesto estatal y las coyunturas sociopolíticas y económicas inherentes al país donde se contemple su adopción.

Este cambio paradigmático se denomina “administración tributaria 3.0”, que se basa en la digitalización de los sistemas propios de la administración fiscal con los sistemas automatizados de los contribuyentes. Adicionalmente, la administración tributaria 3.0: “[...] identifica seis componentes esenciales en la transformación digital, identidad digital, puntos de contacto con el contribuyente, gestión de datos y estándares, gestión y aplicación de reglas fiscales, nuevas competencias y marcos de gobernanza”².

En Ecuador, el Servicio de Rentas Internas ha anunciado en los últimos meses la implementación del sistema “ORIÓN”, desarrollado con el apoyo financiero del Banco Internacional de Desarrollo Económico (BID). Sus beneficios cardinales se resumen a continuación:

Modernización del sistema tributario: Integración de tecnologías avanzadas para optimizar la administración y la recaudación de impuestos.

¹ OECD. 2023. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. <https://doi.org/10.1787/900b6382-en>.

² Schpallir, Mónica. 2024. “Revolucionando la tributación.” IBD. Octubre. <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/revolucionando-la-tributacion-la-administracion-tributaria-ya-esta-aqui.pdf>.

Interconexión de información fiscal: Facilita el acceso y el manejo de información tributaria, mejorando la eficiencia operativa.

Control fiscal eficiente: Implementación de herramientas que permitan un control más riguroso y efectivo de las obligaciones tributarias.³

El programa se introduce: “[...] en un momento de repunte económico y fiscal. Durante el primer cuatrimestre de 2025, el SRI reportó una recaudación total de US\$ 7.618 millones, un aumento del 9,1% frente al mismo período de 2024 (US\$ 6.986 millones) [...]”⁴.

Orión pretende revolucionar la dinámica de control y recaudación de tributos; no obstante, su impacto se evidenciará plenamente durante su fase de ejecución.

En la misma línea la administración aduanera, en el mes de mayo del 2025 ha anunciado una nueva plataforma para la gestión de riesgo aduanero que se liga con la inteligencia artificial con la finalidad de identificar riesgos en tiempo real y demás ilícitos aduaneros.⁵

- APLICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

La aplicación de IA a la administración de justicia, en general, se erige como un tema neurálgico, situado en el epicentro del debate jurídico y ético. Si bien plantea complejidades, se requiere de una reflexión exhaustiva, ello no implica la proscripción de su aplicación en el ámbito judicial. Por el contrario, se deben aplicar estrictas directrices y parámetros para su desarrollo, supeditado a revisión humana, a fin de asegurar decisiones imparciales, objetivas, que garanticen los derechos procesales, protejan los derechos humanos y se emitan resoluciones sólidamente fundamentadas en la sana crítica de los juzgadores.

En efecto, se necesita asegurar que los jueces, como administradores de justicia atiendan los principios generales del derecho y del debido proceso y empleen la IA con recursos de apoyo y no sustitución de sus funciones; siendo uno de los puntos esenciales que: “[...] El desarrollo y despliegue de herramientas de IA debe realizarse en un marco socio-técnico, que incluya tecnologías, habilidades humanas, estructuras organizativas y normas, donde los intereses individuales y el bien social sean preservados y mejorados. [...] (Parlamento Europeo, 2020)[...]”⁶.

³ PROSPECTIVA. 2024. Modernización del Sistema Tributario en Ecuador con el Programa ORIÓN. <https://www.prospectiva.com.mx/?p=16319>.

⁴ Vívar, Esteban. 2025. ¡Atención! El nuevo programa Orión del SRI aumentará los controles tributarios con IA. mayo 15. <https://www.forbes.com.ec/today/atencion-nuevo-programa-orion-sri-aumentara-controles-tributarios-ia-n72290>.

⁵ González, Mario. 2025. Palantir, la apuesta tecnológica del Gobierno de Noboa para frenar los delitos aduaneros. mayo 29. <https://www.primicias.ec/politica/control-aduanas-palantir-contrato-daniel-noboa-97317/>.

⁶ Lefevre, Enzo. 2022. "Uso estratégico de datos e inteligencia artificial en la justicia." Policy Brief #6. <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1945/Uso%20estrat%C3%A9gico%20de%20datos%20e%20inteligencia%20artificial%20en%20la%20justicia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.



En el contexto ecuatoriano, si bien existen valiosos avances en la digitalización de la justicia, evidenciados en el sistema E-Satje, los buscadores de sentencias desarrollados por la Corte Nacional de Justicia y la Corte Constitucional, así como la proliferación de audiencias virtuales, entre otros; es necesario que se implementen herramientas que apliquen directamente la inteligencia artificial para disminuir tareas manuales.

2. IMPLEMENTACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y DE JUSTICIA: PERSPECTIVAS COMPARADAS

De conformidad a la 2° edición del Índice Latinoamericano de Inteligencia Artificial (ILIA 2024), organizado por el Centro Nacional de Inteligencia de Chile en colaboración con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) se determinó un índice que evaluó los avances en inteligencia artificial de 19 países de la región en relación con los desarrollos de inteligencia artificial, concluyendo la siguiente puntuación sobre cien: “Chile obtuvo el primer lugar del ranking, con 73,07 puntos, seguido de Brasil (69,30) y Uruguay (64,98). Otros países de la región les siguen en la categoría “adoptantes”. Entre ellos figuran Argentina (55,77), Colombia (52,64) y México (51,40)”⁷.

Dada las circunstancias, se verifica brevemente el desarrollo de inteligencia artificial en algunos de los países aludidos:

- **Chile** ha desarrollado varios programas entre ellos, el chat robot “Sofía”, asistente virtual del Servicio de Impuestos Internos (SII), “cuyo objetivo es responder consultas de las personas respecto a los regímenes tributarios que deben adoptar para pagar sus impuestos y respecto al acceso a la clave tributaria”⁸
- **Brasil** aplica “SISAM”, que “aprende el historial de los formularios presentados y detecta como unos 30 tipos de errores que pueden contener cada una de las declaraciones en cuanto a importaciones y calcula el valor de los ingresos”⁹
- **México** a través del Sistema de Administración Tributaria (SAT) de México y su “Plan Maestro 2024”¹⁰, a criterio de Jorge Bravo “[...] integra por primera vez el uso de inteligencia artificial y *machine learning* (aprendizaje automático) para abordar la evasión

⁷ CEPAL. 2024. Índice Latinoamericano de Inteligencia Artificial (ILIA) mantiene a Chile, Brasil y Uruguay como líderes en la región. septiembre 24. <https://www.cepal.org/es/comunicados/indice-latinoamericano-inteligencia-artificial-ilia-mantiene-chile-brasil-uruguay-como>.

⁸ Facultad y Escuela de Derecho PUCV. 2021. Investigadores del DIA+T son los creadores del nuevo chatbot del Servicio de Impuestos Internos. marzo 12. <https://www.pucv.cl/uuaa/derecho/noticias/investigadores-del-dia-t-son-los-creadores-del-nuevo-chatbot-del>.

⁹ Cozzo, Patricia. 2025. El uso de la inteligencia artificial dentro de la Administración Tributaria. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9947806>.

¹⁰ SAT. 2024. “Atención al contribuyente, recaudación y fiscalización.” Plan Maestro 2024 SAT. Enero. <chrome-extension://efaidnbmninnibpcapjpcglclefindmkaj/https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/883360/PlaMaestro2024.pdf>.

fiscal y mejorar la exactitud en la identificación de contribuyentes denominados de riesgo [...]”¹¹.

En tanto, en lo que respecta a la Administración de Justicia:

- La Corte Suprema de Chile ha informado la actualización de su sistema de jurisprudencia “[...] al cual se le aplicará inteligencia artificial con el objeto de que identifique, analice y clasifique el contenido de las sentencias pronunciadas por el máximo tribunal”¹².
- Por otra parte, en Argentina el sistema PROMETEA, “[...] permitió automatizar más del 57% de las tareas repetitivas que se hacía en la fiscalía con la preparación de dictámenes jurídicos que luego se elevan a los jueces del Tribunal Superior de Justicia”¹³.
- La experiencia de Brasil incluye el desarrollo de varias aplicaciones, siendo la de mayor transcendencia el “Sistema Sócrates”, que efectúa “[...] un examen automatizado del recurso y de la sentencia recurrida, la presentación de referencias legislativas, la enumeración de casos similares y la sugerencia de la decisión” (João Otávio Noronha - Ministro Presidente)¹⁴.

A partir de lo expuesto, se infiere que la digitalización de las administraciones tributarias y administraciones de justicia en América Latina han generado avances sustanciales en la aplicación y desarrollo de inteligencia artificial. En este sentido, su evolución debe orientarse hacia la integración de las mejores prácticas implementadas en diversos países, fortaleciendo la eficiencia operativa.

3. BENEFICIOS POTENCIALES Y CONSIDERACIONES CRÍTICAS

En el presente acápite se abordarán los beneficios, retos y oportunidades de mejora, reconociendo que una fortaleza puede, a su vez, transformarse en una habilidad a potenciar en el uso de la IA.

- **Automatización de control y procesos:** La implementación de inteligencia artificial, según Francisco González Fernández¹⁵, permite que las administraciones tributarias

¹¹ Bravo, Jorge. 2024. SAT, impuestos e Inteligencia Artificial. 07 19. <https://www.eleconomista.com.mx/opinion/SAT-impuestos-e-Inteligencia-Artificial-20240719-0026.html>.

¹² Ossandón, Francisco. 2021. Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias: Oportunidades y Desafíos. <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60703>.

¹³ Estevez, Elsa, Sebastián Linares Lejarraga, and Pablo Fillottrani. 2020. "TRANSFORMANDO LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA CON HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL." PROMETEA. <https://publications.iadb.org/es/publications/spanish/viewer/PROMETEA-Transformando-la-administracion-de-justicia-con-herramientas-de-inteligencia-artificial.pdf>.

¹⁴ RED CHILENA DE INVESTIGADORES EN DERECHO PROCESAL. 2025. "CONFERENCIA: INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y PROCESO CIVIL 1° FORO ANUAL." JUSTICIA ELETRÓNICA. <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcjpcglclefindmkaj/https://redprocesal.cl/wp-content/uploads/2019/08/conferencia-inaugural.-hellman-rf.pdf>.



optimicen procesos clave como la evaluación del riesgo, la detección de patrones de fraude, el fortalecimiento de los controles tributarios mediante análisis en tiempo real y la mejora de la gestión administrativa, especialmente en la resolución de disputas fiscales antes de que alcancen instancias judiciales.

En este sentido, la administración tributaria, mediante el uso de diversas herramientas digitales, puede acceder a información y datos esenciales para ejecutar procesos de control de manera más eficiente. Esto, a su vez, representa una oportunidad para agilizar los procedimientos y maximizar el aprovechamiento de los recursos humanos y el tiempo.

Asimismo, la adopción de sistemas inteligentes en las administraciones tributarias contribuiría a la optimización de la emisión de resoluciones, dado que la automatización facilita la interconexión y el análisis de datos fundamentales. Esto permitiría una evaluación más ágil y precisa por parte del personal encargado.

En el ámbito de la administración de justicia, como se ha abordado previamente, el uso de inteligencia artificial habilita a los administradores judiciales para gestionar causas con herramientas adecuadas para el análisis y toma de decisiones con mayor celeridad.

Finalmente, estas innovaciones proyectan una reducción de los costos operativos y del presupuesto asignado, permitiendo una redistribución más estratégica de los recursos disponibles.

- **Incremento de recaudación y detección de evasión o fraude fiscal:** El uso de la IA en programas para controlar y revisar la contabilidad y estados financieros de los contribuyentes permite determinar prácticas elusivas o evasivas, lo cual a su vez incrementa la recaudación dado que justamente disminuyen la erosión de la base tributaria.

Estudios recientes, efectuados por McKinsey Global Institute "estiman que la inteligencia artificial y otras tecnologías de automatización podrían reducir el fraude fiscal en los Estados Unidos en un 30 % [McKinsey Global Institute, 2019]"¹⁵.

- **Actualización de los marcos jurídicos:** El desarrollo de la IA está ligado a la promulgación de una legislación robusta que asegure la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes. Ello implica además la incorporación de un conjunto de parámetros que permitan la plena alineación de su funcionamiento con la legislación nacional vigente.

¹⁵ González, Francisco. 2024. El impacto de la IA en la tributación: retos y perspectivas a futuro. agosto 02. <https://www.pwc.com/co/es/pwc-insights/impacto-ia-tributacion-retos-perspectivas.html>.

¹⁶ Moreno, John, Juana Campos, Yesica Medina, and Daniel Poloche. 2023. "La inteligencia artificial como herramienta para la detección del fraude fiscal: Caso Colombia." Revista Económica. julio. <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/economica/article/view/1677>.

En este sentido, se “requiere una actualización constante de los marcos regulatorios para garantizar que se mantenga la transparencia y se protejan los derechos de los contribuyentes” (OCDE, 2021)”¹⁷.

La complejidad de este tema se podría manifestar en la incapacidad de la legislación para abarcar los supuestos que emergen ante el vertiginoso avance de la tecnología. Aunque la exhaustividad en la regulación de todos los escenarios es inalcanzable, es primordial emitir normas que consoliden los elementos esenciales, garantizando así la estabilidad y pertinencia del marco jurídico.

Al respecto, Ismael Bravo considera que:

[...] la regulación jurídica de la IA puede establecerse a través de dos modelos. El primero se basa en reglas y técnicas jurídicas generales, que incluyen principios y normas imperativas del Derecho Internacional aplicables a cualquier ámbito. El segundo enfoque propone enmarcar la regulación dentro del desarrollo de normativas existentes, siguiendo el ejemplo de la regulación del ciberespacio, otra tecnología disruptiva relevante.¹⁸

- **El empleo y reconfiguración de roles laborales:** La automatización de los procesos podría conllevar a la supresión de ciertos puestos de trabajo, generando un efecto socioeconómico. Sin embargo, esta eventualidad podría ser mitigada mediante la capacitación del personal en el manejo de las plataformas tecnológicas, de tal forma que la IA complemente y fortalezca empleos.

En consonancia con lo previsto, la habilidades y destrezas de los servidores públicos deberán ir enfocadas hacia el manejo de plataformas tecnológicas. Siendo vital la capacitación en instituciones académicas y en las propias administraciones públicas.

- **Seguridad de la información y privacidad de datos:** La información obtenida a través de herramientas tecnológicas por la autoridad tributaria podría ser susceptible de divulgación o manipulación de servidores públicos con acceso a terceros no autorizados.

Esta circunstancia representa un riesgo latente para la privacidad y la protección de datos, que son una de los puntos más álgidos en las discusiones jurídicas en el uso de IA, por lo que es imperativo que “Las organizaciones deben garantizar no solo la seguridad de sus sistemas, sino también la privacidad y la integridad de los datos de sus clientes y usuarios (Díaz et al., 2018)”¹⁹

¹⁷ Obreque , Roxana, and Paulina Gómez . 2025. APLICACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: TRANSPARENCIA ALGORÍTMICA Y GESTIÓN DE SEGSOS. <https://revista.ceacgr.cl/index.php/revista/article/view/186/548>.<https://revista.ceacgr.cl/index.php/revista/article/view/186/548>

¹⁸ Bravo, Ismel. 2025. Entre algoritmos y justicia: la danza regulatoria de la inteligencia artificial. marzo 20. https://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2542-33712025000100005.

¹⁹ Flores, Pablo , Enrique Zambrano, and Fidel Chiriboga. 2024. SEGURIDAD INFORMÁTICA E INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA. <https://www.journalingeniar.org/index.php/ingeniar/article/view/177/250>.



- **Códigos fuente de los algoritmos:** De acuerdo a lo determinado por Eugenio Arguelles el uso del algoritmo de la IA “[...] puede generar falta de transparencia, ya que en la mayoría de las ocasiones se hacen públicos los programas y aplicaciones que utilizan dichos algoritmos, pero no se hacen públicos los códigos fuentes que le dan sustento”²⁰. Explica el autor que esto genera una dificultad para determinar el funcionamiento objetivo, así como afectaría la confianza pública y transparencia.

La presente dificultad técnica podría ser mitigada mediante la divulgación de la metodología algorítmica, ello facilitaría a los contribuyentes la revisión pertinente y plena de los procesos tributarios.

Adicionalmente, se plantea otro inconveniente relacionado al uso de la IA por parte del contribuyente, el cual ha propiciado sesgos en el análisis de información contable o financiera o en sentencias empleadas en la decisión de un juez. En este contexto, emerge la interrogante sobre responsabilidad ¿Se considera esto un error de buena fe exento de sanciones?. La respuesta debería orientarse a que la responsabilidad del buen uso del sistema es del contribuyente o del juez para la detección de errores u omisiones.

A decir de Matías Pascuali Tello a medida que se toman decisiones a través de IA en tema de impuestos y contabilidad “[...] los resultados inexactos o injustos pueden provocar informes financieros defectuosos, lo que puede llevar a graves consecuencias financieras y legales, y exponer a las empresas a posibles problemas de responsabilidad”²¹. Por tanto, según el autor, se debe necesariamente adoptar medidas de compliance y auditoría que permitan combatirlas.

Además, en casos de índole judicial, es inevitable la revisión del juez sobre las fuentes utilizadas con el objetivo de evitar errores. Este tema ha sido revisado por la Corte Constitucional de Colombia, la cual ha resuelto:

Respecto a la posible vulneración del debido proceso debido al uso de ChatGPT, la Corte concluyó que no existió sustitución del ejercicio de la función jurisdiccional por parte del sistema de IA, ya que el juez había tomado la decisión con anterioridad y solo consultó la IA para obtener respuestas adicionales. Sin embargo, la Corte destacó que, pese haberse garantizado la privacidad de las personas involucradas, ya que no se introdujeron datos personales del menor o de las partes involucradas, en

²⁰ Arguelles, Eugenio. 2025. Beneficios y riesgos del uso de la Inteligencia Artificial en el Servicio de Administración Tributaria de México (SAT). Un análisis desde la perspectiva de investigadores académicos. febrero. <http://www.udgvirtual.udg.mx/paakat/index.php/paakat/article/view/885/html>.

²¹ Pascuali, Matías. 2025. EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y EL PELIGRO DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA POR ALGORITMOS, SITUACIONES PARA EL DEBATE. enero. <chrome-extension://efaidnbmninnibpcajpcgiclfndmkaj/https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/files/2025/03/15-pascuali.pdf>.

todo caso, no se cumplieron completamente los principios de transparencia y responsabilidad en el uso de la IA.²²

Reiterando la posición de la Corte Constitucional colombiana, se considera que la IA es un instrumento para facilitar la toma de decisiones del juez, pero no se convierte en la sustitución del ejercicio del poder jurisdiccional.

- **Brecha digital:** En América Latina tenemos una brecha digital de gran magnitud, ello está corroborado por las cifras difundidas por el Banco Mundial, que datan de “alrededor del 47% de la población tiene acceso a banda ancha fija, en comparación con el 57% en Europa del Este, el 87% en Europa Occidental y el 59% en la región de Asia-Pacífico”.²³

Este tema podría complicar el acceso ante las administraciones tributarias y de justicia en función de los principios de igualdad y equidad.

4. EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA REGULACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

En la actualidad el ordenamiento jurídico ecuatoriano no cuenta con una normativa específica que regule el desarrollo, implementación, responsabilidad, infracciones y sanciones, entre otros temas medulares para el uso de sistemas de IA. Si bien el **Proyecto de Ley Orgánica de Regulación y Promoción de la Inteligencia Artificial en Ecuador** se encuentra en fase de análisis por parte de la Asamblea Nacional, ello no excluye la necesidad de incluir normas especiales.

Por lo que el Código Tributario, como norma rectora de las relaciones jurídico-tributarias entre sujetos activos y los contribuyentes o responsables, debe establecer principios, garantías y obligaciones específicas para el empleo de tecnologías basadas en IA en el ejercicio de sus facultades, especialmente en la fiscalización, resolución y control tributario. Lo anterior es esencial para asegurar el respeto a los derechos de los contribuyentes, la transparencia de los procesos automatizados, así como la responsabilidad institucional.

Por tanto, se propone que el Código Tributario incorpore disposiciones relativas a los siguientes aspectos:

1. Principios para el uso de IA en el ámbito tributario.
2. Reglas que garanticen los derechos y deberes de los contribuyentes, incluyendo protección de datos.
3. Determinación clara de la responsabilidad institucional y técnica.

²² Herrera, Luisa. 2024. Resumen de la Sentencia T-323 de 2024 de la Corte Constitucional de Colombia sobre el uso de IA por jueces de la República. octubre 7. <https://propintel.uexternado.edu.co/resumen-de-la-sentencia-t-323-de-2024-de-la-corte-constitucional-de-colombia-sobre-el-uso-de-ia-por-jueces-de-la-republica/>.

²³ GRUPO BANCO MUNDIAL. 2021. El bajo costo de cerrar la brecha digital en América Latina. agosto 23. <https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2022/01/11/cerrar-brecha-digital-america-latina>.



CONCLUSIÓN

La inteligencia artificial es parte del presente y del futuro. En América Latina, este cambio ha tomado un tiempo considerable dada las condiciones socioeconómicas y políticas que rigen el desarrollo de los pueblos. Es ineludible continuar progresando en el empleo de inteligencia artificial en los procesos tributarios y judiciales, pero, a la vez, se torna en emergente tomar medidas, normas y políticas que se conviertan en un muro de contención frente a impactos negativos.

En función a lo indicado, podemos determinar lo siguiente:

- En América Latina existen países con un mayor grado de progreso en el sentido de mantener herramientas y software para contribuir al control, gestión y automatización de procesos de la administración tributaria. Estas han sido un pilar para identificar posibles diferencias en las declaraciones de los contribuyentes, controlar y establecer procedimientos más eficientes y óptimos para efectuar los trabajos de los servidores públicos, con una mejora evidente en los recursos, recaudación y en la relación con los contribuyentes.
- En cuanto al ámbito de justicia, ante la crisis y retrasos en los tribunales de justicia, algunos países han tomado medidas tendientes a utilizar IA para que se unifiquen y armonicen las sentencias. Pero en este campo, la definición de los procesos en los cuales aplicarlos aún sigue siendo el centro de las discusiones, dado que podría generar problemas significativos en la toma de decisiones de justicia y afectar la sana crítica de los jueces.
- En Ecuador el camino ha sido aún más complicado, pero se está dando pasos en la búsqueda y aplicación de la IA para facilitar los procesos de los funcionarios públicos en los diversos ámbitos. La pregunta que abre el telón es ¿Qué tan preparado está el país para integrar la IA en los procesos? ¿Cuáles serán los límites de su aplicación?, estos y otros temas deben definirse inmediatamente por parte del legislativo y autoridades competentes, así como convertirse en una responsabilidad individual de autoeducación en el uso de herramientas tecnológicas.

BIBLIOGRAFÍA

Arguelles, Eugenio. "Beneficios y riesgos del uso de la Inteligencia Artificial en el Servicio de Administración Tributaria de México (SAT): Un análisis desde la perspectiva de investigadores académicos." February 2025. http://www.udgvirtual.udg.mx/paakat/index.php/paakat/article/view/885/html . Accessed 28 April 2025.	Bravo, Ismel. "Entre algoritmos y justicia: la danza regulatoria de la inteligencia artificial." March 20, 2025. https://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2542-33712025000100005 . Accessed 5 April 2025.
Bravo, Jorge. "SAT, impuestos e Inteligencia Artificial." July 19, 2024. https://www.eleconomista.com.mx/opinion/SAT-impuestos-e-Inteligencia-Artificial-20240719-0026.html . Accessed 21 March 2025.	CEPAL. <i>Índice Latinoamericano de Inteligencia Artificial (ILIA) mantiene a Chile, Brasil y Uruguay como líderes en la región</i> . September 24, 2024. https://www.cepal.org/es/comunicados/indice-latinoamericano-inteligencia-artificial-ilia-mantiene-chile-brasil-uruguay-como . Accessed 3 March 2025.

Aplicación de la Inteligencia Artificial en los Procesos Administrativos y Judiciales Tributarios: Beneficios Potenciales y Consideraciones Críticas en el Contexto Latinoamericano

Collosa, Alfredo. "Inteligencia artificial aplicada a la fiscalización." October 13, 2020. https://www.ciat.org/ciathblog-inteligencia-artificial-aplicada-a-la-fiscalizacion/ . Accessed 21 April 2025.	Cozzo, Patricia. "El uso de la inteligencia artificial dentro de la Administración Tributaria." 2025. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9947806 . Accessed 15 April 2025.
Estevez, Elsa, Sebastián Linares Lejarraga, and Pablo Fillottrani. "Transformando la administración de justicia con herramientas de inteligencia artificial." <i>Prometea</i> , 2020. https://publications.iadb.org/es/publications/spanish/viewer/PROMETEA-Transformando-la-administracion-de-justicia-con-herramientas-de-inteligencia-artificial.pdf . Accessed 20 March 2025.	Facultad y Escuela de Derecho PUCV. "Investigadores del DIA+T son los creadores del nuevo chatbot del Servicio de Impuestos Internos." March 12, 2021. https://www.pucv.cl/uuaa/derecho/noticias/investigadores-del-dia-t-son-los-creadores-del-nuevo-chatbot-del . Accessed 27 April 2025.
Flores, Pablo, Enrique Zambrano, and Fidel Chiriboga. "Seguridad informática e inteligencia artificial en la investigación científica." 2024. https://www.journalingeniar.org/index.php/ingeniar/article/view/177/250 . Accessed 27 March 2025.	González, Francisco. "El impacto de la IA en la tributación: retos y perspectivas a futuro." August 2, 2024. https://www.pwc.com/co/es/pwc-insights/impacto-ia-tributacion-retos-perspectivas.html . Accessed 5 May 2025.
González, Mario. "Palantir, la apuesta tecnológica del Gobierno de Noboa para frenar los delitos aduaneros." May 29, 2025. https://www.primicias.ec/politica/control-aduanas-palantir-contrato-daniel-noboa-97317/ . Accessed 15 May 2025.	Grupo Banco Mundial. <i>El bajo costo de cerrar la brecha digital en América Latina</i> . August 23, 2021. https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2022/01/11/ce-rrar-brecha-digital-america-latina . Accessed 7 May 2025.
Herrera, Luisa. "Resumen de la Sentencia T-323 de 2024 de la Corte Constitucional de Colombia sobre el uso de IA por jueces de la República." October 7, 2024. https://propintel.uexternado.edu.co/resumen-de-la-sentencia-t-323-de-2024-de-la-corte-constitucional-de-colombia-sobre-el-uso-de-ia-por-jueces-de-la-republica/ . Accessed 9 April 2025.	Lefevre, Enzo. "Uso estratégico de datos e inteligencia artificial en la justicia." Policy Brief #6, 2022. https://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1945/Uso%20estrat%C3%A9gico%20de%20datos%20e%20inteligencia%20artificial%20en%20la%20justicia.pdf?sequence=1&isAllowed=y . Accessed 1 April 2025.
Moreno, John, Juana Campos, Yesica Medina, and Daniel Poloche. "La inteligencia artificial como herramienta para la detección del fraude fiscal: Caso Colombia." <i>Revista Económica</i> , July 2023. https://revistas.unl.edu.ec/index.php/economica/article/view/1677 . Accessed 12 May 2025.	Obreque, Roxana, and Paulina Gómez. "Aplicación de la inteligencia artificial por parte de las administraciones tributarias: transparencia algorítmica y gestión de sesgos." 2025. https://revista.ceacgr.cl/index.php/revista/article/view/186/548 . Accessed 21 May 2025.
OECD. <i>Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies</i> . 2023. https://doi.org/10.1787/900b6382-en . Accessed 21 March 2025.	Ossandón, Francisco. "Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias: Oportunidades y Desafíos." 2021. https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60703 . Accessed 18 March 2025.
Pascuali, Matías. "El uso de la inteligencia artificial en el ámbito tributario y el peligro de la elusión tributaria por algoritmos: situaciones para el debate." January 2025. https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/files/2025/03/15-pascuali.pdf . Accessed 25 May 2025.	Prospectiva. <i>Modernización del Sistema Tributario en Ecuador con el Programa ORION</i> . 2024. https://www.prospectiva.com.mx/?p=16319 . Accessed 20 May 2025.
Red Chilena de Investigadores en Derecho Procesal. "Conferencia: Inteligencia Artificial y Proceso Civil, 1º Foro Anual." <i>Justicia Electrónica</i> , 2025. https://redprocesal.cl/wp-content/uploads/2019/08/conferencia-inaugural-hellman-rf.pdf . Accessed 27 April 2025.	SAT. "Atención al contribuyente, recaudación y fiscalización." <i>Plan Maestro 2024 SAT</i> . January 2024. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/883360/Plamaestro2024.pdf . Accessed 8 May 2025.
Schpallir, Mónica. "Revolucionando la tributación." <i>IBD</i> , October 2024. https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/revolucionando-la-tributacion-la-administracion-tributaria-ya-esta-aqui.pdf . Accessed 21 April 2025.	Vivar, Esteban. "¡Atención! El nuevo programa Oríon del SRI aumentará los controles tributarios con IA." May 15, 2025. https://www.forbes.com.ec/today/atencion-nuevo-programa-orion-sri-aumentara-controles-tributarios-ia-n72290 . Accessed 19 May 2025.

La Protección de Datos del Contribuyente en la Era de la Inteligencia Artificial

Paola Robalino Rosero*



RESUMEN

El Servicio de Rentas Internas ha aceptado que emplea sistemas con inteligencia artificial y que el uso de estos se incrementará en los próximos meses. Se abordará la protección de los datos de los obligados tributarios en comparación con otras disposiciones legales, tales como las que garantizan el acceso a la información pública en búsqueda de transparencia. Finalmente, se revisará el estado de la ciberseguridad de los sistemas y datos a cargo de la autoridad tributaria central.



Palabras clave:

Inteligencia artificial	Big Data	Protección
Datos Personales		

* Doctora en jurisprudencia, LL.M. en International Commercial Law, Socia del Área de Impuestos de ECI-JA GPA, Quito.

I. INFORMACIÓN A CARGO DEL SRI

La inteligencia artificial consiste en un desarrollo tecnológico tendiente a que los sistemas informáticos aprendan en forma automática. “Inteligencia Artificial” (IA) se refiere a la capacidad de las máquinas o sistemas informáticos para realizar tareas que normalmente requerirían inteligencia humana. Esto implica el uso de algoritmos y modelos matemáticos complejos para analizar datos, reconocer patrones, tomar decisiones, aprender de experiencias pasadas y adaptarse a nuevas situaciones, todo sin intervención humana directa.

La inteligencia artificial puede incluir diversas tecnologías como el aprendizaje automático por parte de las computadoras (machine learning), el procesamiento del lenguaje natural, la visión por computadora y la robótica, entre otras.

Este análisis también será enfocado en la aplicación simultánea de dos leyes de reciente expedición que parecerían tener fines contrapuestos: la Ley Orgánica de Protección de Datos y la Ley Orgánica de Transparencia de la Información.

Las fuentes de la información que tiene el SRI son mayoritariamente las declaraciones impositivas que realizan los contribuyentes, así como anexos mediante los cuales se reportan la mayoría de las transacciones económicas, de carácter anual o mensual. Tanto las declaraciones impositivas como los anexos se presentan, en formatos uniformes, en línea, ingresando a un portal electrónico con nombre de usuario y clave.

Toda la información remanente que el SRI mantiene bajo su posesión, manejo y control constituye datos personales y privados de los contribuyentes que han presentado dichas declaraciones y anexos.

Conforme el Art. 1 de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales¹ (LOPDP 2021), el derecho a la protección de datos personales incluye el acceso y decisión sobre información y datos. Pero ¿qué son los datos personales en el contexto tributario? Si bien la LOPDP señala que se entiende por “dato personal” a un “Dato que identifica o hace identificable a una persona natural, directa o indirectamente”², los datos personales son de variada naturaleza. En particular, la ley de referencia define a los datos biométricos, así como a los datos genéticos.

Al amparo de la LOPDP, son objeto de protección los datos personales que no son de acceso al público así como aquellos que no están expresamente excluidos de esta protección. Particularmente, el Art. 2, último inciso, establece que son datos públicos, pero susceptibles de tratamiento y de protección, en consecuencia, los siguientes datos personales:

- Contacto de profesionales.

¹ Publicada en el Quinto Registro Oficial Suplemento 459 de 26 de mayo del 2021.

² Art. 4 de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales.



- Datos de comerciantes, representantes y socios y accionistas de personas jurídicas y servidores públicos, siempre y cuando se refieran al ejercicio de su profesión, oficio, giro de negocio, competencias, facultades, atribuciones o cargo y se trate de nombres y apellidos, funciones o puestos desempeñados, dirección postal o electrónica, y, número de teléfono profesional.
- En el caso de servidores públicos, además, serán de acceso público y susceptibles de tratamiento de datos, el histórico y vigente de la declaración patrimonial y de su remuneración.

Como se puede observar, la información que consta en forma pública en la página web del SRI en la sección de “Consulta de RUC”, principalmente, es la referida en este inciso del Art. 2 de la LOPDP antes citado. Es decir, el acceso al número de RUC, nombres y apellidos completos, actividad económica, dirección de establecimiento, fecha de inicio y fecha de terminación de actividades es información pública, sin restricciones de ninguna clase. De igual manera, el Art. 99 del Código Tributario [según codificación 2005] ordena que el SRI difunda anualmente los nombres de los sujetos pasivos y los valores que éstos hayan pagado o no por sus obligaciones tributarias.

El resto de datos personales no son de público acceso. En consecuencia, le corresponde al SRI la protección de los datos personales, base de datos y toda aquella información que se desprenda de las declaraciones y los anexos tributarios que no es pública. No obstante, se considera que, los datos públicos también requieren de protección, particularmente cuando son parte de bases de datos, que en caso de filtración, podrían tener un mal uso, como por ejemplo para fines electorales.

II. GOBERNANZA Y GESTIÓN DE DATOS

1. LA LEY DE PROTECCIÓN DE DATOS Y LA INFORMACIÓN EN MANOS DEL SRI

La Ley Orgánica de Protección de Datos Personales (LOPDP) fue expedida en el Registro Oficial Suplemento 459 de 26 de mayo del 2021. Tiene como objetivo garantizar el ejercicio del derecho a la protección de datos personales. Esta ley abarca el acceso y la toma de decisiones sobre información y datos personales, así como su correspondiente protección. A continuación, se presentan algunos aspectos clave de esta legislación:

- Los principios fundamentales para el manejo de datos personales establecidos por la ley son la legalidad, finalidad, proporcionalidad y consentimiento.
- Reconoce los derechos de las personas a acceder, rectificar, cancelar y oponerse al tratamiento de sus datos personales.
- En cuanto a las obligaciones, establece que las entidades públicas y privadas deben cumplir con ciertas obligaciones, como informar a los titulares de datos sobre el uso de sus datos personales y garantizar su seguridad.

- Es obligación de las entidades públicas y privadas adoptar medidas técnicas y organizativas para proteger los datos personales contra pérdida, acceso no autorizado o alteración.

Como mecanismos de tutela, la ley establece procedimientos para que los titulares de datos ejerzan sus derechos y presenten quejas ante la Superintendencia de Protección de Datos Personales, entidad encargada de supervisar y aplicar la ley.

En resumen, la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales en Ecuador busca equilibrar el uso legítimo de datos personales con la protección de la privacidad de los ciudadanos.

2. LAS LIMITACIONES PREVISTAS EN LA LEY ORGÁNICA DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA (LOTAIP)

Casi simultáneamente a la expedición de la LOPDP en el 2021, se puso en vigencia la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LOTAIP), la cual fue publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial Nro. 245 de 07 de febrero de 2023.

La LOTAIP, por su parte, define qué se considera como información pública y reservada, así como las obligaciones de los sujetos obligados, tales como las administraciones tributarias. La mencionada ley establece un régimen de excepciones para el acceso a la información pública y los procedimientos para la clasificación de la información reservada. La información clasificada como reservada permanecerá con ese carácter durante un período determinado, ampliable bajo justificación.

La vigencia y aplicación de ambas leyes impone sobre las autoridades tributarias la obligación de gestionar los datos de acuerdo con los principios, obligaciones y derechos establecidos por ambas leyes. Al tiempo que deben proteger los datos en su posesión, estas normas, en aplicación conjunta, obligan a las autoridades tributarias a establecer con claridad qué información se cataloga como pública, permitir el acceso a esta y mantener en reserva la información privada, así como a proteger la vasta información de los administrados que está en sus manos.

En particular, el artículo 4, número 7, de la LOTAIP define como información reservada a aquella que haya sido o no generada por el sujeto obligado, que requiere de forma excepcional limitación en su conocimiento y distribución, de acuerdo a los criterios expresamente establecidos en la ley: “No existirá reserva de información en los casos expresamente establecidos en la Constitución de la República del Ecuador y la ley”.

En consecuencia de estas normas, el SRI ha emitido normativa interna que regula la protección prevista en la LOTAIP, así como el procedimiento obligatorio para clasificar la información pública como reservada, los tiempos y demás aspectos, normativa que se analizará a continuación desde la perspectiva de la ciberseguridad.

De ahí que gran parte de la información que posee la administración tributaria por el ejercicio de sus facultades y competencias tiene características de información reservada



y confidencial, por lo que la adecuada gestión y protección de la información reservada es esencial para preservar los intereses legítimos de los sujetos pasivos. Conforme a esta necesidad, lo primero que aborda la LOTAIP es la clasificación de la información como “reservada” a fin de prevenir posibles perjuicios, riesgos o vulnerabilidades asociadas a su divulgación no autorizada.

Respecto de la ciberseguridad, el SRI ha confirmado, a través de su Director General, que sí existen políticas, procedimientos y controles para proteger la información de los contribuyentes³. Puesto que, en general la información tecnológica que maneja el SRI no es externalizada, tampoco lo son las funciones de seguridad informática. Todas las medidas y los controles se aplican internamente.

Reconocen que existen frecuentemente intentos de hackeos de la información. Frente a esta situación, cada vez se realizan más controles, auditorías internas para evitar filtraciones no autorizadas de información (término inglés: *leaks*) a nivel interno.

Asimismo, el Art. 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), a fin de prevenir las fugas de información, establece sanciones para los funcionarios de la administración tributaria que incumplan con su obligación de mantener en reserva la información que llega a su conocimiento, ordenando que:

El mal uso, uso indebido o no autorizado de la información entregada al Servicio de Rentas Internas por parte de sus funcionarios será sancionado de conformidad con la normativa vigente. La información bancaria sometida a sigilo o sujeta a reserva, obtenida por el Servicio de Rentas Internas bajo este procedimiento, tendrá el carácter de reservada de conformidad con lo establecido en el inciso final del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno únicamente y de manera exclusiva podrá ser utilizada en el ejercicio de sus facultades legales

En cuanto a las sanciones penales, el Art. 180 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), tipifica como delito la difusión de información de circulación restringida y dispone que las personas responsables de este ilícito sean sancionadas con una pena privativa de libertad de uno a tres años. En forma general, los artículos 229, 230, 232, 233 y 234 *ibídem*, tipifican como delitos aquellas conductas contra la seguridad de los activos de los sistemas de información, comunicación y contra la información pública **reservada** legalmente; además, prevén que las personas responsables de los delitos establecidos en esta sección sean sancionadas con una pena privativa de libertad de entre tres a siete años, de acuerdo con el delito que corresponda.

Cabe además señalar que el 29 de octubre de 2018, el Ecuador suscribió la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM), la misma que fue

³ Oficio No. 917012024ORIT0000100, emitido por el Director Nacional del SRI dentro del Trámite No. 1170120231695567, a petición del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT) para las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT).

aprobada por el Pleno de la Asamblea Nacional el 07 de agosto de 2019⁴. A su vez, el 29 de octubre de 2018, el Ecuador también suscribió el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras, instrumentos legales internacionales que también imponen obligaciones de reserva y protección de la información al SRI.

El artículo 22 de la CAAM establece como principio general que **la información tributaria tiene el carácter de reservada**. Para tal efecto, cualquier información obtenida por una Parte -esto es, por la autoridad tributaria de un Estado-, de conformidad con esta convención, **deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse** de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, a excepción de las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna.

Como consecuencia de ello, con la adhesión a la CAAM, el Ecuador asumió el compromiso de carácter internacional de salvaguardar y mantener bajo protección y reserva la información tributaria obtenida en el marco de la Convención, aplicando para el efecto las normas que regulan la reserva de la información tributaria bajo la legislación nacional.

Con base en esta normativa es que el SRI emitió la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000006 el 29 de enero del 2024⁵, la cual establece que la información de la administración tributaria es reservada, así como su tratamiento. A través de esta resolución, el SRI estableció que toda persona -incluyendo a los servidores o ex servidores de la administración tributaria- que de acuerdo con la naturaleza de sus funciones desempeñadas y de conformidad con la ley haya tenido o tenga actualmente acceso a información tributaria calificada como reservada por disposición legal, está obligada a respetar y mantener dicha reserva, de conformidad con la ley.

En consecuencia, queda claro que el acceso o uso indebido, inadecuado y/o no autorizado, respecto de información tributaria reservada o de sus herramientas, sistemas informáticos, de información y/o comunicación, así como la publicación o divulgación -bajo cualquier medio o formato- de información tributaria reservada que posee el Servicio de Rentas Internas, dará lugar a las respectivas acciones legales que correspondan, sea en el ámbito administrativo, civil o penal, lo cual es confirmado en el Art. 99 del CT.

Por otro lado, es información reservada, calificada como tal según el Art. 1 de la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000006 antes referida, a partir del 2024, la siguiente:

- Bases de datos institucionales o recibidas por el SRI sobre declaraciones, control tributario, gestión de riesgos, cobros pendientes o estrategias judiciales.

⁴ Decreto Ejecutivo No. 855, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 21 de 20 de agosto de 2019.

⁵ Tercer Registro Oficial Suplemento # 487.



- Declaraciones e información tributaria de contribuyentes, salvo nombres y valores pagados o no pagados (según el art. 99 del Código Tributario).
- Documentos internos no publicados, como estrategias, manuales y políticas sobre control y gestión tributaria, cobros y defensa legal.
- Expedientes administrativos y tributarios, físicos o electrónicos, que incluyan datos de contribuyentes y procesos tributarios.
- Estudios y proyectos vinculados a control y riesgos tributarios.
- Planes estratégicos y operativos del SRI no divulgados públicamente.
- Información utilizada en procesos de control, cobro o defensa judicial del SRI.
- Informes internos sobre procesos administrativos y tributarios.
- Denuncias recibidas por presuntos delitos, infracciones tributarias o faltas administrativas.
- Información intercambiada con otros países bajo convenios internacionales firmados por Ecuador.

Se exceptúan de esta categorización, según el artículo 2 de la misma Resolución, las siguientes:

- La información del propio contribuyente y/o peticionario, que sea solicitada directamente por éste, por su apoderado o representante legal.
- La información relacionada con planes, programas o proyectos de control tributario o gestión de riesgos tributarios, cobro de obligaciones tributarias pendientes o estrategias de defensa dentro de los procesos judiciales o de solución alternativa de conflictos en los que el Servicio de Rentas Internas sea parte, que se encuentren publicados en la página web del SRI.

En cuanto a la aplicación de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales (LOPDP), la política de protección de datos personales que tiene el SRI es la que expresa en su portal electrónico y que hace referencia a su objetivo (información al ciudadano); el alcance (todos los datos personales); datos cubiertos (todos los recopilados), la finalidad (para procesos del SRI), y los Derechos ARCO⁶.

Además, el SRI ha habilitado un trámite que permite a las personas naturales ejercer los derechos de protección de datos personales, relacionados con el Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición (ARCO)⁷.

⁶ Requerimientos de: acceso, rectificación, cancelación u ... - Ecuador. <https://www.gob.ec/sri/tramites/requerimientos-acceso-rectificacion-cancelacion-oposicion-proteccion-datos-personales-0>.

⁷ Requerimientos de: acceso, rectificación, cancelación u ... - Ecuador. <https://bing.com/search?q=protecci%c3%b3n+de+datos+del+Servicio+de+Rentas+Internas+de+Ecuador>.

En resumen, el SRI de Ecuador tiene una política de protección de datos; en cuanto a su contenido, es completa y se alinea con las mejores prácticas internacionales en términos de protección de datos personales.

No obstante, en la práctica, se observa con preocupación que existen derechos que están siendo vulnerados por el sistema implementado por el SRI. Por ejemplo, el sistema de facturación obligatorio aún no se ha adaptado a uno de los principios de la LOPDP relacionado con la minimización de la información. De aplicarse este principio, se debería reducir al mínimo la información de llenado obligatoria que debe incluirse en los comprobantes de venta. A la fecha, todavía es indispensable que los sujetos pasivos entreguen como requisitos de llenado de facturas el domicilio y el teléfono de los consumidores, datos que no le son útiles al SRI para la determinación y cobro de las obligaciones tributarias y que más bien ponen en riesgo de estafas y otros delitos a los consumidores.

En este punto, cabe efectuar una comparación de los datos obligatorios en los comprobantes de venta, principalmente las facturas, entre Colombia y Ecuador. Algunos datos exigidos en Ecuador pueden ser eliminados ya que no los requiere la norma colombiana como: número de teléfono, dirección domiciliaria y firma del adquirente.

Incluso, la información respecto a sociedades y compañías se encuentra disponible también en el portal en línea de la Superintendencia de Compañías, lo cual pone en exposición tanto a socios y accionistas de las compañías.

Definitivamente, existe una delgada línea entre la transparencia y la exposición riesgosa de una persona, sea esta natural o jurídica, lo cual deberá ser abordada por la normativa y, además por la jurisprudencia, que pronto se verá conminada a resolver si garantiza en forma preferente los derechos de los contribuyentes o del Estado, incluyendo el fisco, así como si aplica, en cada caso, la Ley de Protección de Datos Personales o la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

III. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Es necesario resaltar que el Código Tributario establece la obligación de la reserva de la información de carácter tributaria desde la reforma introducida el 15 de abril de 1998, anticipándose al desarrollo tecnológico que vendría en los años siguientes.

Es así que el artículo 99 del Código Tributario, desde el 15 de Abril de 1998⁸, estableció la reserva de la información tributaria, señalando que la información y las declaraciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la administración tributaria son de carácter reservado y serán utilizados para los fines propios de la administración tributaria. La LRTI, en el artículo 101, recoge similar obligación.

⁸ Artículo sustituido por Ley No. 79, publicada en Registro Oficial 297.



Evidentemente, toda esta información es parte del Big Data con el que cuenta el SRI de todos los sujetos pasivos desde su creación en el año de 1999 y, posiblemente, anterior.

En segundo término, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) ordena que no existe sigilo que sea oponible al SRI y establece multas importantes en el evento de que no se proporcione cualquier información que sea requerida: “[...] Para la información requerida por la Administración Tributaria no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible y será entregada directamente, sin que se requiera trámite previo o intermediación, cualquiera que éste sea, ante autoridad alguna [...]”.

Recién en el año 2019, en el CT, se introdujeron los derechos de los sujetos pasivos, es decir, de los contribuyentes, en el artículo 30.1, incorporado por la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria expedida el 31 de diciembre del 2019.

Estos derechos no solo son vitales para garantizar la equidad del sistema tributario sino que, además, representan una modernización del esquema de derechos disponibles para los sujetos pasivos. Por ejemplo, el artículo ya mencionado estipula que los contribuyentes tienen derecho a ser tratados con imparcialidad. Además, tienen derecho a recibir información veraz y asistencia correcta por parte de la administración tributaria para cumplir con sus obligaciones. Esto incluye el acceso a la información sobre sus impuestos y procedimientos administrativos, así como la posibilidad de formular consultas y recibir respuestas oportunas.

Asimismo, se garantiza el derecho a la corrección de declaraciones, lo que permite a los contribuyentes rectificar errores en sus declaraciones fiscales de acuerdo con los límites establecidos.

Todos estos derechos son esenciales para asegurar la protección de los contribuyentes y el correcto funcionamiento del sistema tributario en Ecuador. Cualquier infracción a estos derechos por parte de los funcionarios públicos puede ser sancionada de acuerdo con la ley, lo que pretende garantizar el cumplimiento de la misma hacia los ciudadanos en el ámbito fiscal.

Esta normativa también asegura cierta protección frente a los nuevos sistemas tecnológicos que surgen constantemente, a pesar de no ser específica. Por ejemplo, asegurando el acceso a la información de los trámites o procesos en los que se ven envueltos los contribuyentes, se garantiza que estos puedan conocer sus propios datos manejados por la administración. Así mismo, que estos puedan oponerse o impugnar alguno de los procesos que derivan de la misma, por lo que limitan el uso de sistemas algorítmicos, entre otros, en los que puedan manejarse datos sin que los contribuyentes tengan conocimiento o acceso alguno. Sin embargo, y a pesar de estas interpretaciones que pueden relacionarse con las nuevas tecnologías, no se mencionan de manera expresa derechos que puedan salvaguardar directamente a los contribuyentes frente a filtraciones de información, a la Inteligencia Artificial, o cualquier sistema que se derive de esta.

Los principios constitucionales limitan también la actuación de la administración tributaria al establecer parámetros y garantías que protegen los derechos de los contribuyentes. Asimismo, el principio de igualdad ante la ley impide que la administración tributaria discrimine

arbitrariamente a ciertos contribuyentes por cualquier situación. Todos los contribuyentes deben ser tratados de manera igualitaria, sin privilegios ni discriminación injustificada.

A pesar de todas estas garantías, vale la pena cuestionarse nuevamente la suficiencia de las mismas ante la corriente de digitalización que enfrenta el Ecuador. Puesto que, a pesar de que estas prevén el respeto de los derechos ante situaciones cotidianas, se debe considerar la evolución continua de sistemas tecnológicos, sociales y culturales por los que atraviesa el país y el mundo. Lo cual genera nuevas situaciones, que no han sido previstas por la normativa. Especialmente relacionadas con la información, los datos personales y la forma en la que se manejan estos con los nuevos sistemas tecnológicos.

CONCLUSIÓN

Daniel Rodríguez Maffioli en la publicación periódica “El Financiero”⁹ señala que la IA es una tecnología transversal que toca todos los ámbitos de la economía y la sociedad. Por lo tanto, antes de pensar en crear nuevos organismos reguladores, las instituciones existentes deben ser fortalecidas y aplicar las normas vigentes en su ámbito de competencia, por ejemplo, en protección del consumidor o protección de datos personales.

La inteligencia artificial (IA) es un arma de estructuras de redes y programa algoritmos inteligentes basándose en casos pasados y el entendimiento de un comportamiento, que genera un nuevo conocimiento, entonces se concluye que la autoridad tributaria nacional ha venido usando IA ya por varios años, a través de la interacción con los obligados tributarios. Solo basta ingresar como usuario al portal electrónico del SRI y actualizar el registro único de contribuyentes o realizar una declaración impositiva, la cual está prellenada. Ello no ocurre con los portales electrónicos de otras autoridades tributarias.

Lo que no es suficiente. Los procedimientos tributarios pueden hacer uso de las nuevas herramientas de IA, pero también deben observar los derechos de los contribuyentes, tanto constitucionales como legales en la implementación de estos sistemas por parte de las administraciones tributarias.

Mención aparte merece la seguridad de los datos. Si la IA se basa en un big data, es imprescindible que se otorgue la mayor seguridad a los datos personales y comerciales de los obligados tributarios, tanto desde el punto de vista técnico como legal. De lo contrario, se puede comprometer la viabilidad del sistema tributario en su integralidad.

A esto sí aportan leyes como la Ley de Protección de Datos Personales y la Ley de Acceso a la Información Pública.

⁹ “El desafío de regular la inteligencia artificial: una propuesta para Costa Rica”, Opinión de Daniel Rodríguez Maffioli en El Financiero. El autor es director de derecho digital de la firma ECIJA Legal y miembro del Comité Experto de la Estrategia de IA de Costa Rica. Este artículo ha sido escrito por el autor sin apoyo de herramientas de inteligencia artificial.



Sin embargo, la efectividad de estas políticas también depende de su implementación y cumplimiento en la práctica. Como siempre, es importante que cada individuo, persona natural o jurídica, se mantenga informado y sea proactivo en la gestión de sus propios datos personales así como de aquellos que reposan en manos de las autoridades tributarias.

Sin embargo, no existen, a la fecha, normas que regulen, para bien o mal, el uso de la IA por las administraciones tributarias en el Ecuador, normativa llamada a establecer los nuevos límites impuestos para el mundo tecnológico que ya está aquí y que permanecerá en los próximos años. Esperamos que la normativa que se expida regule la aplicación de algoritmos por parte de las administraciones tributarias así como medidas para evitar sesgos, discriminaciones, y en general afectaciones a los principios constitucionales de los administrados como el derecho a la transparencia.

BIBLIOGRAFÍA

<i>Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria: Retos ante la gestión tecnológica. Primera edición. Madrid: Editorial LA LEY Soluciones Legales S.A., 2022.</i>	<i>Brassard, G. Fundamentos de algoritmia. Translated by Rafael García Bermejo. Ed. en español. Prentice Hall, 1997.</i>
<i>Bostrom, Nick, and Eliezer Yudkowsky. "The Ethics of Artificial Intelligence." In Artificial Intelligence Safety and Security, 57-69. Chapman and Hall/CRC, 2018.</i>	<i>Corte Constitucional del Ecuador (CCE). Sentencia No. 61-09-IN/19 (amnistía tributaria 2008). 2019. https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J2FsZnJlc-2NvJywgdxVpZDonMWQxQWY2MzctNT-liOCCOQMTaxLTk4NjUtNDUxYjE3YzE1NWlZLn-BkZid9. Accessed 17 May 2025.</i>
<i>Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Datos, algoritmos y políticas: La redefinición del mundo digital. LC/CMSI.6/4. Santiago, 2018. https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/c67b0d24-a651-42f1-ae3f-174d3455afd7/content. Accessed 16 May 2025.</i>	<i>Fundación de Ayuda por Internet (FUNDAPI), et al. Algoritmos Públicos y Transparencia Algorítmica en Ecuador 2024. 2024. https://algoritmospublicos.ec/#:~:text=Un%20algoritmo%20p%C3%BAblico%20se%20refiere,o%20atenciones%20para%20la%20ciudadan%C3%ADa. Accessed 15 May 2025.</i>

Hueso, L. <i>Big data e inteligencia artificial: Una aproximación a su tratamiento jurídico desde los derechos fundamentales</i> . Editorial Dilemata, 2017, 131-150.	Rodríguez, D. "El desafío de regular la inteligencia artificial: una propuesta para Costa Rica." <i>El Financiero</i> , 2023, 3.
Servicio de Rentas Internas (SRI). Oficio No. 917012024ORIT0000100. 2024.	Servicio de Rentas Internas (SRI). Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000006. 2024.
Servicio de Rentas Internas (SRI). Política de privacidad. https://www.sri.gob.ec/politica-de-privacidad#pol%C3%ADtica . Accessed 16 May 2025.	Tapia, E. "Así es el nuevo sistema con el que el SRI identifica a evasores de impuestos." <i>Diario Primicias</i> , 2023. https://www.primicias.ec/noticias/economia/sri-evasion-impuestos-sistema-puntaje-riesgos/ . Accessed 16 May 2025.

La Capacidad Contributiva como Límite Material y Principio Rector en el Derecho Tributario Ecuatoriano

Shariam Olmedo Armijos*



RESUMEN

El principio de capacidad contributiva constituye un eje esencial del Derecho Tributario ecuatoriano, aunque no está expresamente consagrado en la Constitución ni en el Código Tributario. Este principio establece que las personas contribuyen al sostenimiento del Estado según su aptitud económica, protegiendo su mínimo vital y garantizando una distribución equitativa de la carga fiscal. Opera tanto como directriz para el diseño legal de los tributos como límite al poder impositivo estatal.

Jurisprudencia en Ecuador, El Salvador, Colombia y Perú demuestran cómo se ha desarrollado la capacidad contributiva desde una dimensión objetiva (basada en renta, consumo o patrimonio) y subjetiva (condiciones particulares del contribuyente). En Ecuador, los tribunales han anulado actos administrativos por falta de proporcionalidad y motivación adecuada en la determinación de impuestos, reconociendo así este principio como parámetro de control judicial.

El fortalecimiento del principio requiere su reconocimiento expreso y la implementación de herramientas técnicas como auditorías digitales y análisis económicos.

Comparaciones internacionales muestran que sistemas jurídicos más avanzados integran este principio como garantía sustancial contra la confiscatoriedad y como base de la justicia tributaria. La visión a futuro propone reformas normativas y metodológicas que aseguren su aplicación sistemática y efectiva.

* Abogada, LLM en Tributación Pontificia Universidad Católica de Chile, Senior Manager Legal de Andersen, Quito.



Palabras clave:

Capacidad contributiva	Proporcionalidad	Principio de no confiscatoriedad

1.1. INTRODUCCIÓN Y CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva constituye un principio fundamental del Derecho Tributario, en virtud del cual cada persona debe contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo con su capacidad económica. Este principio orienta la configuración de la obligación tributaria en función de la aptitud económica del contribuyente, de forma que quienes poseen mayores recursos aporten en mayor proporción, mientras que quienes disponen de menores medios contribuyan de manera más reducida.

En consecuencia, se promueve un sistema tributario equitativo, que respete el mínimo vital del ciudadano y responda a los valores de justicia social¹.

La capacidad contributiva cumple una doble función: actúa como criterio rector para una distribución justa de las cargas fiscales y, al mismo tiempo, se erige en un límite al poder tributario del Estado, impidiendo la imposición de tributos carentes de base económica real.

Este principio no solo persigue una distribución equilibrada de la carga fiscal para asegurar recursos a la Administración pública, sino que también exige que dicha carga no comprometa las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente. De allí que resulte indispensable traducir la capacidad contributiva en parámetros objetivos que permitan evaluar con precisión la posibilidad real de los individuos de contribuir al financiamiento estatal. Esto implica reconocer la desigualdad de condiciones económicas entre los contribuyentes y, en consecuencia, diseñar un sistema tributario que incorpore mecanismos proporcionales y diferenciados.

Bravo Cucci (2015)² sostiene que la capacidad contributiva se manifiesta a través de tres expresiones objetivas de riqueza: la renta, el consumo y el patrimonio. Estas dimensiones permiten evaluar con mayor precisión la aptitud económica de los contribuyentes para ser

¹ Ríos, Juan. A., Sánchez, Laura. M., & Restrepo, Carlos M. 2021. "La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria." *Revista Visión Contable*, 23: 156–175. <https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7>. Fecha de consulta 25 de mayo de 2025.

² Bravo Cucci, Jorge. "Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva," *Ius et Veritas* 38 (2015): 222–226. Fecha de consulta 22 de mayo de 2025.



sujetos de gravamen. Así, este principio no solo guía la justicia en la imposición tributaria, sino que también actúa como límite constitucional frente a la potestad tributaria del Estado³.

Sin embargo, la Corte Constitucional se refiere al mismo en el siguiente sentido:

186. La no confiscatoriedad es un principio general del derecho tributario que si bien no se encuentra consagrado de manera expresa entre los principios del régimen tributario, en la CRE, se desprende del artículo 323 que prohíbe toda forma de confiscación, incluyendo aquella que podría producirse a través de la imposición de tributos³⁷. Este principio establece un límite a la potestad tributaria a fin de que el contribuyente cumpla su carga tributaria sin que sobrepase su capacidad contributiva, pues si el desprendimiento patrimonial que provoca el cumplimiento de una obligación tributaria limita o restringe la propiedad de los contribuyentes de manera injustificada, excesiva o desproporcionada, se convierte en confiscatoria.⁴

El sistema tributario ecuatoriano toma como eje principal la renta para determinar la capacidad contributiva, al tratarse de una manifestación directa, periódica y medible del ingreso económico. Mediante el impuesto a la renta se identifican los ingresos obtenidos por personas naturales y jurídicas dentro de un periodo fiscal, lo que permite una evaluación más precisa y equitativa de su capacidad económica.

El concepto de capacidad contributiva se aplica específicamente en tributos basados en el patrimonio, la renta, el consumo o el tráfico de bienes. En el caso de tasas y contribuciones, debe considerarse a la luz del principio del beneficio recibido por el contribuyente.

La elección de la renta como indicador primario responde al hecho de que esta refleja de manera inmediata el flujo económico disponible, permitiendo cubrir tanto necesidades personales como obligaciones tributarias. Además, su carácter regular y su trazabilidad favorecen la gestión tributaria, haciendo posible una recaudación más eficiente y alineada con el principio de progresividad consagrado en la Constitución del Ecuador.

Piketty (2019)⁵ señala que una fiscalidad justa debe construirse con visión histórica y política, comparando la capacidad real de los individuos para soportar las cargas comunes. Por ello, el principio de capacidad contributiva no solo justifica la obligación de tributar, sino que legitima la carga fiscal ante la ciudadanía, al asegurar que el esfuerzo exigido sea razonable y proporcional.

³ Tarsitano, Alberto. 2014. "El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución financiera: una visión doctrinaria y jurisprudencial." *Revista Derecho & Sociedad*, 43: 119-128. Fecha de consulta 29 de mayo de 2025.

⁴ Corte Constitucional del Ecuador. *Sentencia No. 110-21-IN/22*. Fundamento jurídico No. 186. Fecha de consulta 2 de julio de 2025.

⁵ Piketty, Thomas. 2019. "Capital e ideología". Fondo de Cultura Económica. <https://portal.amelica.org/ameli/jatsRepo/309/3092347007/html/index>. Fecha de consulta 30 de mayo de 2025.

Aunque el principio no se encuentra expresamente mencionado en el Código Tributario ni en la Constitución de la República del Ecuador, donde se reconocen otros principios tributarios, existe una necesidad creciente de su incorporación explícita por parte del legislador. Frente a esta omisión normativa, los jueces tributarios han recurrido a su aplicación como criterio esencial para valorar la legalidad y proporcionalidad de los tributos exigidos.

No obstante, hasta el momento, dicha aplicación judicial se ha sustentado únicamente en la sana crítica y en el análisis individual de cada caso, conforme a la información aportada por las partes procesales. Este examen puede apoyarse en peritajes técnicos o en otras herramientas probatorias que permitan reconstruir objetivamente los hechos, obligando al juzgador a fundamentar su decisión con base en su experiencia, criterio jurídico y dentro del marco normativo vigente.

En este contexto, resulta pertinente analizar cómo este principio ha sido desarrollado por órganos jurisdiccionales en otros países, especialmente aquellos que comparten fundamentos jurídicos o estructuras procesales similares, con el fin de enriquecer el tratamiento judicial del principio en el ámbito ecuatoriano.

I.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA APLICADA EN LO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Para entender cómo funciona este principio en la justicia es útil comparar casos de varios países. Al revisar jurisprudencia y enfoques similares vemos cómo se ha aplicado usando herramientas probatorias, análisis técnicos y criterios de sana crítica en disputas fiscales. Esto permite identificar tendencias que pueden fortalecer la justicia en Ecuador.

Varios países de América Latina enfrentan retos similares al aplicar este principio como límite al poder del Estado para cobrar impuestos. Las cortes de El Salvador, Perú, Colombia y Ecuador han emitido decisiones que revisan no solo si un impuesto existe, sino si es razonable, proporcional y ajustado a la realidad económica del contribuyente.

Estas decisiones han establecido estándares para los jueces, como distinguir entre capacidad contributiva objetiva (basada en renta, patrimonio o consumo) y subjetiva (las condiciones del contribuyente). Gracias a esto, los impuestos son más justos y realistas, y no solo se basan en criterios formales.

A continuación, se examinan algunos de los principales pronunciamientos jurisdiccionales que ilustran el tratamiento de este principio en el ámbito contencioso-tributario.

a) El Salvador

La Constitución reconoce expresamente el principio de capacidad contributiva en su artículo 131, numeral 6, que establece que la Asamblea Legislativa tiene la atribución de decretar tributos en forma equitativa. Esta disposición sirve de fundamento normativo para que los tribunales constitucionales examinen la legitimidad de los tributos en función de la capacidad económica de los contribuyentes.



En diversas decisiones, el Tribunal Constitucional ha considerado que el principio de capacidad contributiva presenta dos dimensiones: una objetiva y otra subjetiva. La primera se relaciona con el diseño legislativo del tributo, en el cual se establece el hecho generador a partir de manifestaciones observables de riqueza, como la renta o el patrimonio, sin tomar en cuenta los gastos incurridos para su generación. La dimensión subjetiva, en cambio, implica una evaluación particular del contribuyente y su situación económica específica, atendiendo a condiciones personales o empresariales que puedan afectar su aptitud real para soportar una carga impositiva [Tribunal Constitucional de El Salvador [TCES], 2025]⁶.

En un caso paradigmático, el tribunal declaró la inconstitucionalidad de un tributo impuesto por el Municipio de Santa Ana, el cual se había determinado con base en un “activo estimado” calculado de forma unilateral y sin soporte técnico o procedimiento legal establecido. Esta práctica fue considerada violatoria del principio de capacidad contributiva, al no reflejar adecuadamente la situación económica del contribuyente y comprometer incluso su mínimo vital [TCES, 2025].

En la sentencia Inc. 35-2009, el tribunal abordó el concepto de “mínimo vital” como un umbral protegido de ingresos necesarios para la subsistencia, el cual debe mantenerse exento de toda carga impositiva. Se estableció que la capacidad económica para tributar solo se manifiesta una vez que el contribuyente ha cubierto sus necesidades básicas. Cualquier tributo que afecte este mínimo constituiría una transgresión al principio de no confiscatoriedad y un atentado contra la dignidad humana [TCES, 2025].

Asimismo, el tribunal ha desarrollado una distinción entre la dimensión vertical y horizontal del principio de capacidad contributiva. La primera actúa como límite frente a cargas tributarias excesivas que puedan comprometer el derecho de propiedad, mientras que la segunda exige coherencia entre los distintos tributos que gravan una misma manifestación de riqueza, a fin de evitar fenómenos de doble o múltiple imposición [TCES, 2025].

En su análisis comparado, el TCES ha tomado como referencia criterios de proporcionalidad adoptados por tribunales extranjeros. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional de Alemania ha fijado como límite de tributación el 50% de los ingresos, mientras que la Corte Suprema de Argentina ha establecido un umbral del 33%. Estos márgenes han sido considerados como referencias razonables para determinar si un tributo es proporcional y no confiscatorio.

En otro fallo, el TCES analizó un impuesto sobre la terminación de llamadas telefónicas internacionales que, según el contribuyente, representaba entre el 40 % y 60 % de sus ingresos brutos en los años 2009 y 2011. Sin embargo, la falta de pruebas documentales que demostraran una afectación real a la capacidad económica—como informes contables o peritajes—impidió al tribunal establecer la existencia de una transgresión al principio de capacidad contributiva.

⁶ Tribunal Constitucional de El Salvador. 2025. *Sentencias relacionadas con el principio de capacidad contributiva*. Expedientes Ref. 35-2009, 455-2007, 1005-2008, 587-2009. Recuperado de <https://www.jurisprudencia.gob.sv>. Fecha de consulta 10 de mayo de 2025.

La decisión enfatizó que una alegación de confiscatoriedad debe estar respaldada con evidencia suficiente, que demuestre que el tributo absorbe una porción significativa de los ingresos, afectando la rentabilidad o continuidad de la actividad económica. En ausencia de dicha prueba no puede concluirse la existencia de una afectación sustancial a la capacidad contributiva.

b) Colombia

En el ordenamiento colombiano, el principio de capacidad contributiva no se encuentra expresamente mencionado en la Constitución, pero ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional. En la sentencia C-593 de 2019, la Corte lo calificó como un pilar esencial para garantizar la equidad del sistema impositivo, tanto en su dimensión horizontal como vertical (Corte Constitucional de Colombia, 2019).

La equidad horizontal implica el deber del legislador de otorgar un tratamiento tributario igual a quienes se encuentren en iguales condiciones económicas. Por su parte, la equidad vertical exige un trato diferenciado para quienes, estando en situaciones económicas desiguales, presentan diferencias constitucionalmente relevantes.

En dicha sentencia, la Corte distinguió entre impuestos directos e indirectos, los primeros, como el impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se mide con base en los ingresos o activos. En los impuestos indirectos, como el IVA, esta se infiere a través de presunciones derivadas del consumo de bienes o servicios. Sin embargo, estas inferencias deben ser razonables y proporcionales.

La Corte ha reiterado que la validez constitucional de un tributo depende de la existencia de una relación razonable entre el hecho generador y la situación económica del contribuyente. Cuando tal conexión es inexistente o arbitraria, el tributo puede ser declarado inconstitucional por vulnerar los principios de equidad y justicia tributaria.

En la sentencia C-433 de 2000⁷, la Corte sostuvo que no basta con que un tributo cumpla los requisitos formales de legalidad. Es necesario, además, que se ajuste a límites materiales, evitando cargas excesivas que desborden la capacidad real del contribuyente. Esta perspectiva refuerza el rol del sistema tributario como instrumento de redistribución equitativa de la riqueza y no como mecanismo de presión fiscal injustificada.

c) Perú

En Perú, aunque no aparece explícitamente con ese nombre en la Constitución, el principio de capacidad contributiva es clave en la ley fiscal. Se relaciona principalmente con límites constitucionales como el derecho a la propiedad, la legalidad, la igualdad tributaria y la prohibición de confiscación, todos en el artículo 74 de la Constitución.

⁷ Corte Constitucional de Colombia. 2000. *Sentencia C-433 de 2000*. <https://juristeca.com/co/corte-constitucional-de-colombia/sentencias-y-autos/2000/4/sentencia-c-433-00>. Fecha de consulta 18 de mayo de 2025.



Dicho artículo establece que los tributos solo pueden ser creados, modificados o derogados por ley o por decreto legislativo en caso de delegación expresa del Congreso. Asimismo, señala que “ningún tributo puede tener carácter confiscatorio” (Constitución Política del Perú, 1993, art. 74), lo que implica una conexión directa con el principio de capacidad contributiva, en tanto que la prohibición de confiscación presupone la necesidad de que los tributos guarden proporción con la capacidad económica del sujeto obligado.

El Tribunal Constitucional del Perú ha interpretado consistentemente que los tributos deben guardar relación con una fuente legítima de riqueza o manifestación de capacidad económica, ya sea la renta, el consumo o el patrimonio. Esta doctrina ha sido desarrollada particularmente en procesos de control abstracto de normas tributarias y en amparos constitucionales promovidos por contribuyentes.

Por ejemplo, en la sentencia exp. Nº 00008-2003-AI/TC, el tribunal señaló que la capacidad contributiva no debe ser vulnerada por tributos que impongan cargas excesivas o desproporcionadas, dado que estos podrían configurar una violación a los derechos fundamentales. De esta forma, el principio actúa como una garantía que limita el poder tributario del Estado y obliga al legislador a justificar tanto el hecho generador como la cuantía del tributo en función de la realidad económica del contribuyente.

En consecuencia, el ordenamiento peruano reconoce que la capacidad contributiva debe ser la base de toda política fiscal y que su respeto es indispensable para preservar el equilibrio entre las necesidades del Estado y la protección del ciudadano frente a eventuales abusos de la potestad tributaria.

d) Ecuador

En el contexto ecuatoriano, el principio de capacidad contributiva no se encuentra expresamente mencionado en el artículo 300 de la Constitución, que regula el régimen tributario. Sin embargo, ha sido reconocido de manera implícita por la Corte Constitucional como un principio derivado de la equidad tributaria y estrechamente vinculado con la prohibición de la confiscatoriedad (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 300; Corte Constitucional del Ecuador, 2025).

En la sentencia No. 030-15-SIN-CC, la Corte estableció que los tributos deben guardar una relación proporcional con la aptitud económica del contribuyente. Esta relación no solo se impone en la fase legislativa del tributo, sino también en su aplicación concreta, especialmente en lo referente a tasas impuestas por los gobiernos autónomos descentralizados. El principio de capacidad contributiva, en este contexto, funciona como un límite sustantivo a la potestad tributaria, impidiendo la imposición de cargas excesivas o arbitrarias (Corte Constitucional del Ecuador, 2025)⁸.

⁸ Corte Constitucional del Ecuador. 2021. *Sentencia No. 030-15-SIN-CC*. <https://www.corteconstitucional.gob.ec>. Fecha de consulta 28 de mayo 2025.

Asimismo, en la sentencia No. 65-17-IN/21, la Corte desarrolló los parámetros para medir la capacidad contributiva en el contexto de tasas y contribuciones especiales. Señaló que el valor exigido debe guardar relación con los costos administrativos, técnicos o de inspección generados por la actividad estatal. Un tributo que no considere esta proporcionalidad podría resultar inconstitucional, ya que implicaría una afectación directa a la propiedad o al desarrollo económico del contribuyente (Corte Constitucional del Ecuador, 2025)⁹.

Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario han jugado un papel relevante en la consolidación de este principio en sede jurisdiccional. En la causa No. 17510-2021-00104, el tribunal verificó que la administración tributaria no había demostrado adecuadamente la existencia del hecho generador vinculado a la actividad económica del actor. Se constató que no se había realizado un análisis sobre la afectación a la capacidad contributiva del demandante, tal como exige el procedimiento presuntivo por coeficientes. En este caso, el informe pericial aportado por la parte actora permitió demostrar la desproporcionalidad del tributo y la afectación económica causada (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, 2022).

De igual forma, en la causa No. 09501-2023-00312, el tribunal examinó la legalidad de una glosa determinada por el Servicio de Rentas Internas que, según el contribuyente, afectaba de forma desproporcionada su utilidad gravable. El tribunal valoró el peritaje contable y concluyó que el margen de rentabilidad aplicado no se correspondía con la realidad económica de la empresa, configurando así una vulneración al principio de capacidad contributiva y declarando la nulidad del acto administrativo (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, 2024).

Finalmente, en el caso No. 09501-2023-00356, el tribunal consideró que la motivación del acto administrativo era insuficiente al omitir un análisis razonado de la carga fiscal impuesta en relación con la capacidad contributiva del contribuyente. En consecuencia, la resolución fue declarada nula por carecer de fundamento técnico y por vulnerar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, íntimamente ligados al principio de capacidad contributiva (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, 2024).

Estos casos muestran que, aunque implícitamente, el principio de capacidad contributiva ha ganado fuerza en la ley a través de decisiones de la jurisprudencia constitucional y judicial. Se ha consolidado como una garantía clave del debido proceso tributario. La omisión de este principio puede llevar a decisiones confiscatorias que violen la justicia, la seguridad jurídica y la protección del patrimonio del contribuyente.

I.3. VISIÓN A FUTURO

Desde un enfoque teórico y práctico, este principio requiere actualizar los métodos de evaluación fiscal, especialmente ante cambios económicos actuales. La economía digital, el trabajo informal, la movilidad de capital y nuevas formas de negocio (como criptomonedas

⁹ Corte Constitucional del Ecuador. 2021. *Sentencia No. 65-17-IN/21*. <https://www.corteconstitucional.gob.ec>. Fecha de consulta 28 de mayo 2025.



y plataformas digitales] dificultan medir la capacidad real de los contribuyentes. Por ello, es urgente que la administración tributaria utilice tecnologías como análisis financiero, auditorías inteligentes, big data e inteligencia fiscal, para fiscalizar de forma más precisa, proporcional y basada en evidencia, evitando decisiones arbitrarias.

Cabe subrayar que la aplicación del principio de capacidad contributiva no implica necesariamente una reducción de la carga fiscal total, sino una redistribución racional, equitativa y coherente con el principio de justicia social. Un sistema que grava de forma progresiva a quienes ostentan mayor poder económico no solo es más justo, sino también más eficaz en términos de recaudación, al fortalecer la percepción de legitimidad del sistema fiscal, reducir los incentivos a la evasión y generar mayor cohesión social. En este sentido, el tributo debe entenderse como una herramienta de solidaridad democrática y no como una carga punitiva, lo que exige un diseño normativo comprensible, transparente y socialmente legitimado.

En paralelo, resulta indispensable potenciar la educación tributaria como política pública estructural. Un ciudadano informado, consciente de los fundamentos éticos, jurídicos y económicos del deber de tributar, está en mejores condiciones de ejercer un cumplimiento voluntario, lo que reduce los niveles de conflictividad con la administración y mejora la eficacia del sistema. Para ello, el Estado debe garantizar la difusión clara y accesible de los criterios utilizados para calcular los tributos, especialmente en lo que respecta a indicadores como la renta, el patrimonio o el consumo. Una adecuada pedagogía tributaria fortalece el vínculo entre el ciudadano y el Estado, en tanto convierte el cumplimiento fiscal en una manifestación de ciudadanía activa.

Desde el derecho comparado, países que reconocen expresamente la capacidad contributiva en su Constitución han desarrollado sistemas tributarios más justos y protectores de derechos. En Alemania, este principio está ligado al respeto del mínimo vital y a la prohibición de tributos confiscatorios, con umbrales revisables judicialmente. En Italia y España, guía el diseño impositivo y actúa como límite al legislador y control judicial. Estos modelos ofrecen referentes útiles para Ecuador, que aún tiene una formulación parcial y dispersa de este principio.

Para el futuro, fortalecer la capacidad contributiva en Ecuador requiere: primero, su reconocimiento explícito en la ley tributaria, mediante reformas al Código Tributario y a la Constitución; y segundo, su implementación con criterios técnicos, jurisprudencia consolidada y mecanismos institucionales que aseguren su respeto en la práctica. Solo así se logrará un sistema fiscal más justo, racional y legítimo, que garantice recursos al Estado y respete los derechos de los contribuyentes.

CONCLUSIÓN

En el marco del derecho tributario ecuatoriano, el principio de capacidad contributiva se ha consolidado como una garantía implícita de justicia fiscal, a pesar de no estar expresamente reconocido ni en la Constitución ni en el Código Tributario. Su reconocimiento ha sido progresivamente delineado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, los cuales lo han vinculado estrechamente con los principios de equidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, todos ellos consagrados en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

Este principio exige que toda carga tributaria guarde una relación razonable con la aptitud económica real del contribuyente, evitando la imposición de tributos excesivos que comprometan la capacidad de subsistencia, la propiedad o la viabilidad de la actividad económica. En este sentido, no solo se configura como una directriz para el diseño de normas tributarias, sino también como un límite material que restringe el ejercicio arbitrario del poder estatal.

La jurisprudencia en Ecuador ha jugado un papel clave en defender y ampliar este principio, en decisiones recientes, los jueces revisaron si las determinaciones fiscales eran razonables y proporcionales, concluyendo que una carga desproporcionada y desconectada de la realidad económica no puede ser aceptada en un Estado de derechos. El uso de informes periciales y comparaciones con casos similares fue fundamental en estas decisiones.

Al comparar con países como El Salvador, Colombia y Perú se observa que el principio de capacidad contributiva es reconocido como un eje central del sistema tributario, aunque no siempre esté explícitamente en la ley o la Constitución. Se trabaja con una doble visión: una objetiva, basada en indicadores como renta, patrimonio o consumo, y una subjetiva, centrada en las circunstancias particulares del contribuyente. Esto permite que las obligaciones fiscales sean más justas y consideren los efectos reales de los impuestos sobre las personas, no solo su capacidad formal.

Por ejemplo, en El Salvador se han establecido límites claros, como que si los impuestos afectan el 50% de la renta, puede considerarse confiscatorio, siguiendo precedentes de Alemania y Argentina. Aunque en Ecuador aún no se han adoptado límites tan específicos, hay una tendencia a evaluar la razonabilidad de los impuestos analizando la rentabilidad y el impacto económico para los contribuyentes.

En este contexto, los jueces no solo actúan como garantes del principio de legalidad, sino también como intérpretes de los principios materiales del sistema tributario. El principio de capacidad contributiva, en su vertiente sustantiva y procesal, permite verificar si los actos administrativos se ajustan al orden constitucional, especialmente cuando se cuestiona la proporcionalidad o razonabilidad de un tributo. Casos como el No. 17510-2021-00104 evidencian que los jueces pueden, mediante el análisis de la prueba, revisar la existencia de un hecho generador legítimamente determinado y su correspondencia con la situación económica del sujeto pasivo (Tribunal Distrital de Quito, 2022).



Adicionalmente, este principio funge como criterio de motivación de los actos administrativos. La omisión de un análisis adecuado de la capacidad contributiva puede traducirse en una falta de motivación sustancial del acto, con consecuencias como su nulidad o inaplicabilidad, tal como lo evidenció la sentencia No. 09501-2023-00356, en la que el tribunal determinó que el acto carecía de una justificación técnica que vinculara el tributo con la realidad económica del contribuyente, vulnerando además el principio de no confiscación (Tribunal Distrital de Guayaquil, 2024).

Por lo tanto, el principio de capacidad contributiva no debe considerarse únicamente como un ideal normativo, sino como un estándar operativo para la administración tributaria y el Poder Judicial. Su aplicación rigurosa asegura un sistema fiscal equitativo y protege los derechos fundamentales de los contribuyentes, en particular la propiedad, la seguridad jurídica y el debido proceso.

Finalmente, en un escenario tributario complejo y en constante transformación, la consolidación del principio de capacidad contributiva como parámetro obligatorio en la emisión, revisión y control de tributos representa un avance hacia la consolidación de un modelo fiscal más justo, proporcional y respetuoso de la dignidad humana. En este sentido, es recomendable que el legislador ecuatoriano considere su incorporación expresa en la normativa vigente, lo cual fortalecería la seguridad jurídica y permitiría una mayor coherencia entre los principios constitucionales y la práctica tributaria nacional.

BIBLIOGRAFÍA

Bravo Cucci, Jorge. 2015. <i>Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva.</i> <i>Ius et Veritas</i> , 38: 222-226.	Corte Constitucional de Colombia. 2000. <i>Sentencia C-433 de 2000.</i> https://juristeca.com/co/corte-constitucional-de-colombia/sentencias-y-autos/2000/4/sentencia-c-433-00
Constitución de la República del Ecuador. 2008. Montecristi: Asamblea Nacional Constituyente.	Corte Constitucional de Colombia. 2019. <i>Sentencia C-593 de 2019.</i> Recuperado de https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/c-593_2019.htm
Corte Constitucional del Ecuador. 2021. <i>Sentencia No. 3-19-EP/21.</i> https://www.corte-constitucional.gob.ec	Corte Constitucional del Ecuador. 2025. <i>Sentencia No. 030-15-SIN-CC.</i> https://www.corteconstitucional.gob.ec
Corte Constitucional del Ecuador. 2025. <i>Sentencia No. 65-17-IN/21.</i> https://www.corte-constitucional.gob.ec	García Bueno, Marco. C. 2002. <i>El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal.</i> Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.

Giuliani Fonrouge, Carlos. M. 1997. <i>Derecho Financiero</i> . Depalma.	Novoa Herrera, Gerardo. 2017. <i>El principio de la capacidad contributiva</i> . <i>Derecho Tributario y Política Fiscal</i> , 17169: 101-104.
Novoa Herrera, Gerardo. 2017. <i>El principio de la capacidad contributiva</i> . <i>Revista Derecho y Sociedad</i> , Pontificia Universidad Católica del Perú.	Palma, Clotilde. C. 2000. <i>La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva</i> . Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
Patiño Sánchez, Isabel. C. 2010. <i>Análisis del sistema contencioso tributario ecuatoriano vigente comparado con los países miembros de la Comunidad Andina</i> [Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar].	Piketty, Thomas. 2019. "Capital e ideología". Fondo de Cultura Económica. https://portal.amelica.org/ameli/jats-Repo/309/3092347007/html/index.html?utm .
Ríos, Juan. A., Sánchez, Laura. M., & Restrepo, Carlos M. 2021. "La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria." <i>Revista Visión Contable</i> , 23: 156-175. https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7	Tarsitano, Alberto. 2014. "El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución financiera: una visión doctrinaria y jurisprudencial." <i>Revista Derecho & Sociedad</i> , 43: 119-128.
Tribunal Constitucional de El Salvador. 2025. <i>Sentencias relacionadas con el principio de capacidad contributiva</i> . Expedientes Ref. 35-2009, 455-2007, 1005-2008, 587-2009. Recuperado de https://www.jurisprudencia.gob.sv	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil. 2024. <i>Sentencia No. 09501-2023-00312</i> . Guayaquil: Archivo Judicial del Guayas.
Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil. 2024. <i>Sentencia No. 09501-2023-00356</i> . Guayaquil: Archivo Judicial del Guayas.	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito. 2022. <i>Sentencia No. 17510-2021-00104</i> . Quito: Archivo Judicial del Distrito Metropolitano.
Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito. 2022. <i>Sentencias No. 17510-2021-00105 y 00106</i> . Quito: Archivo Judicial del Distrito Metropolitano.	

La Calificación del Hecho Generador en el Derecho Tributario Ecuatoriano: Análisis desde la Doctrina de la Sustancia sobre la Forma y su Relación con el Debido Proceso y la Seguridad Jurídica

María Gracia **Naranjo Ponce***



RESUMEN

La doctrina de la sustancia sobre la forma constituye un principio interpretativo fundamental del derecho tributario que permite a las administraciones fiscales calificar los actos y negocios jurídicos atendiendo a su realidad subyacente, prescindiendo de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. Este estudio analiza la evolución normativa y jurisprudencial de esta doctrina en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, examinando su desarrollo desde la consagración original en el artículo 17 del Código Tributario hasta los criterios objetivos incorporados en el artículo 30.3 del Reglamento. La investigación se centra en el análisis de la sentencia 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional, que estableció estándares específicos para la aplicación constitucional de la doctrina, condicionando su validez al cumplimiento de procesos de justificación suficiente que comprendan fases de negación y afirmación debidamente fundamentadas. El estudio identifica tres debilidades estructurales persistentes: la ausencia de consenso doctrinal sobre el alcance de las normas antielusión, las complejidades probatorias inherentes al sistema, y las tensiones con las garantías constitucionales del debido proceso y la seguridad jurídica. Se concluye que estas complejidades constituyen obstáculos que condicionan su aplicación práctica y eficacia en el sistema tributario nacional.

* Abogada, J.S.D(c) y LL.M por Yale Law School, Socia de NMS | Naranjo Martínez, Subía & Hajj, docente universitaria USFQ, Quito.



INTRODUCCIÓN

La doctrina de la sustancia sobre la forma constituye uno de los instrumentos más controvertidos y complejos del derecho tributario moderno. Su aplicación busca garantizar que la tributación se base en la realidad económica subyacente de las operaciones, prescindiendo de las formas jurídicas que puedan ocultar la verdadera naturaleza de los actos realizados por los contribuyentes.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, esta doctrina encuentra su fundamento normativo principal en el artículo 17 del Código Tributario, cuya interpretación y aplicación han generado importantes desafíos tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes. La tensión entre la necesidad de combatir estrategias de planificación fiscal agresiva y la preservación de las garantías constitucionales del debido proceso y la seguridad jurídica ha marcado la evolución de esta institución.

El presente análisis examina la evolución normativa y jurisprudencial de la doctrina en Ecuador, con particular énfasis en los estándares constitucionales establecidos por la Corte Constitucional en la sentencia 47-15-IN/21, para identificar los principales desafíos que persisten en su aplicación práctica y proponer elementos para su perfeccionamiento.



Palabras clave:

Hecho Generador	Sustancia Económica	Debido Proceso
Seguridad Jurídica		



2. LA DOCTRINA DE LA SUSTANCIA SOBRE LA FORMA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La doctrina de la sustancia sobre la forma representa uno de los principios interpretativos más significativos del derecho tributario moderno, cuyo desarrollo responde a la necesidad de preservar la integridad del sistema fiscal frente a estrategias de planificación fiscal que, sin vulnerar formalmente la letra de la ley, comprometen su espíritu y finalidad recaudatoria¹.

En su dimensión conceptual, esta doctrina establece que la calificación tributaria de los actos y negocios jurídicos debe atender primordialmente a su sustancia económica y jurídica real, con prescindencia de las formas jurídicas específicas adoptadas por los particulares². Esta aproximación reconoce que la realidad económica subyacente constituye el fundamento último de la imposición, en tanto refleja la verdadera capacidad contributiva de los sujetos.

La justificación teórica de este principio descansa en la comprensión de que el derecho tributario persigue fundamentalmente la captación de riqueza para el financiamiento del gasto público, objetivo que se vería comprometido si la administración tributaria quedara limitada exclusivamente a la forma jurídica adoptada por los contribuyentes. En este sentido, la doctrina opera como un mecanismo correctivo que permite una aplicación más equitativa y eficaz de las normas tributarias³.

La doctrina de la sustancia sobre la forma encuentra su fundamento último en el principio de capacidad contributiva⁴, entendido como la aptitud económica real de los sujetos para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Este principio constitucional exige que la tributación se base en manifestaciones genuinas de riqueza, no en construcciones jurídicas artificiosas que oculten la verdadera situación económica de los contribuyentes.

Sin embargo, la aplicación de este principio no está exenta de complejidades y riesgos. Su naturaleza inevitablemente subjetiva introduce elementos de incertidumbre en la aplicación del derecho tributario⁵, lo que puede generar tensiones con principios fundamentales como la legalidad, la tipicidad y la seguridad jurídica. La determinación de cuál es la “verdadera” naturaleza de una transacción implica necesariamente un ejercicio interpretativo que puede resultar controvertido.

¹ Ver: Pablo Porporatto, *Design and Administration of the General Anti-Avoidance Rules*, INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS, 2021, <https://www.ciat.org/ciatblog-design-and-management-of-the-general-anti-avoidance-clauses/?lang=en> (último acceso: 25 de mayo de 2025).

² Ver: Emily Cauble, “Reforming the Non-Disavowal Doctrine,” *Virginia Tax Review* 35 (2015): 439–82.

³ Ver: Rebecca Prebble and John Prebble, “General Anti-Avoidance Rules and the Rule of Law,” en *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research*, ed. Nigar Hashimzade and Yuliya Epifantseva (London: Routledge, 2018), 72.

⁴ Alberto Tarsitano, “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático,” en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, coordinado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira* (Buenos Aires: Delpalma, 2005), 409.

⁵ Zoë Prebble y John Prebble, “Comparando la Norma Anti-Elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con Doctrina de Abuso de Derecho Civil Law (Parte II),” *Revista IUS ET VERITAS*, n.º 51 (2015). Los autores consideran que esta incertidumbre no es necesariamente una característica negativa de la norma anti-elusiva general, pues grado de flexibilidad es necesario para que la norma anti-elusiva general funcione como pretende.

3. EVOLUCIÓN NORMATIVA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

La evolución normativa de la doctrina de sustancia sobre forma en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se articula a través de dos desarrollos legislativos fundamentales que han marcado su consolidación: primero, el artículo 17 del Código Tributario, que estableció los pilares doctrinales básicos de calificación del hecho generador conforme a la verdadera esencia (3.1); y segundo, el artículo 30.3 del Código Tributario, que introduce tres criterios objetivos específicos para estructurar la aplicación de esta doctrina.

3.1. EL ARTÍCULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano⁶, promulgado originalmente en 1975⁷, constituye la piedra angular del sistema de calificación del hecho generador en el ordenamiento jurídico nacional. Su inclusión en el texto original del Código responde a la necesidad de dotar a la administración tributaria de herramientas efectivas para enfrentar las estrategias de planificación fiscal que, aprovechando la literalidad de las normas, podían comprometer la eficacia del sistema tributario.

Desde su redacción original, esta disposición contempla los dos pilares fundamentales que caracterizan la doctrina de la sustancia sobre la forma: la calificación conforme a la verdadera esencia y naturaleza jurídica cuando el hecho generador consiste en un acto jurídico, y la atención a las situaciones o relaciones económicas efectivamente existentes cuando el hecho generador se delimita atendiendo a conceptos económicos.

3.2. EL ARTÍCULO 30.3 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

La inclusión del artículo 30.3 en el Código Tributario representa un desarrollo significativo en la evolución normativa de la calificación del hecho generador. Esta disposición, incorporada en reformas del año 2021⁸, responde a la necesidad de proporcionar criterios más específicos y objetivos para la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma.

El artículo 30.3 establece tres criterios fundamentales que la autoridad tributaria debe considerar al realizar procedimientos de determinación o resolver recursos administrativos cuando califique la esencia y naturaleza jurídica de los actos de los contribuyentes⁹. Estos

⁶ **Art. 17.-** Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

⁷ *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento n.º 38, martes 14 de junio de 2005.

⁸ Decreto-Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, art. 71, Registro Oficial Suplemento n.º 587, 29 de noviembre de 2021.

⁹ **Art. 30.3.-** Criterios para calificación de sustancia jurídica y económica.- Cuando la Autoridad Tributaria realice procedimientos de determinación de obligaciones tributarias, o resuelva reclamos o recursos presentados por los sujetos pasivos, y califique la esencia y naturaleza



criterios representan un intento de objetivizar la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma con elementos verificables que limiten la discrecionalidad administrativa.

El **primer criterio** se refiere a si la forma jurídica o económica escogida forma parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad económica o sector al que pertenece el contribuyente¹⁰. Este parámetro introduce una perspectiva sectorial que reconoce que ciertas estructuras jurídicas o modalidades operativas pueden ser usuales y legítimas en determinadas actividades económicas, mientras que, desde una perspectiva tributaria, podrían resultar atípicas o sospechosas en otros contextos.

El **segundo criterio** examina si el resultado de la forma jurídica adoptada es neutro en términos recaudatorios, considerando la posibilidad de que el ahorro tributario de una parte genere un correlativo incremento en los ingresos de la otra, siempre que ambas sean residentes fiscales en Ecuador¹¹. Este criterio refleja una comprensión sistemática del fenómeno tributario que reconoce que ciertas operaciones pueden generar efectos compensatorios dentro del sistema fiscal nacional.

El **tercer criterio** se refiere a la existencia de precedentes jurisprudenciales obligatorios que hayan resuelto la pertinencia del tratamiento tributario aplicado por los interesados¹². Este criterio introduce un elemento de estabilidad y predictibilidad que resulta fundamental para la seguridad jurídica, al mismo tiempo que reconoce el valor vinculante de la jurisprudencia en la interpretación de las normas tributarias.

El artículo 30.3 establece que, si se verifica el cumplimiento de uno o varios de estos criterios, la autoridad tributaria aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica adoptada por las partes¹³. Esta disposición introduce un elemento de protección para los contribuyentes que actúen conforme a estos parámetros, aunque su eficacia práctica dependerá de la rigurosidad con que se apliquen estos criterios.

jurídica de un acto del contribuyente, o las relaciones económicas efectivamente existentes entre contribuyentes con prescindencia de las formas jurídicas adoptadas, deberá considerar los siguientes criterios fundamentales: [...]

¹⁰ **Art. 30.3.-** [...] a) Si la forma jurídica o económica escogida por el contribuyente forma parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad económica o sector de la economía al que pertenece el sujeto pasivo sometido al respectivo procedimiento o resolución.

¹¹ **Art. 30.3.-** [...] b) Si el resultado de la forma jurídica adoptada es neutro, en términos recaudatorios, teniendo en cuenta la posibilidad de que el eventual ahorro experimentado por una de las partes involucradas en el respectivo acto o contrato podría haber generado un correlativo incremento los ingresos de la otra parte, siempre que ambas partes sean residentes fiscales en el Ecuador.

¹² **Art. 30.3.-** [...] c) Si al momento en que se celebró el respectivo acto o contrato sujeto a análisis, existía un precedente jurisprudencial obligatorio que haya resuelto la pertinencia del respectivo tratamiento tributario aplicado por los interesados a dicha relación jurídica.

¹³ **Art. 30.3.-** [...] Si se verifica, de oficio o a petición de parte interesada, el cumplimiento de uno o varios los criterios previstos en este artículo, la Autoridad Tributaria aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica adoptada por las partes, durante el plazo de vigencia del respectivo acto o contrato, sin perjuicio de que existan modificaciones normativas posteriores al régimen tributario aplicable a dichos actos o contratos. Las modificaciones normativas únicamente aplicarán para contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de la modificación.

4. LA SENTENCIA 47-15-IN/21 DE LA CORTE CONSTITUCIONAL: PUNTO DE INFLEXIÓN JURISPRUDENCIAL

4.1. CONTEXTO DEL CASO Y PLANTEAMIENTO CONSTITUCIONAL

La sentencia 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional representa un hito fundamental en la evolución jurisprudencial de la calificación del hecho generador en el derecho tributario ecuatoriano. El caso tuvo su origen en una acción pública de inconstitucionalidad presentada en 2015 contra el artículo 17 del Código Tributario¹⁴, la cual planteó por primera vez de manera integral los problemas constitucionales derivados de la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma.

El planteamiento del accionante se centró en la alegada inconstitucionalidad por razones de fondo del artículo 17, argumentando fundamentalmente que su aplicación comportaba “la ausencia de formalidades, lo cual no genera discrecionalidad sino arbitrariedad al intérprete, lo que resulta evidentemente inconstitucional”¹⁵. Esta argumentación identifica el núcleo del problema constitucional: la tensión entre la necesaria flexibilidad interpretativa que requiere la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma y las exigencias de certeza y predictibilidad que derivan de los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica.

En la tramitación de la causa, el Servicio de Rentas Internas articuló una defensa basada en la distinción entre inconstitucionalidad intrínseca e inconstitucionalidad por aplicación indebida. Según esta línea argumentativa, “la norma no se constituye en inconstitucional por su aplicación indebida”, sosteniendo que declarar la inconstitucionalidad de una norma jurídica requiere demostrar “la incompatibilidad de la disposición en análisis con los presupuestos constitucionales” y que, por tanto, su existencia resulte “insostenible dentro del marco jurídico ecuatoriano”¹⁶. Esta argumentación revela la complejidad del análisis constitucional en casos donde la norma cuestionada puede ser aplicada tanto de manera constitucional como inconstitucional, dependiendo de las circunstancias específicas y los estándares empleados.

4.2. LOS ESTÁNDARES CONSTITUCIONALES ESTABLECIDOS POR LA CORTE

La Corte Constitucional desarrolló un análisis diferenciado para cada una de las dos reglas contenidas en el artículo 17 del Código Tributario, estableciendo estándares específicos para su aplicación constitucional.

Respecto a la **primera regla**, que se refiere a la calificación de los actos jurídicos conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, la Corte estableció que esta calificación “no puede constituir nunca un acto arbitrario”¹⁷. Este pronunciamiento resulta fundamental porque

¹⁴ Corte Constitucional del Ecuador, demanda de inconstitucionalidad presentada dentro del caso n.º 47-15-IN.

¹⁵ Corte Constitucional del Ecuador, demanda de inconstitucionalidad presentada dentro del caso n.º 47-15-IN, pág. 7.

¹⁶ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 12.

¹⁷ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 44.



reconoce implícitamente la legitimidad constitucional del principio, pero subordina su aplicación al cumplimiento de exigencias procedimentales y sustantivas específicas.

La Corte determinó que la aplicación de esta regla debe seguir un “proceso de justificación suficiente”¹⁸, estableciendo que, de lo contrario, la norma vulneraría la seguridad jurídica. Este estándar de *justificación suficiente* representa una concreción de las exigencias generales del debido proceso en el ámbito específico de la calificación tributaria, estableciendo un parámetro objetivo para evaluar la constitucionalidad de las actuaciones administrativas.

El proceso de justificación debe comprender, según la Corte, dos fases claramente diferenciadas: una fase de *negación* y una fase de *afirmación*¹⁹. Esta estructura bifásica refleja la naturaleza compleja del ejercicio de calificación, que requiere tanto el desconocimiento de la forma jurídica adoptada como la determinación positiva de cuál es la verdadera naturaleza del acto.

Los elementos que debe incluir este proceso de justificación son específicos y verificables: una norma jurídica de referencia que sirva como parámetro de identificación del acto jurídico, y razones fácticas que comprueben la real esencia del acto jurídico²⁰. Estas razones fácticas deben demostrar tanto la verdadera intención de las partes como el verdadero contenido prestacional del acto jurídico.

La exigencia de una norma jurídica de referencia²¹ introduce un elemento de objetividad fundamental en el proceso de calificación. Esto significa que la administración tributaria no puede proceder a una calificación puramente subjetiva o discrecional, sino que debe identificar claramente cuáles son los parámetros normativos que permiten determinar la verdadera naturaleza del acto.

La necesidad de demostrar la “verdadera intención de las partes”²² introduce un elemento subjetivo que puede resultar complejo de acreditar en la práctica. Sin embargo, esta exigencia es coherente con los principios generales del derecho civil y comercial que reconocen la relevancia de la voluntad real de los contratantes para determinar la naturaleza y efectos de los actos jurídicos.

Respecto a la segunda regla, que se refiere a la calificación atendiendo a las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan, la Corte estableció que su aplicación debe respetar “un proceso de justificación que obedezca un mínimo de estándares argumentativos”²³. Esta formulación reconoce la mayor complejidad inherente a la calificación económica, la cual puede involucrar elementos técnicos y valoraciones que requieren una fundamentación particularmente rigurosa.

¹⁸ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 47.

¹⁹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 46.

²⁰ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 47.

²¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 47.

²² Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 47.

²³ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 60.

Al igual que para la primera regla, la Corte estableció que el proceso de justificación debe comprender las fases de negación y afirmación²⁴. Esta exigencia subraya la necesidad de que la administración tributaria desarrolle un razonamiento completo que explique tanto por qué la forma jurídica adoptada no refleja la realidad económica subyacente, como cuál es la verdadera naturaleza económica de la operación.

4.3. EFECTOS Y ALCANCES DE LA SENTENCIA CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional concluyó que el artículo 17 del Código Tributario es constitucional, pero sujeto al cumplimiento de los estándares desarrollados en la sentencia. Esta conclusión establece lo que puede denominarse una “constitucionalidad condicionada”, donde la validez de la norma depende de que su aplicación respete los parámetros establecidos por la Corte Constitucional.

Para la primera regla, la constitucionalidad se condiciona a que la calificación del hecho generador se base en un “razonamiento motivado” con suficiencia de premisas, razones y pruebas²⁵. Esta exigencia concreta las garantías generales del debido proceso en el ámbito específico de la calificación tributaria, estableciendo parámetros objetivos para evaluar la validez de las actuaciones administrativas.

Para la segunda regla, la constitucionalidad se subordina a que su aplicación esté sujeta a un “proceso de justificación que goce de suficiencia”²⁶ conforme a los estándares referidos. Esta formulación reconoce que la calificación económica puede presentar mayor complejidad técnica, pero mantiene la exigencia de rigor argumentativo y probatorio.

El estándar general que emerge de la sentencia es la necesidad de “justificar adecuadamente” cualquier calificación que prescinda de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. A continuación, se presenta un resumen de los estándares específicos:

Regla	Fase	Norma/Requisito
Sustancia jurídica sobre forma jurídica (Cuando el hecho imponible consiste en un acto jurídico)	Fase de negación	Las autoridades deben rechazar la forma jurídica solo cuando no refleje la verdadera esencia jurídica del acto.
	Fase de afirmación	Las autoridades deben identificar la verdadera esencia jurídica del acto, utilizando una norma jurídica como referencia y apoyándose en evidencia fáctica de la intención y las obligaciones sustantivas.
	Fase de justificación externa	La calificación debe incluir una explicación razonada de la verdadera naturaleza jurídica del acto.
	Fase de justificación interna	Debe demostrarse que el acto, tal como se recalifica, encaja en uno de los hechos imposables definidos en la legislación tributaria.

²⁴ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 61.

²⁵ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 49.

²⁶ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia n.º 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 62.



Sustancia económica sobre forma jurídica (Cuando el hecho imponible se define económicamente)	Fase de negación	Las autoridades deben desestimar la forma jurídica cuando no refleje la realidad económica de la transacción.
	Fase de afirmación	Deben demostrar, utilizando razonamiento jurídico y económico, por qué el acto formal no corresponde a la situación económica real.
	Fase de justificación externa	Debe proporcionarse una explicación razonada para mostrar la discordancia entre el acto jurídico y la realidad económica.
	Fase de justificación interna	Debe verificarse si la transacción, tal como se recharacteriza, califica como hecho imponible bajo la ley tributaria.
Requisito general	Garantías procesales	En todos los casos, las autoridades tributarias deben respetar los derechos al debido proceso del contribuyente, incluyendo el deber de emitir una decisión razonada y motivada.

Elaboración propia

La sentencia tiene efectos generales que trascienden el caso específico, estableciendo parámetros vinculantes para todas las actuaciones futuras de la administración tributaria en materia de calificación del hecho generador.

5. ANÁLISIS CRÍTICO

Pese a los avances explorados, la aplicación del artículo 17 del Código Tributario todavía enfrenta tres debilidades estructurales que limitan su eficacia: primero, la ausencia de consenso doctrinal sobre el alcance de las normas antielusión [5.2.1]; segundo, la complejidad probatoria inherente al sistema [5.2.2]; y tercero, las todavía presentes tensiones con las garantías constitucionales del debido proceso y seguridad jurídica [5.2.3].

5.3.1. EL DEBATE SOBRE EL PROPÓSITO DE LAS NORMAS ANTIELUSIÓN

Un aspecto fundamental que debe abordarse para comprender cabalmente los desafíos en la aplicación del artículo 17 es la falta de consenso sobre cuál debe ser el verdadero propósito de las normas antielusión. Esta incertidumbre conceptual, que no es exclusiva de la norma ecuatoriana, sino que se presenta como un problema generalizado en el ámbito de las normas antielusivas a nivel internacional, genera efectos prácticos significativos en la interpretación y aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma. No obstante, esta problemática se manifiesta de manera particular en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Pueden identificarse dos posturas principales en este debate doctrinal. La primera postura sostiene que las normas antielusión buscan combatir cualquier conducta que tenga como único propósito el ahorro tributario. Desde esta perspectiva, sería suficiente demostrar que la operación analizada carece de propósito comercial sustantivo y que su motivación principal es la obtención de una ventaja fiscal para justificar la aplicación de la calificación por sustancia económica.

La segunda postura, más restrictiva, plantea que las normas antielusión deben limitarse a combatir únicamente las conductas simuladas o fraudulentas. Esta aproximación ancla el

concepto de elusión en las categorías tradicionales del derecho privado, particularmente en la figura de la simulación, entendida como un acuerdo de voluntades en el que existe una diferencia entre la voluntad real y la voluntad declarada, acompañada de la intención de engañar a terceros a través de la voluntad declarada.

Como señala Felipe Yáñez, esta distinción conceptual es fundamental, pues:

bajo la figura de la simulación, no estamos en presencia de una actuación que sólo carece de sustancia (cuestión de suyo difícil de determinar), sino que nos encontramos frente a completa farsa: el contribuyente declara públicamente haber celebrado un acto, en circunstancias que de manera clandestina ha ejecutado otro²⁷.

En contraste:

con la figura del abuso de las formas jurídicas... el contribuyente no ejecuta una farsa, sino que celebra en público lo mismo que ejecuta en privado: actos o negocios reales, dando cumplimiento a todos los requisitos formales y materiales que dichos actos o negocios requieren²⁸.

Por esta razón, advierte que “resulta impropio castigar a los actos abusivos en pie de igualdad con los actos elusivos, por tratarse de formas completamente disímiles de escape a las obligaciones tributarias”²⁹.

La simulación, como concepto del derecho privado contractual, requiere la concurrencia de elementos específicos que pueden resultar difíciles de acreditar en la práctica. Debe demostrarse no solo la existencia de una voluntad real diferente de la declarada, sino también la intención específica de engañar a terceros, en este caso al Fisco. Esta exigencia probatoria puede resultar extremadamente desafiante, particularmente cuando las partes han documentado cuidadosamente sus intenciones aparentes.

Esta divergencia de enfoques genera una incertidumbre que compromete tanto la eficacia del sistema tributario como la seguridad jurídica de los contribuyentes. La ausencia de criterios claros sobre cuándo una operación puede considerarse legítimamente como elusiva puede derivar en interpretaciones inconsistentes.

²⁷ Felipe Yáñez Villanueva, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva,” *Legislación Tributaria Aplicada*, Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información – FEN, Universidad de Chile, 2014, 233–250.

²⁸ Felipe Yáñez Villanueva, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva,” *Legislación Tributaria Aplicada*, Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información – FEN, Universidad de Chile, 2014, 233–250.

²⁹ Felipe Yáñez Villanueva, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva,” *Legislación Tributaria Aplicada*, Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información – FEN, Universidad de Chile, 2014, 233–250.



5.3.2. EL PROBLEMA PROBATORIO

Una de las debilidades más significativas del modelo actual radica en la complejidad inherente al régimen probatorio que debe enfrentar la administración tributaria al aplicar la doctrina de la sustancia sobre la forma. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, conforme al artículo 311 del Código General de Procesos, “corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía”³⁰ respecto a los actos tributarios impugnados.

Esta disposición establece una regla de carga probatoria que resulta particularmente desafiante en el contexto de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario. Cuando la administración tributaria pretende calificar un hecho generador prescindiendo de la forma jurídica adoptada por el contribuyente, debe demostrar tanto el carácter impropio o artificial del acto jurídico o transacción, como la verdadera intención del contribuyente.

Como acertadamente señala el Comentario al Modelo de Código Tributario del CIAT:

la adopción de cláusulas antielusivas generales en los ordenamientos [...] no supone la apertura a la arbitrariedad. Por el contrario corresponderá a las Administraciones Tributarias sustentar con los elementos de prueba que admite el sistema legal, el carácter impropio, inadecuado o artificial de las operaciones efectuadas por los obligados tributarios, así como la inexistencia de una finalidad distinta al puro y simple ahorro fiscal³¹.

Sin embargo, esta exigencia presenta una paradoja práctica fundamental: la prueba existente precisamente tiende a demostrar que la transacción es aquella que el contribuyente alega que es. La documentación contractual reflejará efectivamente que se trata de una compraventa y no de una donación; los registros societarios confirmarán que se constituyó una compañía, que se aportaron bienes, que la compañía fue posteriormente adquirida por determinadas personas. Probar la verdadera esencia subyacente, particularmente cuando se refiere a la intención real de las partes, representa un desafío probatorio de extraordinaria complejidad.

Esta dificultad probatoria puede generar dos riesgos opuestos igualmente preocupantes. Por un lado, puede propiciar que la administración tributaria se conforme con presunciones o razonamientos insuficientes para sustentar sus calificaciones, vulnerando las garantías constitucionales establecidas por la Corte Constitucional. Por otro lado, puede generar un efecto de impunidad para operaciones genuinamente elusivas que han sido cuidadosamente estructuradas para ocultar su verdadera naturaleza.

³⁰ Código Orgánico General de Procesos, art. 311, Registro Suplemento del Registro Oficial n.º 506, 22 de mayo de 2015.

³¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana, con la colaboración de la Cooperación Alemana (GIZ) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2015, 43, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf (último acceso: 25 de mayo de 2025).

1.1.1. (IN)COMPATIBILIDAD CON EL DEBIDO PROCESO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

La aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma puede generar tensiones con las garantías constitucionales del debido proceso y la seguridad jurídica que, pese a los avances normativos y jurisprudenciales analizados, persisten como desafíos fundamentales del sistema ecuatoriano.

Los estándares establecidos por la Corte Constitucional en la sentencia 47-15-IN/21, aunque representan un avance significativo, no eliminan completamente esta tensión. La exigencia de un “proceso de justificación suficiente” mantiene un componente de subjetividad que puede ser fuente de controversia. La determinación de qué constituye una justificación “suficiente” o cuándo las razones fácticas “comprueban” efectivamente la esencia del acto sigue dependiendo, en última instancia, de una valoración discrecional.

Adicionalmente, la predictibilidad de las decisiones administrativas se ve comprometida por la naturaleza casuística de la calificación tributaria. Aun cuando existan criterios objetivos como los establecidos en el artículo 30.3 del RLRTI, su aplicación a casos concretos puede generar resultados diversos dependiendo de las circunstancias específicas de cada situación. Esta variabilidad, aunque inherente a la complejidad de los fenómenos económicos, puede generar incertidumbre sistemática en los contribuyentes.

Finalmente, un aspecto particularmente complejo surge de la tensión entre la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma y el principio de legalidad tributaria en sentido estricto. Mientras que este último exige que los elementos esenciales del tributo estén claramente definidos en la ley, la calificación por sustancia económica introduce elementos de flexibilidad interpretativa que pueden generar incertidumbre sobre los límites precisos de la imposición.

CONCLUSIÓN

La doctrina de la sustancia sobre la forma en el derecho tributario ecuatoriano ha experimentado una evolución significativa desde su consagración inicial en el artículo 17 del Código Tributario. Los desarrollos normativos posteriores, particularmente la incorporación del artículo 30.3, y los estándares constitucionales establecidos por la Corte Constitucional en la sentencia 47-15-IN/21, representan avances importantes hacia la objetivización de su aplicación.

Sin embargo, persisten desafíos estructurales que limitan la eficacia de esta herramienta anti-elusiva. La ausencia de consenso doctrinal sobre el alcance de las normas antielusión, las complejidades probatorias inherentes al sistema y las tensiones con las garantías constitucionales del debido proceso y la seguridad jurídica todavía constituyen obstáculos que condicionan su aplicación práctica y eficacia en el sistema tributario nacional.



BIBLIOGRAFÍA

Cauble, Emily. "Reforming the Non-Disavowal Doctrine." <i>Virginia Tax Review</i> 35 (2015): 439-82.	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). <i>Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana</i> . Con la colaboración de la Cooperación Alemana (GIZ) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2015. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf (último acceso: 25 de mayo de 2025).
Corte Constitucional del Ecuador. Demanda de inconstitucionalidad presentada dentro del caso n.º 47-15-IN.	Corte Constitucional del Ecuador. <i>Sentencia n.º 47-15-IN/21</i> .
Ecuador. <i>Código Orgánico General de Procesos</i> . Registro Suplemento del Registro Oficial n.º 506, 22 de mayo de 2015.	Ecuador. <i>Código Tributario</i> . Registro Oficial Suplemento n.º 38, martes 14 de junio de 2005.
Ecuador. Decreto-Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19. Registro Oficial Suplemento n.º 587, 29 de noviembre de 2021.	Porporatto, Pablo. <i>Design and Administration of the General Anti-Avoidance Rules</i> . INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS, 2021. https://www.ciat.org/ciat-blog-design-and-management-of-the-general-anti-avoidance-clauses/?lang=en (último acceso: 25 de mayo de 2025).

Prebble, Rebecca, y John Prebble. "General Anti-Avoidance Rules and the Rule of Law." En <i>The Routledge Companion to Tax Avoidance Research</i> , editado por Nigar Hashimzade y Yuliya Epifantseva, 72. Londres: Routledge, 2018.	Prebble, Zoë, y John Prebble. "Comparando la Norma Anti-Elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con Doctrina de Abuso de Derecho Civil Law (Parte II)." <i>Revista IUS ET VERITAS</i> , n.º 51 (2015).
Tarsitano, Alberto. "El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático." En <i>Estudios de derecho tributario constitucional e internacional</i> , coordinado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira, 409. Buenos Aires: Delpalma, 2005.	Yáñez Villanueva, Felipe. "Análisis de la nueva cláusula general antielusiva." <i>Legislación Tributaria Aplicada</i> , Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información – FEN, Universidad de Chile, 2014, 233-250.

La Capacidad Contributiva como Límite Material y Principio Rector en el Derecho Tributario Ecuatoriano

Oswaldo Santos Dávalos*



RESUMEN

Este artículo presenta un análisis del tratamiento de los sujetos pasivos previsto en el Código Tributario. Expone las diferencias entre contribuyentes y responsables, explica las distintas categorías de contribuyentes, aborda las clases de responsables que recoge la ley y realiza críticas al régimen con miras a su mejora.

* Abogado, magíster en Derecho y Finanzas, Socio de Santos Burbano de Lara | Abogados, Quito.



INTRODUCCIÓN

Toda obligación requiere un elemento subjetivo, una prestación y un vínculo jurídico. Lo mismo ocurre con la obligación tributaria. El nacimiento de la obligación que tiene por objeto a un tributo implica la existencia de un sujeto activo y de uno o más sujetos pasivos. El Código Tributario **["CT"]** considera como sujeto activo al ente público acreedor del tributo¹. Sujeto pasivo es quien está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o responsable². El contribuyente es a quien se impone el cumplimiento de la prestación tributaria por la verificación del hecho generador³. Responsable es quien debe cumplir las obligaciones atribuidas al contribuyente⁴.

Este artículo propone un análisis crítico de la figura del sujeto pasivo prevista en el CT. Primero se referirá a la personalidad jurídica de los sujetos pasivos **(II)**. Luego se verán las diferencias que hay entre contribuyentes y responsables, y se hablará sobre las categorías de responsables que reconoce el CT **(III)**. Se referirá a la conveniencia de considerar a los accionistas como responsables tributarios **(IV)**. Se hará una referencia breve al tratamiento de la responsabilidad solidaria entre contribuyentes y responsables **(V)**. Se terminará con una referencia a la figura del sustituto **(VI)** y con algunas conclusiones **(VII)**.



Palabras clave:

Contribuyente; Obligación Tributaria	Responsable Código Tributario	Sujetos Pasivos Tributarios

¹ CT, artículo 23.

² CT, artículo 24.

³ CT, artículo 25.

⁴ CT, artículo 26.



II. LA PERSONALIDAD JURÍDICA DEL SUJETO PASIVO

En esta sección se referirá a dos casos especiales relacionados con la personalidad de los sujetos pasivos. Primero se abordará los sujetos pasivos que supuestamente no son personas y, después, se referirá a las “empresas” que el ordenamiento considera “fantasmas”, “supuestas” o “inexistentes”.

A. Sujetos pasivos “sin” personalidad jurídica

Persona es quien tiene personalidad jurídica, es decir, la aptitud para contraer derechos y obligaciones⁵. Las personas pueden ser naturales o jurídicas. Persona natural es todo ser humano⁶. Las personas jurídicas son entes ficticios con la capacidad para contratar y obligarse⁷, como las compañías, las corporaciones o las fundaciones.

Sin embargo, extrañamente, el Código Tributario indica que se considerarán también sujetos pasivos a “las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, **carentes de personalidad jurídica**, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición [...]”⁸ [el énfasis es nuestro].

Por su lado, la Ley de Régimen Tributario Interno considera que el término sociedad comprende

“la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos **dotados o no de personería jurídica**, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros” [el énfasis es nuestro].

Carece de sentido calificar como “sujetos pasivos” a entidades carentes de personalidad jurídica. Quien tiene obligaciones (tributarias o de cualquier índole) tiene personalidad jurídica. Lo que sucede es que esos sujetos tienen personalidad únicamente para efectos tributarios, lo que algunos denominan una “capacidad jurídico-impositiva”⁹ o “capacidad jurídica tributaria”¹⁰ que es distinta a la capacidad del derecho común.

⁵ F Farith Simon, Sujetos del derecho: Un análisis de los conceptos jurídicos fundamentales (Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2024), 71.

⁶ Código Civil, artículo 41.

⁷ Código Civil, artículo 564.

⁸ CT, artículo 24, segundo inciso.

⁹ Heinrich W. Kruse, Derecho tributario: Parte general (Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2023), 165.

¹⁰ Héctor Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7° ed. ampliada y actualizada (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 255. Aunque el autor está de acuerdo con la clasificación tripartita, explica que la corriente mayoritaria considera que el sustituto es un tipo de responsable.

Limitar la personalidad de ciertos sujetos solo para fines tributarios tiene claros propósitos recaudatorios. Sin embargo, trae desventajas. Una de ellas es que puede aumentar costos transaccionales por la incertidumbre asociada a determinar si un sujeto pasivo tributario es, además, persona para efectos del derecho común.

B. Empresas inexistentes, fantasmas o supuestas

El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (“RLRTI”) considera como empresas “inexistentes” a las que no se puede atribuir algún proceso productivo y comercial¹¹. Considera inexistentes a las sociedades cuya constitución no pueda ser verificada¹². Además, indica que las empresas fantasmas son las que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad, con la que se aparentaba la existencia de una empresa para justificar transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos o gastos o evadir obligaciones¹³.

En general, hay serios problemas de técnica legislativa con esas definiciones, incluyendo las siguientes: primero, las empresas son *cosas* y no *personas*. Se trata de universalidades de derecho [conjuntos de activos y pasivos] sujetas al control de un empresario y, como tales, no tienen personalidad jurídica. Segundo, no es de la esencia de una sociedad que *actualmente* realice alguna actividad económica; basta con que pueda hacerlo *en potencia*. Lo esencial de una sociedad es que se realicen aportes para repartirse los beneficios que la sociedad genere. La ausencia de una actividad económica podría ser un indicio de que la sociedad fue creada con el ánimo de defraudar a la administración tributaria. Ese ánimo defraudatorio podría tener una incidencia en la validez del contrato de sociedad, pero no en su existencia. Si una sociedad se constituye con una declaración “ficticia” de voluntad, podría tratarse de una hipótesis de simulación absoluta. La regla predeterminada frente a los casos de simulación es que a los terceros les es oponible la voluntad declarada. Ante un caso de simulación absoluta, la solución no necesariamente debe ser desconocer la existencia del contrato social en su totalidad.

III. Clases de sujetos pasivos

El CT indica que los sujetos pasivos tributarios son contribuyentes o responsables. Se analizará cada una de esas figuras a continuación.

A. Contribuyentes

Contribuyente es quien adquiere la obligación tributaria por la verificación del hecho generador. Aunque algunos consideran que el deudor impositivo es quien ha verificado el hecho generador, consideramos que no necesariamente es el caso¹⁴. A diferencia del responsable, la

¹¹ RLRTI, artículo 24.

¹² RLRTI, artículo 24.

¹³ RLRTI, artículo 25.

¹⁴ Heinrich W. Kruse, Derecho tributario: Parte general (Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2023), 165. No es de la esencia de la obligación tributaria que sea el contribuyente quien verifique el hecho generador. Piénsese en una contribución especial en donde el tributo nace con



existencia de un contribuyente es esencial a la obligación tributaria. La doctrina suele distinguir entre el contribuyente *de jure* y el contribuyente *de facto*.

Contribuyente de jure

Contribuyente *de jure* es a quien se puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Es sobre quien recae el tributo¹⁵ y quien se corresponde con la definición de contribuyente que se vió más arriba. Se trata de una categoría jurídica porque depende exclusivamente de la ley y no toma en consideración quién asume la carga económica del tributo.

Contribuyente de facto

Contribuyente *de facto* es quien soporta las consecuencias económicas del tributo. Eso sucede cuando el contribuyente *de iure logra* trasladar la carga económica del tributo, a través de lo que se conoce como la traslación¹⁶, que puede suceder en uno o más grados¹⁷.

Efectos de acuerdos que alteren la responsabilidad del contribuyente

El CT indica que no pierde la calidad de contribuyente a quien la ley le da ese carácter. Eso significa que la traslación del tributo no impacta a quien tiene la calidad de contribuyente (*de jure*). También quiere decir que los acuerdos entre particulares sobre quién debe asumir los efectos de algún tributo resultan inoponibles ante la administración tributaria. Un acuerdo de ese tipo es válido, pero surte efectos solamente entre los contratantes.

B. Responsables

Responsable es quien debe cumplir las obligaciones atribuidas al contribuyente. Los responsables existen para facilitar la recaudación y para incentivar el pago de los tributos. Facilitan la recaudación porque, dejando todo lo demás igual, mientras mayor sea el número de sujetos pasivos, más sencillo será para el ente acreedor del tributo cobrar la obligación tributaria. Además, incentivan el pago de los tributos porque el responsable procurará que el contribuyente cumpla la obligación tributaria para no sufrir consecuencias patrimoniales adversas. La existencia de un responsable no es esencial para el nacimiento obligación tributaria.

La ley reconoce tres categorías de responsables: por representación, como adquirente o sucesor, y como agente de retención o percepción.

ocasión del beneficio que experimenta el contribuyente por la construcción de una obra pública, aunque para el contribuyente ese beneficio pase desapercibido. La obligación tributaria existiría y sería exigible, sin haber requerido de algún tipo de conducta u omisión por parte del obligado principal.

¹⁵ Catalina García Vizcaíno, Derecho tributario: Consideraciones económicas y jurídicas, tomo I (Buenos Aires: Depalma, 1996), p. 324.

¹⁶ Catalina García Vizcaíno, Derecho tributario: Consideraciones económicas y jurídicas, tomo I (Buenos Aires: Depalma, 1996), p. 83.

¹⁷ Catalina García Vizcaíno, Derecho tributario: Consideraciones económicas y jurídicas, tomo I (Buenos Aires: Depalma, 1996), p. 84.

Responsables por representación

El Código Tributario considera responsables por representación *inter alia* a los representantes de incapaces, como los tutores o curadores; a los mandatarios, agentes oficiosos o gestores de bienes ajenos; y a los síndicos de quiebras, liquidadores o depositarios judiciales.

Representantes de incapaces. Los incapaces (generales) son quienes no tienen capacidad de ejercicio¹⁸. Para obligarse válidamente, requieren del ministerio de un tercero. Son absolutos o relativos. La incapacidad absoluta busca proteger al incapaz y al interés general¹⁹. Aplica a las personas con demencia, a los impúberes y a las personas sordas que no se pueden dar a entender. La incapacidad relativa mira al interés del incapaz y aplica a los adolescentes, a las personas en interdicción de administrar sus bienes y a las personas jurídicas²⁰.

En general, como se verá más abajo, es indeseable que los representantes de las sociedades sean responsables solidarios, sin más, por el impacto que eso podría tener en el incentivo de los administradores para tomar decisiones que generen valor. Por eso se estima acertado que el actual texto del artículo 30.7 del CT indique que “[e]l representante legal de una persona jurídica no será responsable solidario de las obligaciones que se deriven de su gestión, en el ámbito tributario, salvo dolo o culpa grave”.

Representantes convencionales y agentes oficiosos. La ley amplía el ámbito de la responsabilidad por representación incluso al caso de contribuyentes capaces, como sucede con ciertos mandantes. En el caso de agencia oficiosa, es errado considerar que puede haber algún tipo de representación jurídica, en vista de que el agente oficioso necesariamente actúa sin mandato del principal. Considerar que existe una representación en ese caso es una ficción legal.

Liquidadores y síndicos de quiebra. Es cuestionable que el CT considere responsables a los liquidadores y a los síndicos de quiebra. Una sociedad o una compañía puede encontrarse en liquidación debido a su estado de insolvencia. Esa insolvencia podría provocar que la sociedad no cuente con la liquidez para hacer frente a sus obligaciones tributarias, más allá de que tenga la voluntad de hacerlo. Puede que la intervención del liquidador no haga diferencia alguna en la posibilidad de la sociedad o compañía de cumplir sus obligaciones. En casos así, hacer responsable al liquidador carece de fundamento.

Lo mismo puede decirse de los síndicos de quiebra. Puede que la falta de pago de la obligación tributaria a cargo del insolvente escape del control del síndico, aunque se trate de rentas obtenidas durante su gestión.

¹⁸ Se diferencian de los incapaces especiales, que tiene prohibido celebrar ciertos contratos o contratar con ciertas personas.

¹⁹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 10-224-IN/25, 30 de enero de 2025, párrafo 43.

²⁰ Ha habido varias reformas a la terminología para referirse a los incapaces. Lamentablemente, algunas de esas reformas generan dudas.



Alcance de la responsabilidad. En los casos de los responsables por representación, la ley limita la responsabilidad al valor de los “bienes administrados” y al de las rentas producidas durante la gestión del representante. No está claro cuál es el fundamento para limitar la responsabilidad a los “bienes administrados” por el representante. Una explicación podría ser que el legislador estima que el representante debe tener la seguridad de poder repetir en contra del contribuyente. Sin embargo, sí se justifica que el alcance de la responsabilidad se limite al de las rentas producidas durante la gestión del responsable. Ampliar su responsabilidad a *todas* las rentas del contribuyente tendría consecuencias negativas y carecería de fundamento.

La norma presenta algunas dudas interpretativas. Si la responsabilidad aplica a las *rentas* generadas durante la gestión, ¿quiere decir que se limita a los tributos que graven la renta? ¿Qué sucede si hay obligaciones incumplidas por negligencia del responsable pero que no guardan relación con la renta del contribuyente? Se plantea el caso de un menor de edad que es propietario de un inmueble que le fue legado y que sus padres, como sus representantes legales, olvidan hacer el pago de los impuestos prediales. ¿Serían los padres responsables, dado que no fue alguna renta atribuible al incapaz la que verificó el hecho generador?

Fundamento. El fundamento de la responsabilidad por representación radica en disminuir el problema de agencia entre la administración tributaria y el contribuyente, por un lado, y el responsable, por otro²¹. En ausencia de la responsabilidad por representación, habría un claro caso de riesgo moral: el representante tendría incentivos para correr riesgos tributarios que no asumiría si tuviera que internalizarlos²².

Críticas. Sin embargo, hay razones para repensar esta categoría de responsabilidad. Primero, en el caso de personas jurídicas con fines de lucro, claramente desincentiva decisiones que podrían generar valor²³. Segundo, asume la inexistencia de falsos positivos en las determinaciones practicadas por la administración tributaria. Tercero, asume que el impago de una obligación tributaria siempre es atribuible al responsable, lo que claramente es falso.

En general, se considera que la responsabilidad del representante no debería ser la situación predeterminada, sino que debería quedar reservada a casos especialmente serios, como

²¹ Existe un problema de agencia cuando el bienestar de una persona, llamada “principal” depende de la actuación de otra, llamada “agente”. Reinier Kraakman et al., *Anatomía del derecho de sociedades: Un enfoque comparado y funcional*, trad. Aurelio Gurrea Martínez, 3° ed. (Buenos Aires: Heliasta - Grupo Claridad - Instituto Iberoamericano de Derecho y Finanzas, 2017), 93. En este caso, la conducta del responsable tiene efectos directos en la administración tributaria e indirectos en el contribuyente.

²² Samuelson y Nordhaus definen al riesgo moral como un tipo de fallo de mercado en el que la presencia de un seguro contra un riesgo asegurado aumenta la probabilidad de que se produzca el hecho arriesgado. Paul A. Samuelson y William D. Nordhaus, *Economía*, 17° ed. (Ciudad de México: McGraw Hill, 2022), 666. Si no existiera la categoría de la responsabilidad por representación, el administrador de una sociedad tendría mayores incentivos para adoptar decisiones que repercutan en una mayor utilidad neta para la compañía pero que signifiquen un riesgo tributario mayor, como la de adoptar estrategias fiscales que la administración tributaria considere “agresivas”.

²³ La firma maximiza su valor cuando maximiza su valor presente neto. La maximización del valor presente neto puede suponer que la firma deba adoptar decisiones que no adoptaría si el patrimonio personal del representante (o de los accionistas) estuviera en riesgo.

si el administrador de una compañía altera la contabilidad para cometer defraudación fiscal o si por su decisión dejan de pagarse tributos retenidos. La responsabilidad por representación no debería ir más allá de lo necesario para disminuir el riesgo moral indeseable. Por eso se considera muy afortunada la reforma por la que la responsabilidad de los representantes legales de personas jurídicas se limita a casos de dolo o culpa grave.

Responsables como adquirentes o sucesores

Se consideran responsables como adquirentes o sucesores de bienes a los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades; los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere; las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma; los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y, los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

El sucesor como representante. Los sucesores a título universal no pueden ser *responsables* porque la apertura de la sucesión tiene como presupuesto el fallecimiento del causante y la pérdida de su personalidad jurídica. No se puede responder *junto con* alguien que dejó de ser persona. Los sucesores a título universal asumen la totalidad de los derechos y obligaciones transmisibles del causante y en consecuencia están obligados de manera directa con el sujeto activo.

Fusiones. La fusión supone la extinción de la compañía adquirida y la transferencia en bloque de su patrimonio, lo que incluye cualquier pasivo tributario. El Prof. Reyes explica que la fusión “[n]o solo representa la extinción de una o varias sociedades, sino que, además, implica la consolidación patrimonial en una compañía nueva o en otra ya existente”²⁴. En consecuencia, es equivocado hablar de una responsabilidad solidaria en esos casos. La única responsabilidad corresponde a la compañía absorbente o a la que sobrevive a la fusión.

Transformación. La transformación es un acto societario que consiste en modificar la tipología de una sociedad. No implica alteración alguna a su personalidad jurídica²⁵. En consecuencia, no tiene fundamento considerar a este como un caso de responsabilidad tributaria.

Otros tipos de adquisición. Las adquisiciones de activos pueden instrumentarse de otras maneras, como cuando se adquiere la mayor parte de acciones con derecho a voto de una sociedad. En casos así, no se podría hacer responsable al adquirente como consecuencia del principio de responsabilidad limitada que se verá más abajo.

²⁴ Francisco Reyes Villamizar, *Derecho Societario*, Tomo II, 3° ed. (Bogotá: Temis, 2017), 107–108.

²⁵ Ley de Compañías, artículo 330.



Además, puede suceder que el adquirente se haga de la mayor parte de los activos de un deudor tributario, pero que la obligación tributaria no guarde relación con la titularidad de los activos adquiridos. Se presentaría la duda de si eso se consideraría un caso de adquisición de “negocio o empresa”.

Otros responsables

La ley considera también como responsables a los agentes de percepción, a los agentes de retención y a los sustitutos. Se referirá a los sustitutos en la sección VI. Los agentes de percepción reciben el tributo del contribuyente. Los agentes de retención, como su nombre indica, deben retener todo o parte del tributo causado para pagarlo directamente al sujeto activo.

Según el CT, una vez verificada la percepción o la retención, cesa la responsabilidad del contribuyente. Aunque la norma es indudablemente justa, despierta dudas sobre el título al que queda obligado el responsable.

Hay tributos en donde las categorías de agentes de retención resultan claras, como sucede con el impuesto a la renta. Sin embargo, hay otros casos en donde hay dudas, como sucede con el impuesto al valor agregado²⁶.

IV. RESPONSABILIDAD DE LOS ACCIONISTAS Y LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO

Se ha discutido la conveniencia de extender la responsabilidad por las deudas tributarias de las sociedades a sus socios o accionistas. En general, la administración tributaria no ha tenido reparos en hacerlo. Esa prerrogativa solía tener fundamento legal. La Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales establecía que las entidades públicas con jurisdicción coactiva podían ejercer su acción subsidiariamente en contra de hasta el último nivel de propiedad, en casos de abusos de la personalidad jurídica²⁷. En la práctica, esa norma fue aplicada en casos donde no hubo fraude alguno y sin sentencia judicial previa²⁸. Sin embargo, una vez que esa norma quedó derogada, la administración tributaria cambió de fundamento para insistir en su intento de hacer responsables a los socios. Hay casos en los que sostuvo que los

²⁶ Por ejemplo, es extraño que la ley considere agentes de percepción a las personas naturales y sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa. Queda la duda sobre quién sería el contribuyente en esos casos.

²⁷ Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales, publicada en el Registro Oficial Suplemento 797 de 26 de septiembre de 2012, art. 1. Ese artículo fue analizado por la Corte Constitucional, que declaró su constitucionalidad condicionada mediante sentencia No. 22-13-IN/20 de 9 de junio de 2020. Sin embargo, el artículo fue derogado previamente por el artículo 46 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 309 de 21 de agosto de 2018.

²⁸ “Trabajo da un paso atrás en el caso del ‘Hoy’”, publicación de Diario Expreso de 27 de septiembre de 2016, <https://www.expreso.ec/actualidad/da-paso-caso-lsquo-hoy-rsquo-54681.html> (acceso: 8 de junio de 2025).

socios responden solidariamente sobre la base de disposiciones de la Ley de Compañías que se refieren a la aportación de especies²⁹. Esa tesis fue acertadamente rechazada por los jueces³⁰.

La responsabilidad limitada es el principio fundamental del derecho de sociedades³¹. Su efecto consiste en trasladar el riesgo de insolvencia de los aportantes de capital a los acreedores. Sin ella, la economía moderna no podría funcionar. Entre algunas de sus bondades están el permitir que las acciones tengan un precio homogéneo e incentivar a los inversionistas a tomar decisiones que maximicen el valor presente neto de la firma³². Además, fomenta la diversificación³³. Un país no puede tener un mercado de capitales profundo si no respeta debidamente el principio de que los accionistas responden solo hasta el monto de su aporte.

Sin embargo, el principal problema con la responsabilidad limitada es que puede conducir a externalizaciones indebidas del riesgo. Para eso existe el levantamiento del velo societario. Es una herramienta que el ordenamiento pone en manos de los acreedores frente a los accionistas que abusaron del privilegio de la responsabilidad limitada³⁴. Sin embargo, es una medida de carácter excepcional³⁵.

En principio, nada justifica levantar el velo societario simplemente porque la deuda tenga una naturaleza tributaria. En consecuencia, la administración tributaria no puede perseguir una obligación tributaria a los accionistas salvo que quede corroborada la existencia de algún fraude.

V. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El CT indica que la responsabilidad entre contribuyente y responsable es solidaria. Obligación solidaria es la que es materialmente divisible pero que, por disposición de la ley, testamento o acuerdo de las partes, se trata como si fuera indivisible³⁶. Cuando la solidaridad es pasiva,

²⁹ Ley de Compañías, artículo 104. Esa norma indica que los socios responden solidariamente frente a la compañía por el valor asignado a las especies aportadas. Es una norma que busca que los socios no sobrevaloren las especies que aportan. No se trata de un caso de levantamiento del velo societario.

³⁰ Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, Sentencia de 6 de octubre de 2022 dentro del proceso 17510-2019-00115. Según la Sala, “el Código Tributario no establece como responsable a los socios de las compañías y esto tiene fundamento en uno de los principios societarios que es la responsabilidad limitada, que implica que los socios solo pueden responder, hasta el monto de su aportación”.

³¹ Frank H. Easterbrook y Daniel R. Fischel, “Limited Liability and the Corporation,” *University of Chicago Law Review* 52, no. 1 (1985): 89.

³² Sobre las ventajas de la responsabilidad limitada, véase, en general: Frank H. Easterbrook y Daniel R. Fischel, “Limited Liability and the Corporation,” *University of Chicago Law Review* 52, no. 1 (1985).

³³ Reinier Kraakman et al., *Anatomía del derecho de sociedades: Un enfoque comparado y funcional*, trad. Aurelio Gurrea Martínez, 3° ed. (Buenos Aires: Heliasta - Grupo Claridad - Instituto Iberoamericano de Derecho y Finanzas, 2017), 65.

³⁴ Para un análisis detenido sobre los casos en los que resulta socialmente deseable levantar el velo societario, ver: Stephen M. Bainbridge, ‘Abolishing Veil Piercing’, Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=236967>.

³⁵ Corte Constitucional del Ecuador, Caso No. 22-13-IN, Sentencia No. 22-13-IN/20 del 9 de junio de 2020. Santiago Andrade Ubidia, “El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana,” *Foro: Revista de Derecho*, no. 11 (2009), publicado por UASB-Ecuador.

³⁶ Código Civil, artículo 1527.



el acreedor puede exigir la totalidad de la prestación a cualquiera de los obligados solidarios. Los deudores solidarios, a su vez, se dividen en dos clases: hay aquellos a quienes concierne y hay a quienes no concierne la obligación.

Efectos del pago de la obligación. El pago de la obligación tributaria por cualquier de los deudores pone fin a la solidaridad³⁷. Sin embargo, la obligación no necesariamente se extingue. Si paga un deudor al que no concierne la obligación (como un responsable), tiene derecho a repetir el pago en contra del contribuyente³⁸. Si paga el contribuyente, la obligación y la solidaridad se extinguen. Si paga un tercero, la solidaridad termina, pero el tercero podría tener derecho a repetir el pago en contra del contribuyente, dependiendo de las circunstancias.

Consecuencias de la extinción de la obligación. La obligación tributaria puede extinguirse de modos distintos al pago, como la remisión³⁹, la prescripción⁴⁰ o transacción⁴¹. El efecto de esa extinción en los responsables varía. Por ejemplo, si un contribuyente celebra una transacción con la administración tributaria, la obligación se extingue frente a los responsables y a los sustitutos⁴².

Fin de la solidaridad. La solidaridad puede terminar por motivos que no guarden relación con la extinción de la obligación. Por ejemplo, según el Código Civil, si el acreedor inicia su acción de cobro solo en contra de algunos de los deudores, se entiende que ha renunciado a la solidaridad⁴³.

VI. SUSTITUTOS

Como se vio, el CT considera que los sustitutos son categorías de responsables. El sustituto es la persona que se coloca en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias⁴⁴. En la sustitución, el legislador reemplaza “*ab initio* al destinatario legal tributario de la relación tributaria principal”⁴⁵.

Un ejemplo de sustitución se encuentra en la tributación de ingresos de no residentes, en donde la sociedad sustituye al contribuyente que enajene acciones, participaciones o derechos en la sociedad y genere una ganancia de capital gravada⁴⁶.

³⁷ Código Civil, artículo 1538.

³⁸ El artículo 1538 del Código Civil indica que, si un deudor solidario ha pagado la deuda, queda subrogado en la acción del acreedor, pero limitada a la parte de cada codeudor. Frente a los codeudores a los que concierne la obligación, la responsabilidad se mantiene (el Código indica que “quedarán [e]stos responsables entre sí”). Frente a los demás, “serán considerados como fiadores”.

³⁹ CT, artículo 54.

⁴⁰ CT, artículo 55.

⁴¹ CT, artículos 56.1 y siguientes.

⁴² CT, artículo 56.4.

⁴³ CT, artículo 1532.

⁴⁴ CT, artículo 29, numeral 3.

⁴⁵ Héctor Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7° ed. ampliada y actualizada (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 260.

⁴⁶ LRTI, artículo 39.

Sin embargo, aunque sea una opinión minoritaria⁴⁷, se estima desacertado que el sustituto se considere una categoría de responsable tributario porque se trata de figuras diferentes. El responsable responde *juntamente con* el contribuyente, mientras que el sustituto responde *en lugar* del contribuyente, de modo que sería absurdo pensar, por ejemplo, que entre sustituto y contribuyente puede haber responsabilidad solidaria.

CONCLUSIÓN

En este artículo se hizo una revisión del tratamiento de los sujetos pasivos en el CT. Se vieron algunas críticas al tratamiento de los sujetos “sin” personalidad jurídica y de las empresas “inexistentes”; que hay varias críticas que hacer al régimen de los responsables; que es indeseable extender la responsabilidad tributaria de las sociedades a sus accionistas; y que los sustitutos deberían considerarse una categoría de sujeto pasivo distinta a las demás.

BIBLIOGRAFÍA

García Vizcaino, Catalina. <i>Derecho tributario: Consideraciones económicas y jurídicas</i> . Tomo I. Buenos Aires: Depalma, 1996.	Kraakman, Reinier, John Armour, Paul Davies, Luca Enriques, Henry Hansmann, Gerard Hertig, Klaus Hopt, Hideki Kanda, y Edward Rock. <i>Anatomía del derecho de sociedades: Un enfoque comparado y funcional</i> . Traducido por Aurelio Gurrea Martínez. 3ª ed. Buenos Aires: Heliasta - Grupo Claridad - Instituto Iberoamericano de Derecho y Finanzas, 2017.
Kruse, Heinrich W. <i>Derecho tributario: Parte general</i> . Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2023.	Reyes Villamizar, Francisco. <i>Derecho societario</i> . Tomo II. 3ª ed. Bogotá: Temis, 2017.
Samuelson, Paul A., y William D. Nordhaus. <i>Economía</i> . 17ª ed. Ciudad de México: McGraw Hill, 2022.	Simon, Farith. <i>Sujetos del derecho: Un análisis de los conceptos jurídicos fundamentales</i> . Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2024.
Villegas, Héctor Belisario. <i>Curso de finanzas, derecho financiero y tributario</i> . 7ª ed. ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 2001.	Bainbridge, Stephen M. “Abolishing Veil Piercing.” Stephen M. Bainbridge, ‘Abolishing Veil Piercing’. https://ssrn.com/abstract=236967 .
Andrade Ubidia, Santiago. “El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana.” <i>Foro: Revista de Derecho</i> , no. 11 (2009): [páginas]. Publicado por UASB-Ecuador.	Andrade Ubidia, Santiago. “El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana.” <i>Foro: Revista de Derecho</i> , no. 11 (2009): [páginas]. Publicado por UASB-Ecuador.
Easterbrook, Frank H., y Daniel R. Fischel. “Limited Liability and the Corporation.” <i>University of Chicago Law Review</i> 52, no. 1 (1985): 89-117.	Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 10-224-IN/25, 30 de enero de 2025.
Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito. Sentencia de 6 de octubre de 2022, dentro del proceso 17510-2019-00115.	“Trabajo da un paso atrás en el caso del ‘Hoy’.” <i>Diario Expreso</i> , 27 de septiembre de 2016. https://www.expreso.ec/actualidad/da-paso-caso-isquo-hoy-rsquo-54681.html .

⁴⁷ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed. ampliada y actualizada (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 255. Aunque el autor está de acuerdo con la clasificación tripartita, explica que la corriente mayoritaria considera que el sustituto es un tipo de responsable.

La Compatibilidad entre la Irretroactividad y la Retrospectividad en Materia Tributaria: Una Perspectiva del Régimen Ecuatoriano

María Bernarda **Carpio Frixone***

Jaime **Pazmiño Jara****



RESUMEN

El presente artículo analiza la tensión aparente entre los conceptos de irretroactividad y retrospectividad. Mientras que el principio de irretroactividad constituye un pilar de la seguridad jurídica que protege las expectativas legítimas de los contribuyentes, la retrospectividad normativa emerge como una herramienta de política fiscal que permite diseñar tributos en función de hechos pasados que mantienen una relevancia económica válida en el presente que justifique su imposición. La retrospectividad es, a su vez, una herramienta para mitigar los cambios de comportamiento anticipados. Finalmente, el artículo presenta una revisión de ciertos ejemplos en la legislación ecuatoriana. Este artículo plantea que si bien los conceptos de irretroactividad y retrospectividad son compatibles se requiere un balance cuidadoso que considere tanto la protección de derechos fundamentales como la eficiencia en el diseño fiscal.

* Abogada, magíster en Derecho Tributario por The London School of Economics, Asesora de política fiscal, París.

** Abogado, LL.M. en Tributación por la Universidad de Georgetown, Asesor de Política Tributaria, París.



INTRODUCCIÓN

A medio siglo de la promulgación del Código Tributario ecuatoriano, la reflexión académica sobre los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano es imprescindible para valorar su vigencia y proyección en el diseño de la política y legislación tributaria. Uno de los debates, tal vez no tan explorados, pero con gran relevancia, gira en torno a la aparente tensión entre el principio de irretroactividad de la ley tributaria y la figura de la retrospectividad normativa. El primero, consagrado a nivel constitucional y legal, salvaguarda la seguridad jurídica de los contribuyentes asegurando que no sean gravados por hechos consumados con anterioridad a la emisión de una norma. El segundo, menos explorado en la doctrina nacional, se refiere a valorar hechos anteriores que conservan relevancia económica en el presente, sin incurrir en estricto sentido, en retroactividad.

En el derecho tributario ecuatoriano, el principio de irretroactividad constituye un pilar destinado a salvaguardar la seguridad jurídica y a delimitar el ejercicio del poder fiscal del Estado. Su consagración a nivel constitucional y legal prevé que las normas tributarias tengan efectos exclusivamente hacia el futuro, preservando así las expectativas legítimas de los contribuyentes. No obstante, la irretroactividad no opera en términos absolutos, pues constitucional y legalmente se han reconocido excepciones. Paralelamente, la doctrina destaca que la retrospectividad puede coexistir y hasta eventualmente ser compatible con la irretroactividad siempre que respete la capacidad contributiva, la equidad y, sobre todo, la confianza legítima del sujeto pasivo.

El presente artículo, elaborado con ocasión de esta publicación conmemorativa, persigue dos objetivos complementarios. Primero, sistematizar los fundamentos constitucionales y legales de la irretroactividad en el sistema ecuatoriano. Segundo, examinar el alcance de la retrospectividad normativa y proponer criterios para su integración prudente en el diseño de política tributaria que, sin menoscabar los derechos adquiridos, garanticen eficiencia recaudatoria y neutralidad económica. Finalmente, el artículo presenta una breve mirada a la tributación ecuatoriana.



Palabras clave:

Irretroactividad	Retrospectividad	Derecho Tributario
Seguridad Jurídica	Política Fiscal	



1. LA IRRETROACTIVIDAD COMO PRINCIPIO CLAVE DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

1.1. LA IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

El principio de irretroactividad constituye uno de los pilares del régimen tributario ecuatoriano. Este principio garantiza que las normas tributarias operen hacia el futuro y que no se someta a imposición aquellas conductas que, al momento de ocurrir, no se encontraban previstas bajo la legislación vigente.

Existe una vinculación clara entre el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad. El primero se fundamenta en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes,¹ y garantiza a las personas un entorno normativo previsible que les permita conocer de antemano las reglas que regirán sus acciones y planificar su conducta en consecuencia.

La Corte Constitucional del Ecuador (Corte Constitucional) ha reiterado que la aplicación retroactiva de normas, en general, es una medida estrictamente excepcional, ya que, si se permitiese de forma general, se pondría en riesgo la certeza jurídica, al exponer a los individuos a consecuencias futuras derivadas de actos pasados, que eran imposibles de prever al momento de ejecutarlos.² Esta imprevisibilidad desnaturalizaría el sentido mismo de la seguridad jurídica, que requiere normas claras, públicas y previamente establecidas.

En este sentido, el vínculo entre seguridad jurídica e irretroactividad es fundamental, pues asegura a los contribuyentes que sus actos serán evaluados conforme a las normas vigentes al momento de realizarlos. Esta expectativa legítima de estabilidad normativa se ve vulnerada cuando se introducen reglas retroactivas, salvo en los casos en que estas resulten favorables al contribuyente. Así, la regla general es la imposición prospectiva, salvo que la norma retroactiva resulte más favorable al contribuyente o cuente con una justificación constitucional suficiente.

1.2. RELATIVIDAD DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

Respecto al principio de retroactividad y sus excepciones, la Corte Constitucional ha establecido que una norma con efectos retroactivos solo es inconstitucional si su aplicación no está debidamente justificada y afecta derechos consolidados. Así, se distinguen dos dimensiones en las que puede manifestarse una afectación al principio de irretroactividad: la sustantiva y la adjetiva.

La primera se refiere a los elementos esenciales del tributo, como el hecho generador, la base imponible, la tarifa o las exenciones. Esta dimensión puede considerarse vulnerada cuando se crea un nuevo tributo o se modifican elementos esenciales de uno ya existente y se los aplica a situaciones del pasado. Por otro lado, la dimensión adjetiva del principio de

¹ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial Suplemento No. 449, 20 de octubre de 2008, art.82.

² Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia No. 2251-18-EP/23*, 1 de noviembre de 2023.

irretroactividad se relaciona con los procedimientos, facultades y plazos que regulan la actuación de la administración tributaria y el cumplimiento de deberes formales y materiales. Esta dimensión se ve afectada cuando se aplican nuevas regulaciones a situaciones jurídicas consolidadas, o cuando se modifican intempestivamente plazos o reglas de caducidad, alterando los términos bajo los cuales el contribuyente debía cumplir sus obligaciones.

El Código Tributario ecuatoriano también reconoce la irretroactividad como principio del régimen tributario ecuatoriano y el artículo 3 establece: “no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”. Pese a que el principio de irretroactividad pareciera tener una formulación y entendimiento categórico en el ordenamiento jurídico, la irretroactividad no es un principio absoluto.

De lo expuesto en la jurisprudencia constitucional ecuatoriana y en el propio Código Tributario, en determinadas circunstancias, se han modulado sus efectos admitiendo excepciones justificadas, únicamente cuando la norma tiene efectos más favorables para el contribuyente. La mayor parte de las excepciones al principio de irretroactividad se presentan en su dimensión adjetiva. Así ocurre, por ejemplo, cuando se promulga una ley que únicamente aclara el alcance que una exención a la que el contribuyente ya tenía derecho o cuando el legislador modifica plazos procesales.

En el caso ecuatoriano, por ejemplo, la reforma tributaria de 2021³ redujo de seis a cuatro años el plazo de caducidad de la facultad determinadora previsto en el artículo 94 del Código Tributario. El nuevo término se aplica, no solo a las obligaciones nacidas después de la entrada en vigor de la ley, sino también a aquellas generadas con anterioridad, siempre que el plazo resultante sea menor que el que regía antes de la reforma.⁴ Este cambio legislativo, ejemplifica una excepción adjetiva al principio de irretroactividad pues se altera el plazo de caducidad, en beneficio del contribuyente y en aquellos casos en los que es en perjuicio del contribuyente, la reforma únicamente aplica a futuro.

2. LA RETROSPECTIVIDAD NORMATIVA Y SU INCIDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA RETROSPECTIVIDAD NORMATIVA

Aunque la retrospectividad normativa constituye un fenómeno jurídico distinto de la retroactividad, su línea divisoria no es siempre clara.⁵ Tal como se expuso en la sección previa, la retroactividad implica la aplicación de una norma a hechos consumados en el pasado. Por su parte, la retrospectividad se refiere a la regulación hacia futuro de hechos o situaciones jurídicas pasadas pero que mantienen relevancia jurídica presente.⁶ La diferencia entre

³ Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia de la Covid-19*, Registro Oficial Suplemento No. 587, 29 de noviembre de 2021.

⁴ Ecuador, *Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia de la Covid-19*, Decreto Ejecutivo No. 304, Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 608, 30 de diciembre de 2021.

⁵ Melvin Pauwels y Hans Gribnau, “Part I: General Report,” en *Retroactivity of Tax Legislation*, eds. Hans Gribnau y Melvin Pauwels (Amsterdam: EATLP/IBFD, 2013), 42–44.

⁶ *Ibid.*, pp. 44–45.



retroactividad y retrospectividad radica por tanto en determinar si los hechos pasados tienen relevancia presente.

En materia tributaria esta distinción es clave pues busca conciliar la seguridad jurídica –y el principio de no irretroactividad de la ley– con la capacidad del Estado de ajustar su política fiscal y diseñar tributos que respondan a los principios de capacidad contributiva y equidad. La creación de nuevos tributos incide, por naturaleza, en la situación económica o a las expectativas que tuvo el contribuyente previo a la entrada en vigencia de la ley. Así, Graetz considera que “todos los cambios en la legislación fiscal –de hecho, todos los cambios en las leyes económicas– son intrínsecamente retroactivos”.⁷

En este contexto, debido a la manifestación de capacidad contributiva que subyace en los hechos generadores y debido a la dimensión temporal de los hechos generadores, es clave definir en qué medida un tributo puede legítimamente optar por una mirada retrospectiva en su valoración sin violentar el principio de irretroactividad. Ambos aspectos son analizados a continuación.

2.2. RETROSPECTIVIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El principio de capacidad contributiva exige que la tributación se base en la real aptitud económica de los sujetos para contribuir al sostenimiento del Estado.⁸ En el régimen tributario ecuatoriano, si bien el principio de capacidad contributiva no está expresamente declarado, la Corte Constitucional ha reconocido que se deriva del principio de equidad y progresividad. Así, la jurisprudencia constitucional establece que este principio implica que únicamente las manifestaciones de riqueza, directa o indirecta, pueden configurar el hecho generador.⁹ Alberto Tarsitano describe al hecho generador como “una ‘aptitud’ efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la *presencia de hechos reveladores de riqueza* [capacidad económica] que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”.¹⁰

Esta aptitud no se manifiesta únicamente en hechos futuros, sino que puede encontrar su origen en situaciones económicas consolidadas en el pasado pero que mantienen relevancia presente. Aquí radica la primera clave para entender por qué en materia tributaria diferenciar la irretroactividad de la retrospectividad es un aspecto esencial en el diseño de tributos.

Cuando el legislador diseña un tributo debe considerar todos los elementos que reflejen genuinamente la capacidad económica de los contribuyentes. Limitarse exclusivamente a hechos futuros podría generar distorsiones significativas en la distribución de la carga tributaria,

⁷ Graetz, Michael. “Retroactivity Revisited” Harvard Law Review 98(8) (1985): 1820–41, p. 1822. <https://doi.org/10.2307/1341066> (traducción propia).

⁸ José Vicente Troya Jaramillo, Manual de Derecho Tributario (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 150.

⁹ Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia No. 65-17-IN/21*, 19 de mayo de 2021, párr. 46 y 47.

¹⁰ Alberto Tarsitano, *El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático*, 413, citado en Pistone, Pasquale y Taveira, Heleno (coords). Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Buenos Aires: Delpalma, 2005, p. 409.

vulnerando el principio de equidad que exige que situaciones económicas similares reciban tratamiento fiscal equivalente.

Para ilustrar esta idea resulta útil partir del ejemplo de un impuesto patrimonial. En el contexto del diseño de un gravamen de este tipo sería controversial suponer que, en virtud del principio de irretroactividad, sólo puede gravarse el patrimonio adquirido con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley tributaria. Un impuesto patrimonial que únicamente considerará los bienes futuros ignoraría que el patrimonio acumulado representa, en el momento presente, una manifestación concreta de riqueza, y por tanto, de capacidad contributiva. Su origen temporal —anterior o posterior a la ley— no altera su relevancia actual como indicador de aptitud económica. Por tanto, cuando una ley tributaria establece un impuesto patrimonial que considera la totalidad del patrimonio existente a la fecha de vigencia y aplicación de la ley, no opera retroactivamente, sino retrospectivamente: utiliza información del pasado para evaluar una capacidad contributiva presente.

Un segundo componente fundamental en la distinción entre retrospectividad e irretroactividad radica en el análisis temporal de los hechos generadores y su relación con la manifestación de capacidad contributiva, pues no todos los hechos pasados mantienen la misma relevancia para efectos tributarios presentes. Algunos hechos generadores están completamente consumados bajo el régimen tributario vigente. Por ejemplo, una operación de compraventa consumada bajo una legislación que no grava esta transferencia no podría ser sometida a tributación por una ley posterior que establezca un impuesto a la transferencia de dominio. Sin embargo, existen hechos que, aunque originados en el pasado, siguen siendo indicadores válidos de capacidad contributiva presente. Estos hechos poseen relevancia económica actual que justifica su consideración en el diseño de nuevos tributos.

Así, si bien resulta intuitivo concluir que una operación de compraventa realizada antes de la entrada en vigor de una ley que grave estas transacciones no debería ser sometida a tributación bajo una nueva ley, no es posible determinar con la misma facilidad el tratamiento tributario de quien es propietario de un bien a la fecha de la entrada en vigor de un impuesto a la propiedad pero que adquirió el dominio antes de dicha fecha. En este caso, el hecho pasado [adquisición de dominio] sigue acarreando efectos relevantes en el presente que denotan una capacidad contributiva persistente, por lo que la adquisición de dominio no es un hecho generador plenamente consumado, mientras que el acto de transferencia sí.

3. ENTRE LA RETROSPECTIVIDAD Y LA RETROACTIVIDAD: IMPLICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. COMPATIBILIDAD Y BALANCE ENTRE AMBOS CONCEPTOS

La fina línea que separa la retroactividad de la retrospectividad es una manifestación de la complejidad inherente al régimen fiscal. A pesar de ello, ambos principios pueden operar simultáneamente cuando se aplican criterios diferenciados según la naturaleza de las normas tributarias, sus fines y su impacto en las situaciones jurídicas de los contribuyentes.

En función de los elementos analizados en la sección precedente, para delimitar si una norma tributaria incurre en retroactividad o se mantiene en el ámbito permitido de la retrospectividad es clave analizar la naturaleza del hecho generador. Si bien este puede haberse originado



en el pasado, su relevancia jurídica y económica en el presente puede justificar válidamente la imposición de un tributo con mirada retrospectiva. Esta proyección hacia el futuro debe ser de carácter económico, pues es precisamente la persistencia de una capacidad contributiva actual —derivada de ese hecho pasado— la que permite que el legislador grave dicha capacidad sin incurrir en una afectación retroactiva indebida.

3.2. LA RETROSPECTIVIDAD COMO UN ASPECTO CLAVE EN EL DISEÑO DE POLÍTICA FISCAL

En el diseño de política fiscal, la retrospectividad normativa emerge como una herramienta que, dentro de límites constitucionales apropiados, permite a los legisladores reducir significativamente los efectos distorsivos asociados al cambio de comportamiento anticipado y su correlativo efecto en la recaudación.

Los tributos tienen consecuencias económicas en los contribuyentes y como tal su creación o modificación puede acarrear cambios de comportamiento.¹¹ De acuerdo con Pauwels y Gribnau, Slemrod y Korinek, cuando los contribuyentes conocen con antelación modificaciones tributarias futuras, podrían adoptar conductas tendientes a acelerar o diferir decisiones económicas para minimizar su carga fiscal.¹² Cuando una norma tributaria se aplica retrospectivamente, los contribuyentes no pueden ajustar su comportamiento para evitar su impacto.¹³ En consecuencia, la aplicación retrospectiva puede minimizar distorsiones al reducir el margen temporal para una eventual planificación fiscal agresiva. Esta característica de la retrospectividad también la convierte en una herramienta útil para la proyección recaudatoria, pues el reducir el margen de ajuste de comportamiento permite salvaguardar la recaudación estimada con la reforma.

Sin embargo, el uso de la retrospectividad como herramienta de política fiscal debe balancearse cuidadosamente con consideraciones de equidad y protección de derechos fundamentales. La aplicación excesiva o impredecible de normas retrospectivas puede erosionar la confianza en el sistema tributario y desincentivar la inversión de largo plazo.

3.3. RETROSPECTIVIDAD Y RETROACTIVIDAD: UNA BREVE MIRADA A LA TRIBUTACIÓN DEL ECUADOR

Como se ha analizado a lo largo de este artículo, en el diseño y creación de nuevos tributos la retrospectividad y la irretroactividad pueden ser compatibles en la medida en la que el gravamen se base en situaciones pasadas que no se han consumado en su totalidad y que aún denotan capacidad contributiva presente. Este aspecto resulta clave para analizar si un tributo que se basa en hechos pasados respeta el principio de irretroactividad.

¹¹ Véase: Adam, Stuart, Browne, James, Phillips, David. y Roantree, Barra. "Frictions and taxpayer responses: Evidence from bunching at personal tax thresholds". *International Tax and Public Finance*, 28 (2020). <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09619-0>; Slemrod, Joel. "Income Creation or Income Shifting? Behavioral Responses to the Tax Reform Act of 1986". *The American Economic Review* 85(2) (1995): 175-180.

¹² Véase: Melvin Pauwels y Hans Gribnau, Op.cit., p. 56; Slemrod, Joel. "Buenas notches: Lines and notches in tax system design". *eJournal of Tax Research* 11 (2013): 259-283, p. 265; y, Korinek, Anton. "Dividend taxation and intertemporal tax arbitrage". *Journal of Public Economics*, 93 (2009): 142-159, pp. 157-159. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.08.001>

¹³ Melvin Pauwels y Hans Gribnau, Op.cit., p. 55.

En el caso ecuatoriano, existen varios tributos y casos que ayudan a ilustrar esta discusión. Por ejemplo, la Corte Constitucional en una acción de inconstitucional interpuesta en contra de la Ordenanza No. 932 del Cantón Eloy Alfaro correspondiente al 1.5 por mil sobre los activos totales, declaró que “el artículo 2 de la Ordenanza No. 932 tiene efectos retroactivos en su dimensión sustantiva al tributar sobre conductas que al momento de ser realizadas no se encontraban gravadas”. Así, la Corte Constitucional concluyó que el texto normativo, que incluía la frase “*o hayan ejercido actividades económicas*” podría cubrir situaciones ocurridas antes de la vigencia del impuesto.¹⁴ En este caso, la Corte Constitucional consideró aquello como contrario a los principios de seguridad jurídica e irretroactividad.

La terminología “*hayan ejercido actividades económicas*” en la Ordenanza en cuestión dista de la terminología empleada en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización para la delimitación de los sujetos pasivos, la cual exige que los sujetos “*ejerczan permanentemente actividades económicas*”. Al respecto, la Corte observó que la Ordenanza “está modificando el alcance temporal del hecho generador, pues no solo grava las conductas presentes, sino que también lo hace con las conductas pasadas”. A pesar de que la sentencia se refiera a “conductas pasadas”, en este caso, el análisis y conclusión de la Corte a la vulneración al principio de irretroactividad no implica, necesariamente, que no sea posible crear tributos tomando en cuenta conductas pasadas, puesto que no incluyó un análisis respecto a la retrospectividad, sino que se enfocó en analizar la retroactividad en función de la naturaleza jurídica de la norma objeto de la acción constitucional.

Por otro lado, existen varios supuestos normativos donde el legislador ha establecido tributos con base en distintas situaciones pasadas, pero cuya aplicación rige hacia futuro. Por ejemplo:

- El valor patrimonial a una fecha de corte previa a la ley [Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19¹⁵ y Contribución Solidaria sobre el Patrimonio],¹⁶
- La utilidad de ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigencia de la ley [Contribución Solidaria sobre las Utilidades¹⁷ o la Contribución Temporal de Seguridad],¹⁸
- El monto de ingresos gravados obtenidos en ejercicios fiscales previos a la entrada en vigencia de la ley [contribución única y temporal].¹⁹

En todos los casos antes expuestos existe una referencia a un hecho anterior a someter a imposición. Sin perjuicio de esto, el factor económico empleado [patrimonio, utilidades e ingresos gravados] podría tener un origen en un diseño retrospectivo del tributo en tanto reflejo

¹⁴ Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia No. 101-20-IN/23*, 27 de septiembre de 2023.

¹⁵ Creadas por la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 de 29 de noviembre de 2021.

¹⁶ Creada por la 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

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Creada por la Ley Orgánica para enfrentar el Conflicto Armado Interno, la Crisis Social y Económica de 12 de marzo de 2024.

¹⁹ Creada por la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria de 31 de diciembre de 2019.



de capacidad contributiva que perdura en el tiempo, pues no en todos los casos el cierre de un ejercicio fiscal implica la desaparición de la capacidad contributiva. Sin embargo, no es menos cierto que el hecho de que las fechas de corte para la consideración de estos factores económicos sean previas a la ley podría también llevar a casos donde estos elementos indicativos de capacidad contributiva ya no estén presentes al momento de aplicar el nuevo tributo.

En ciertos casos, la existencia de utilidades en un determinado ejercicio fiscal podría proyectarse como un indicio de capacidad contributiva en el futuro, aunque esto no siempre sea así. El ejecutivo como función con iniciativa exclusiva para crear tributarios y el legislador tienen por tanto la tarea de, al diseñar este y cualquier tipo de tributos, buscar los elementos que permitan asegurar un balance entre la finalidad recaudatoria y de sostenibilidad fiscal, la capacidad contributiva y la seguridad jurídica. Así, se pueden emplear, entre otros aspectos, exenciones o reglas de no sujeción para modular el hecho generador en función de circunstancias excepcionales.

Esta discusión pone de relieve y pretende mantener abierto el debate entre la delgada línea entre la retrospectividad legítima y la retroactividad inconstitucional. Para que una norma pueda aplicarse retrospectivamente sin vulnerar garantías constitucionales es necesario que el hecho generador no sea un hecho consumado sin efectos futuros, sino un hecho con proyección futura que justifica razonablemente su uso como indicador actual de capacidad contributiva. En conjunto, estos casos ilustran la complejidad inherente al diseño de normas tributarias y la necesidad de un análisis cuidadoso que considere la naturaleza del hecho imponible, su temporalidad y su relevancia en cuanto a la capacidad contributiva. El desafío radica en alcanzar un equilibrio entre el respeto a los principios constitucionales y las necesidades de política fiscal.

CONCLUSIÓN

El análisis de la irretroactividad y la retrospectividad confirma que ambos conceptos no son necesariamente antagónicos. La irretroactividad sigue siendo la regla que salvaguarda la seguridad jurídica de los contribuyentes y es un principio rector del régimen tributario ecuatoriano. Sin embargo, la retrospectividad –cuando se usa para gravar manifestaciones económicas que aún revelan capacidad contributiva– puede integrarse legítimamente en el sistema, siempre que se preserve la confianza legítima del contribuyente.

La jurisprudencia constitucional ecuatoriana ha precisado que la retroactividad es inconstitucional si afecta derechos consolidados sin justificación suficiente; en cambio, admite modulaciones adjetivas, como la reducción de plazos de caducidad o leyes interpretativas, cuando estas resultan neutrales o favorables para el obligado. Así, la Corte ha trazado un marco claro: la retroactividad sustantiva que crea o agrava la carga tributaria está prohibida. Por su parte la retrospectividad puede ser válida si se apoya en una manifestación actual de riqueza.

El análisis de los ejemplos nacionales, principalmente, de aquellos tributos creados en la última década para contrarrestar distintas problemáticas económicas y sociales, demuestran que potencialmente, la retrospectividad se podría haber incluido en el diseño de

política tributaria ecuatoriana como una herramienta útil de política fiscal. Al referenciar hechos pasados con proyección económica presente se podría ampliar la base gravable sin vulnerar el principio de irretroactividad, siempre que respete la equidad y la proporcionalidad. Sin embargo, no existe mayor referencia a esta herramienta en el contexto del diseño de política tributaria en el Ecuador.

Adicionalmente, cabe considerar que la utilización indiscriminada de criterios retrospectivos podría incluir riesgos. Si el hecho pasado deja de reflejar capacidad contributiva en el momento de la imposición, el tributo pierde justificación y se expone, incluso, a tornarse confiscatorio. Por ello, el diseño de cualquier gravamen retrospectivo exige evidencias e indicios de la vigencia económica del hecho y, en su caso, mecanismos de ajuste —exenciones, no sujeciones o periodos de transición— que eviten efectos confiscatorios.

BIBLIOGRAFÍA

Adam, Stuart, Browne, James, Phillips, David. y Roantree, Barra. "Frictions and taxpayer responses: Evidence from bunching at personal tax thresholds". <i>International Tax and Public Finance</i> 28 (2020). https://doi.org/10.1007/s10797-020-09619-0	Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38, 16 de junio de 2005.
Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 449, 20 de octubre de 2008.	Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 024-16-SIN-CC, 6 de abril de 2016.
—. Dictamen No. 1-21-OP/21, 1 de abril de 2021.	—. Sentencia No. 65-17-IN/21, 19 de mayo de 2021.
—. Sentencia No. 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023.	—. Sentencia No. 2251-18-EP/23, 1 de noviembre de 2023.
Ecuador. Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia de la Covid-19. Registro Oficial Suplemento No. 587, 29 de noviembre de 2021.	Ecuador. Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia de la Covid-19. Decreto Ejecutivo No. 304. Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 608, 30 de diciembre de 2021.
Graetz, Michael. "Retroactivity Revisited" <i>Harvard Law Review</i> 98(8) (1985): 1820-41. https://doi.org/10.2307/1341066	Gribnau, Hans, y Melvin Pauwels, eds. <i>Retroactivity of Tax Legislation</i> . Amsterdam: EATLP/IBFD, 2013.
Korinek, Anton. "Dividend taxation and intertemporal tax arbitrage". <i>Journal of Public Economics</i> 93 (2009): 142-159. https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.08.001	Pistone, Pasquale y Taveira, Heleno (coords). <i>Estudios de derecho tributario constitucional e internacional</i> . Buenos Aires: Delpalma, 2005.
Tarsitano, Alberto. El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático, 413. Citado en Pistone, Pasquale y Taveira, Heleno (coords). <i>Estudios de derecho tributario constitucional e internacional</i> . Buenos Aires: Delpalma, 2005.	Slemrod, Joel. "Income Creation or Income Shifting? Behavioral Responses to the Tax Reform Act of 1986". <i>The American Economic Review</i> 85(2) (1995): 175-180.
Slemrod, Joel. "Buenas notches: Lines and notches in tax system design". <i>eJournal of Tax Research</i> 11 (2013): 259-283.	Troya Jaramillo, José Vicente. Manual de Derecho Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

La Inteligencia Artificial en la Determinación de Obligaciones Tributarias: Hacia un Mecanismo Cooperativo en Tiempo Real en Ecuador

Rafaela **Molina Polo***



RESUMEN

El presente artículo examina la aplicación de la Inteligencia Artificial en la transformación de sistemas de control tributario, mediante un modelo de auditoría cooperativa en tiempo real que supera las limitaciones de los enfoques tradicionales. La investigación identifica las deficiencias estructurales de los sistemas de fiscalización ex-post y analiza cómo las tecnologías emergentes pueden revolucionar la determinación de obligaciones tributarias.

El estudio propone una arquitectura de cuatro capas interconectadas que permiten el procesamiento continuo de datos tributarios, la identificación automática de contingencias fiscales, la facilitación del diálogo inmediato entre contribuyentes y administraciones tributarias, y una interfaz interactiva. Este sistema permitiría resolver contingencias en tiempo real.

La investigación concluye que la implementación de este modelo exige reformar el marco jurídico tributario ecuatoriano mediante la incorporación de una cuarta modalidad de determinación tributaria cooperativa. El análisis demuestra que Ecuador posee las condiciones necesarias para liderar esta transformación tecnológica en América Latina.

* Abogada, magíster en Derecho con mención en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional, Asociada Senior en PwC, Quito.



INTRODUCCIÓN

América Latina enfrenta una crisis estructural de evasión fiscal que compromete seriamente la capacidad recaudatoria de los Estados y su potencial de desarrollo. Según las estimaciones más recientes de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), la evasión fiscal en la región alcanzó aproximadamente USD 433 mil millones en 2023, equivalente al 6,7% del Producto Interno Bruto (PIB) regional.¹ Esta cifra evidencia la magnitud del problema y su impacto directo en la capacidad de los gobiernos latinoamericanos para financiar políticas públicas.

La problemática enunciada es consecuencia de un fenómeno ampliamente identificado en distintos foros de discusión fiscal: la obsolescencia de los marcos normativos tradicionales en los que se fundamentan los sistemas de control tributario. El modelo tradicional de control en América Latina y, específicamente, en Ecuador, se caracteriza por estructuras verticales y procesos manuales insuficientes ante la complejidad de las transacciones actuales.

Asimismo, los procesos de control que se materializan con posterioridad al ejercicio fiscal correspondiente, cuando los datos han perdido vigencia y contexto (enfriamiento de los datos), limitan la precisión de la auditoría. La experiencia en auditorías tributarias evidencia que factores como la rotación del personal contable, y la ausencia de registros contextuales sobre el tratamiento previo de transacciones específicas, constituyen obstáculos sistemáticos para la efectividad de la fiscalización ex-post.

Para abordar estos retos, las administraciones tributarias han emprendido procesos de transformación digital centrados en la automatización, fortalecimiento del control fiscal y facilitación del cumplimiento voluntario. Aunque estas mejoras agilizan la recaudación, persiste el reto principal. El sistema tradicional —ex-post, dependiente de recursos humanos limitados y supeditado a la colaboración posterior del contribuyente— no se ha reformado estructuralmente. Por su naturaleza, este sistema, fundamentado en los tres tipos de determinación tributaria tradicionales (por el sujeto pasivo, activo y mixta), impide el uso integral de las tecnologías disponibles, limitándolas a su uso en procesos de control posterior, en lugar de integrarlas como componentes activos de una auditoría cooperativa en tiempo real.

¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), “*Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*”, 2024), 14, <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/5b29a617-5f84-4d03-a995-a68c21be264e/content>.

La inteligencia artificial (IA), hoy usada principalmente para identificar perfiles de riesgo e iniciar procesos de control posteriores, puede ser empleada para habilitar auditorías cooperativas con alertas preventivas y retroalimentación continua tanto para contribuyentes como para la administración tributaria.

Una reforma al sistema de control que permita implementar esta tecnología en tiempo real puede mitigar prácticas evasivas. En particular, esta forma de control y auditoría incrementaría el alcance, la frecuencia y la capacidad de la administración tributaria en la ejecución de sus procesos de control.

Lo anterior implica la inclusión de un nuevo sistema de control y auditoría tributaria en tiempo real que utilice las tecnologías referidas, incorporándolo en el cuerpo normativo rector del procedimiento administrativo tributario. Esta propuesta se alinea con los esfuerzos de Ecuador por incorporar programas de cumplimiento cooperativo, y el marco conceptual propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) denominado *Tax Administration 3.0*,² que establece una visión para la transformación digital de las administraciones tributarias, procurando procesos más fluidos y menos accidentados. Este paradigma representa un cambio fundamental desde el modelo tradicional de cumplimiento reactivo hacia un enfoque cooperativo y preventivo.

A continuación, se desarrollarán las razones por las cuales una reforma es indispensable para establecer, junto al modelo tradicional, un nuevo sistema de control y auditoría tributaria que opere en tiempo real y de manera cooperativa. Esto se realizará mediante el análisis de herramientas tecnológicas y su integración en procesos de control conforme estándares internacionales.



Palabras clave:

Inteligencia Artificial

Determinación Cooperativa

Cumplimiento Cooperativo

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration* (Foro sobre Administración Tributaria, 2020), 12, <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>.

1. USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN SISTEMAS TRIBUTARIOS

La reforma propuesta está concebida para que tecnologías específicas de IA se utilicen en procesos de control y auditoría, que operen en tiempo real y de manera cooperativa. Por tanto, es importante abordar estas herramientas desde una perspectiva teórica, para posteriormente evaluar su implementación práctica.

1.1. GENERALIDADES DE LA TECNOLOGÍA

La IA incluye tecnologías que simulan la inteligencia humana; desde métodos tradicionales basados en reglas, hasta técnicas avanzadas de aprendizaje automático. Respecto a su uso en el ámbito tributario, se observa que la IA está estructurada en tres niveles de complejidad creciente:³ métodos tradicionales de IA (árboles de decisión), *Machine Learning*⁴ (algoritmos que aprenden de datos sin programación explícita),⁵ y *Deep Learning*⁶ (redes neuronales profundas con múltiples capas de procesamiento).⁷ El *Deep Learning* constituye la base de la IA generativa y de los *Large Language Models* (LLMs)⁸ basados en *Natural Language Processing* (NLP).^{9,10}

El *Deep Learning* revoluciona el análisis fiscal mediante redes neuronales que procesan grandes volúmenes de datos, permitiendo la identificación automática de patrones no lineales que superan los métodos estadísticos tradicionales.

El Fondo Monetario Internacional (FMI) ha documentado que la IA representa una oportunidad para que las administraciones tributarias mejoren la toma de decisiones y la planificación estratégica. Se identifican casos donde estas tecnologías permiten clasificación más precisa según perfiles de riesgo, optimizando la asignación de recursos de fiscalización en un proceso evolutivo de más de 50 años,¹¹ conforme se ilustra a continuación:

³ Ravil Mukhamediev et al. "Review of Artificial Intelligence and Machine Learning Technologies: Classification, Restrictions, Opportunities and Challenges", *Mathematics* 10, n.15 (2022), 2, <https://doi.org/10.3390/math10152552>.

⁴ Aprendizaje Automático en español es una rama de los algoritmos computacionales que busca emular la inteligencia humana mediante el entrenamiento y el reconocimiento de patrones.

⁵ Tandra Tyler-Wood, "Knowledge in the Era of Artificial Intelligence: A Comparison of Human and Artificial Intelligence". En *Computer based Diagnostics and Systemic Analysis of Knowledge*, (Springer, 2025), 5, https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-031-87740-7_3.

⁶ Aprendizaje Profundo en español, es una disciplina que identifica patrones complejos en grandes volúmenes de datos mediante retropropagación. Este algoritmo ajusta los parámetros internos de la máquina, permitiéndole modificar la representación de cada capa en función de la información procesada en la capa anterior.

⁷ Yann LeCun et al., "Deep learning" *Nature* 521, 436-444 (2015): <https://www.nature.com/articles/nature14539>.

⁸ Modelo de Lenguaje Extenso en español, es un tipo de inteligencia artificial diseñado para generar texto con una habilidad similar a la humana en el marco de parámetros determinados. Ejemplo: GPT-4 de Open AI.

⁹ Procesamiento de Lenguaje Natural en español, es un campo de la inteligencia artificial que desarrolla algoritmos y modelos para el análisis, comprensión y generación automática del lenguaje humano en forma de texto.

¹⁰ Feuerriegel, Stefan, Abdurahman Maarouf, Dominik Bär, Dominique Geissler, et al. "Using Natural Language Processing to Analyse Text Data in Behavioural Science." *Nature Reviews Psychology* (2025), 3, https://business.columbia.edu/sites/default/files-efs/citation_file_upload/s44159-024-00392-z.pdf.

¹¹ Joshua Aslett et al., "Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration", *Technical Notes and Manuals* 2024, Fondo Monetario Internacional, 006 (2024), 3, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2024/11/21/Understanding-Artificial-Intelligence-in-Tax-and-Customs-Administration-555097>.



Figura 1. Operaciones Digitales e IA: 50 Años de Inversión		
Sistemas naturales	2024+	Regulación de IA
Transformación digital	2020-24	IA generativa
Macrodatos, almacenes de datos	2010s	Aprendizaje automático
Servicios electrónicos	2000s	Analítica avanzada
Automatización de procesos centrales	1970s-90s	Sistemas expertos, Visión artificial

Fuente: Joshua Aslett et al., [2024] Figura 1

1.2.APLICACIONES PRÁCTICAS

La automatización de procesos mediante IA optimiza los recursos humanos a través de la automatización de tareas repetitivas. Según la OCDE, la adopción de IA, asistentes virtuales e interfaces de programación continúa aumentando significativamente. La adopción de estas tecnologías por parte de administraciones tributarias es cerca del doble en comparación con la registrada en 2018.¹²

Por otro lado, el *Deep Learning* [redes neuronales profundas] ha demostrado una eficacia excepcional en la clasificación de información y datos relevantes para la detección de evasión fiscal. Estudios recientes han documentado tasas de precisión del 92% en la identificación de fraude fiscal,¹³ representando una mejora significativa respecto de estudios anteriores que reportaban precisión de hasta 84,3% utilizando técnicas de *Machine Learning* tradicionales.¹⁴

El NLP constituye un ejemplo paradigmático de la aplicación del *Deep Learning* para análisis de documentos tributarios. Esta tecnología permite la extracción automática de información relevante de declaraciones, facturas y documentos fiscales no estructurados, transformando texto en datos procesables para algoritmos de análisis. Sistemas de NPL tales como los LLMs se integran al procesamiento documental automático, reduciendo significativamente los tiempos de análisis manual.

Los sistemas de análisis en tiempo real representan la convergencia operativa más avanzada de las diferentes capas de IA tributaria. Mientras que los algoritmos de *Machine Learning* tradicionales pueden identificar patrones básicos de riesgo, las implementaciones de *Deep*

¹² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies (Tax Administration 2024, 2024), 21, <https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en>.
¹³ Belle Fille Murorunkwere, et al., "Fraud Detection Using Neural Networks: A Case Study of Income Tax," Future Internet 14, no. 6 (2022): 168, <https://doi.org/10.3390/fi14060168>.
¹⁴ César Pérez López et al., "Tax Fraud Detection through Neural Networks: An Application Using a Sample of Personal Income Taxpayers," Future Internet 11, no. 4 (2019): 86, <https://doi.org/10.3390/fi11040086>.

Learning procesan continuamente flujos de datos transaccionales, identificando anomalías y patrones sospechosos de manera inmediata con mayor precisión y capacidad de adaptación a nuevas modalidades de evasión y fraude fiscal.

1.3. LIMITACIONES Y DESAFÍOS

Los sistemas de IA acarrearán el desafío crítico de la calidad de los datos de entrada, conocido como el problema “*garbage in, garbage out*”.¹⁵ La precisión de los modelos depende de la integridad, completitud y consistencia de los datos fiscales utilizados para entrenamiento, independientemente del nivel de sofisticación del algoritmo empleado.

Adicionalmente, la implementación de esta tecnología se enfrenta al problema de interpretabilidad conocido como “*black box problem*”,¹⁶ el cual constituye una limitación particularmente crítica para técnicas de *Deep Learning* en contextos tributarios, donde se requiere la posibilidad de explicar y fundamentar las decisiones automatizadas.

Como documenta el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), los modelos de “caja negra”, especialmente al hablar de redes neuronales profundas, proporcionan flexibilidad y mayor precisión predictiva, sin embargo, sacrifican la interpretabilidad.¹⁷ Esta opacidad limita la capacidad de explicar, en términos humanos, las conclusiones que la IA genera, creando desafíos significativos de transparencia. El FMI identifica que los sistemas de IA producen conclusiones con aleatoriedad percibida difícil de explicar, planteando problemáticas desde percepciones de sesgo hasta responsabilidad por daños tangibles.¹⁸

Un desarrollo reciente de IA capaz de solventar los desafíos mencionados son los agentes. Dichos agentes constituyen una implementación especializada de un LLM diseñado para atender necesidades específicas.¹⁹ Están encaminados a efectuar tareas particulares con procesamiento de lenguaje natural (v.g. clasificación de transacciones, búsqueda de información en bases de datos, consulta de información en sitios web). Para este efecto se concede acceso a los agentes a funciones o herramientas específicas (v.g. función que ejecuta el navegador o acceso a una calculadora). Adicionalmente, están diseñados para emitir una cadena de pensamiento/reflexión que permite identificar la lógica y alternativas ponderadas por el LLM al adoptar decisiones (v.g. acceder a una base de datos). Estos modelos pueden reducir el grado

¹⁵ Stuart Geiger et al., “Garbage In, Garbage Out Revisited: What Do Machine Learning Application Papers Report About Human-Labeled Training Data?” *Quantitative Science Studies* 2, no. 3 (2021): 795-827. https://doi.org/10.1162/qss_a_00144.

¹⁶ Vikas Hassija et al., “Interpreting Black-Box Models: A Review on Explainable Artificial Intelligence.” *Cognitive Computation* 16 (2024), 47, <https://doi.org/10.1007/s12559-023-10179-8>.

¹⁷ Alfredo Collosa, “Artificial Intelligence in Tax Administrations.” Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), (2022). <https://www.ciat.org/artificial-intelligence-in-tax-administrations/?lang=en>.

¹⁸ Joshua Aslett et al., “Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration”, Technical Notes and Manuals 2024, Fondo Monetario Internacional, (2024), 8, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2024/11/21/Understanding-Artificial-Intelligence-in-Tax-and-Customs-Administration-555097>.

¹⁹ Shunyu Yao et al., “React: Synergizing reasoning and acting in language models” Princeton University, (2022): https://www.researchgate.net/publication/364290390_ReAct_Synergizing_Reasoning_and_Acting_in_Language_Models.



de aleatoriedad mediante entrenamiento continuo del LLM a través de *fine-tuning*^{20,21} o la provisión de herramientas adicionales.

1.4. CASOS DE IMPLEMENTACIÓN REGIONAL

En el ámbito de integración tecnológica, específicamente tributaria, Brasil es el referente regional más avanzado²² en virtud de su Sistema Público de Escrituración Digital (SPED), implementado en 2007. Este sistema se alimenta mediante la cooperación directa entre el fisco y los contribuyentes, instaurando un modelo de cumplimiento tributario cooperativo con servicios “invisibles” o integrados que se ejecutan automáticamente durante las actividades diarias de los contribuyentes, logrando una digitalización completa. Por otro lado, el sistema E-CAC (Centro de Atendimento Virtual ao Contribuinte) proporciona un portal integral que elimina la necesidad de interacción presencial y utiliza tecnologías avanzadas como reconocimiento facial para validación de identidad y *Blockchain* para el intercambio seguro de información entre instituciones. Adicionalmente, desde 2014, Brasil ofrece declaraciones tributarias pre-completadas utilizando información cruzada de múltiples fuentes, logrando una automatización que ha reducido significativamente los tiempos de procesamiento y la necesidad de auditorías posteriores.

El éxito brasileño evidencia que los sistemas cooperativos constituyen una evolución natural. A continuación, se describe el cumplimiento tributario cooperativo como marco conceptual para el sistema propuesto para Ecuador. Este análisis permitirá identificar, cómo la tecnología puede potenciar los principios cooperativos para abordar efectivamente la evasión fiscal, mediante una nueva forma de determinación de las obligaciones tributarias.

2. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COOPERATIVO

2.1. DEFINICIÓN Y ASPECTOS FUNDAMENTALES

El cumplimiento cooperativo constituye “*el establecimiento de una relación cooperativa basada en la confianza entre los contribuyentes y las autoridades fiscales sobre la base del cumplimiento tributario voluntario que conduce al pago de la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado*”.²³ Es una alternativa no confrontacional que promueve comunicación fluida, mejorando la comprensión de operaciones complejas y gestión de riesgos.²⁴

²⁰ Ajuste Preciso en español, es el entrenamiento de un modelo actualizando los “pesos” de un modelo pre entrenado hasta lograr un mejor rendimiento.

²¹ Simon Friederich, “Fine-tuning”, The Stanford encyclopedia of philosophy, (2017): https://pure.rug.nl/ws/portalfiles/portal/49767863/Fine_tuning.pdf.

²² Gerardo Reyes-Tagle et al., “Digitalización de la administración tributaria en América Latina y el Caribe: marco de mejores prácticas para mejorar los servicios electrónicos a los contribuyentes. Banco Interamericano de Desarrollo (2023), 33, <https://publications.iadb.org/en/publications/english/viewer/Digitalization-of-Tax-Administration-in-Latin-America-and-the-Caribbean-Best-Practice-Framework-for-Improving-E-Services-to-Taxpayers.pdf>.

²³ Esther Huiskers-Stoop et. al., “Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model”, Journal of Tax Administration, Vol 5:1, (2019), 2, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3333347.

²⁴ Jeffrey Owens et al., “Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas”, Banco Internacional de Desarrollo, (2023), 9, <https://doi.org/10.18235/0004848>.

Implica un cambio en la filosofía de la administración tributaria. Trasciende el enfoque disuasorio, donde los contribuyentes son coaccionados para cumplir con las reglas fiscales y amenazados con auditorías y sanciones, hacia uno cooperativo.²⁵ En 2008, la OCDE introdujo el concepto de “relación cooperativa”, y en 2013 acuñó el término “cumplimiento cooperativo” para visibilizar el debido pago de tributos mediante colaboración, buena fe y transparencia.²⁶

Este modelo de cumplimiento horizontal se caracteriza por ser proactivo, ex-ante, de la presentación de la declaración tributaria. Es un esquema voluntario, al que los contribuyentes pueden adherirse y compartir su planificación con las autoridades fiscales. El concepto fundamental que articula el cumplimiento cooperativo es la idea de “certeza a cambio de transparencia”.²⁷ Es decir, las empresas transparentan sus operaciones y las administraciones tributarias ofrecen certeza en el tratamiento fiscal.

2.2. LIMITACIONES Y DESAFÍOS

El cumplimiento tributario cooperativo presenta limitaciones significativas en su alcance. En primer lugar, constituye un mecanismo voluntario restringido a un selecto grupo de empresas cooperantes. Adicionalmente, está restringido por la capacidad humana limitada del personal técnico especializado de la administración tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, estas limitaciones pueden superarse mediante la implementación de sistemas de IA que automaticen el proceso de análisis inicial, permitiendo que el valioso recurso del personal técnico especializado se concentre únicamente en casos que requieran estrictamente intervención humana. Los agentes de IA pueden realizar el monitoreo continuo y la identificación de contingencias en tiempo real para todas las empresas simultáneamente, no exclusivamente a las que voluntariamente ofrezcan compartir su información de relevancia fiscal. Con ello se escalaría al personal técnico sólo cuando se detecten desacuerdos interpretativos o transacciones complejas que excedan la capacidad de procesamiento automático.

3. PROPUESTA

3.1. ¿DE QUÉ MANERA PUEDE FUNCIONAR EL SISTEMA DE CONTROL Y AUDITORÍA COOPERATIVO EN TIEMPO REAL?

El sistema de control y auditoría propuesto, materializa el enfoque preventivo ex-ante del cumplimiento tributario cooperativo mediante agentes de IA, basados en LLMs con capacidad

²⁵ Lotta Björklund Larsen et. al., “Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action - Intereconomics”, University of Exeter, (2019), <https://www.intereconomics.eu/contents/year/2019/number/3/article/taxing-large-businesses-cooperative-compliance-in-action.html>.

²⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”, París: OECD Publishing, (2013), 45, https://www.oecd.org/es/publications/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es.html.

²⁷ Eva Eberhartinger et al., “The Effects of Cooperative Compliance on Firms’ Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs”, Springer Nature Link, (2021), 129, <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC8591712/>.



de procesamiento de lenguaje natural. Estos sistemas procesan grandes volúmenes de datos en tiempo real, ejecutando funciones específicas y generando alertas automáticas.²⁸

La intervención de estos agentes permitirá identificar, en tiempo real, transacciones cuyo tratamiento fiscal podría ser objeto de controversia. Como ejemplo, se enuncia la generación de advertencias al superar límites de deducibilidad o al aplicar retenciones incorrectas (v.g. pago de servicios vs. regalías).

Una vez identificadas estas contingencias, el agente puede recomendar el tratamiento correspondiente. Aquí se concreta la auditoría en tiempo real: el sistema clasifica, analiza y revisa los datos del contribuyente para emitir criterios sobre el tratamiento tributario de determinadas partidas (v.g. supera el límite de deducibilidad o debía estar sujeta a retención superior), determinando su clasificación en declaraciones o informes tributarios.

El contribuyente puede solicitar la intervención de la administración tributaria si disiente de la interpretación del sistema. En este contexto, el control se efectuaría ex-ante, momento en el que ambas partes dialogarían para aclarar el tratamiento apropiado.

Los acuerdos adoptados podrían registrarse en bases de datos consultables por el agente, a efectos de evitar alertas futuras para tratamientos acordados y notificar desviaciones posteriores. Los acuerdos podrían registrarse mediante *Smart Contracts* desplegados en *Blockchain*, para garantizar su inmutabilidad y confidencialidad.

Incluso, sería posible entregar certificaciones automáticas de cumplimiento cuando los indicadores permanecen dentro de parámetros establecidos, proporcionando certeza jurídica inmediata, y, consecuentemente, reduciendo la necesidad de auditorías tradicionales.

3.2. DISEÑO CONCEPTUAL DEL SISTEMA

La arquitectura propuesta se estructura en cuatro capas interconectadas que permiten la determinación cooperativa de obligaciones tributarias en tiempo real.

- La capa de datos integra diversas fuentes de información que conectan diversos sistemas (facturación, contables, bancarios, comerciales), creando un ecosistema de información unificado.
- La capa de procesamiento incorpora módulos de IA para procesamiento de lenguaje natural y reconocimiento de patrones, algoritmos de *Deep Learning* para clasificación de riesgos y predicción de comportamiento, y tecnología *Blockchain* para validación y registro inmutable de transacciones.

²⁸ César Molina Delgado, Director de la Unidad Tributaria en Almeida Guzmán & Asociados y Experto en Inteligencia Artificial aplicada al desarrollo de Agentes Inteligentes, Entrevista personal por la autora, Quito, 4 de mayo de 2025.

- La capa de aplicación proporciona interfaces diferenciadas para contribuyentes y administración tributaria, facilitando la interacción cooperativa mediante módulos de comunicación en tiempo real.
- La capa de presentación ofrece *dashboards* inteligentes y herramientas de análisis predictivo que permiten a ambas partes visualizar y monitorear el estado del cumplimiento tributario y acceder a reportes especializados.

3.3. ¿POR QUÉ ES NECESARIA LA REFORMA?

La necesidad de reforma surge de las limitaciones estructurales del marco jurídico tributario ecuatoriano actual frente a las posibilidades tecnológicas contemporáneas. El Código Tributario, desde su promulgación, hace 50 años, consagra la existencia de tres mecanismos de determinación: por el sujeto activo, el sujeto pasivo y mixta.

Art. 88.- Sistemas de Determinación.- La determinación de la obligación Tributaria se electuará por cualquiera de los siguientes sistemas:
1.- Por declaración del sujeto pasivo;
2- Por actuación de la Administración; o,
3.- De modo mixto.

Fuente: R.O. 958-S, 23-XII-1975 (1975) Art. 88

En la determinación por el sujeto pasivo, el contribuyente presenta sus declaraciones de manera autónoma, con control posterior por parte de la administración tributaria. En la determinación por el sujeto activo la administración tributaria ejecuta procesos de fiscalización ex-post. La determinación mixta, aunque combina elementos de ambas modalidades, no constituye verdadera cooperación ya que mantiene la estructura de un control posterior.

Este marco normativo presenta tres deficiencias para la implementación del sistema propuesto:

Primero, la ausencia de fundamento jurídico para la cooperación en tiempo real. No se contemplan mecanismos de interacción cooperativa durante el proceso de determinación de obligaciones, lo que limita la implementación de sistemas de auditoría preventiva.

Segundo, la falta de respaldo legal para la generación de acuerdos interpretativos vinculantes. El sistema propuesto requiere que los acuerdos alcanzados, sobre tratamientos fiscales específicos, tengan validez jurídica y puedan registrarse en bases de datos consultables, lo cual excede las facultades legales actuales.

Tercero, la inexistencia de marco normativo para la utilización de tecnologías emergentes como *Blockchain*, *Smart Contracts* y agentes de IA. La implementación de estas tecnologías requiere disposiciones que regulen su uso, validez jurídica y efectos en el procedimiento administrativo tributario.

Ante este escenario, los contribuyentes podrían oponerse legítimamente a participar argumentando la inexistencia de obligaciones legales para mecanismos no contemplados. Consecuentemente, la reforma del marco legal tributario resulta indispensable.



CONCLUSIÓN

Los sistemas reactivos ex-post han demostrado la existencia de limitaciones críticas para abordar la complejidad de las transacciones económicas contemporáneas. La evidencia analizada demuestra que las tecnologías de IA, particularmente los agentes basados en LLMs con capacidad de procesamiento de lenguaje natural, ofrecen una oportunidad sin precedentes para transformar estructuralmente los sistemas de control tributario.

La implementación de un sistema de auditoría cooperativa en tiempo real, sustentado en la arquitectura de cuatro capas propuesta, permite superar las limitaciones inherentes del cumplimiento tributario cooperativo tradicional al automatizar el análisis inicial y escalar la intervención humana únicamente cuando se requiera interpretación especializada. Esta aproximación materializa el enfoque preventivo ex-ante mediante la identificación en tiempo real de transacciones cuyo tratamiento fiscal podría ser objeto de controversia, permitiendo diálogo inmediato para aclarar el tratamiento fiscal apropiado. El modelo propuesto trasciende la mera modernización tecnológica para constituir un cambio paradigmático hacia la “certeza a cambio de transparencia”, redefiniendo fundamentalmente la relación entre contribuyentes y administración tributaria desde una dinámica confrontacional hacia una genuinamente cooperativa.

La reforma del Código Tributario ecuatoriano resulta indispensable para cristalizar esta transformación. La incorporación de una cuarta modalidad de determinación tributaria —la determinación cooperativa— es necesaria para el aprovechamiento pleno de tecnología disponible. La reforma representa una necesidad estructural frente a las limitaciones del sistema actual que consagra los mismos mecanismos de determinación desde hace 50 años.

Ecuador se encuentra en una posición favorable para liderar esta innovación tributaria en América Latina. El país ha demostrado capacidades institucionales sólidas y apertura hacia la modernización tecnológica. La convergencia de estos factores posiciona a Ecuador como el candidato natural para desarrollar un modelo replicable de tributación inteligente. La implementación de este sistema no sólo abordaría la crisis estructural de evasión fiscal, sino que establecería un precedente transformador regional en la construcción de sistemas tributarios verdaderamente cooperativos y tecnológicamente avanzados, de la mano de la normativa tributaria y, en este caso, de un Código Tributario vanguardista en los procedimientos que prescribe.

BIBLIOGRAFÍA

Aslett, Joshua, Stuart Hamilton, et al. "Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration", <i>Technical Notes and Manuals</i> 2024, Fondo Monetario Internacional, 006 (2024): https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2024/11/21/Understanding-Artificial-Intelligence-in-Tax-and-Customs-Administration-555097 . Consultado el 28 de abril de 2025.	Björklund Larsen, Lotta y Lynne Oats. "Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action - Intereconomics", University of Exeter, (2019): https://www.intereconomics.eu/contents/year/2019/number/3/article/taxing-large-businesses-cooperative-compliance-in-action.html . Consultado el 23 de abril de 2025.
Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). <i>Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe</i> . Informe Naciones Unidas (2024): https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/5b29a617-5f84-4d03-a995-a68c21be264e/content . Consultado el 5 de mayo de 2025.	Eberhartinger, Eva y Maximilian Zieser. "The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs", <i>Springer Nature Link</i> , (2021): https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC8591712/ . Consultado el 12 de mayo de 2025.

La Inteligencia Artificial en la Determinación de Obligaciones Tributarias: Hacia un Mecanismo Cooperativo en Tiempo Real en Ecuador

Feuerriegel, Stefan, Abdurahman Maarouf, et al. "Using natural language processing to analyse text data in behavioural science" <i>Nature Reviews Psychology</i> (2025): https://business.columbia.edu/sites/default/files-efs/citation_file_upload/s44159-024-00392-z.pdf . Consultado el 5 de mayo de 2025.	Friederich, Simon. "Fine-tuning", <i>The Stanford Encyclopedia of Philosophy</i> , (2017): https://pure.rug.nl/ws/portalfiles/portal/49767863/Fine_tuning.pdf . Consultado el 2 de mayo de 2025.
Geiger Stuart, Dominique Cope, et al. "Garbage In, Garbage Out Revisited: What Do Machine Learning Application Papers Report About Human-Labeled Training Data?" <i>Quantitative Science Studies</i> 2, no. 3 (2021): https://doi.org/10.1162/qss.a.00144 . Consultado el 30 de abril de 2025.	Hassija, Vikas, Vinay Chamola, et al. "Interpreting Black-Box Models: A Review on Explainable Artificial Intelligence." <i>Cognitive Computation</i> 16 (2024): 45-74. https://doi.org/10.1007/s12559-023-10179-8 . Consultado el 12 de mayo de 2025.
Huiskers-Stoop, Esther y Hans Gribnau. "Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model," <i>Journal of Tax Administration</i> Vol. 5:1 (2019): https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3333347 . Consultado el 22 de abril de 2025.	LeCun, Yann, Yoshua Bengio, et al. "Deep learning" <i>Nature</i> 521 (2015): 436-444. https://www.nature.com/articles/nature14539 . Consultado el 22 de abril de 2025.
Molina Delgado, César, Director de la Unidad Tributaria en Almeida Guzmán & Asociados y Experto en Inteligencia Artificial aplicada al desarrollo de Agentes Inteligentes, <i>Entrevista personal por la autora</i> , Quito, 4 de mayo de 2025.	Mukhamediev, Ravil I., Yelena Popova, et al. "Review of Artificial Intelligence and Machine Learning Technologies: Classification, Restrictions, Opportunities and Challenges". <i>Mathematics</i> 10, no. 15 (2022): https://doi.org/10.3390/math10152552 . Consultado el 23 de abril de 2025.
Murorunkwere, Belle Fille, Origene Tuyishimire, et al. "Fraud Detection Using Neural Networks: A Case Study of Income Tax." <i>Future Internet</i> 14, no. 6 (2022): https://doi.org/10.3390/fi14060168 . Consultado el 24 de abril de 2025.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). <i>Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration</i> . Foro sobre Administración Tributaria (2020): http://awww.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm . Consultado el 7 de mayo de 2025.
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). <i>Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Tax Administration 2024</i> (2024): https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en . Consultado el 9 de mayo de 2025.	Owens, Jeffrey y Jonathan Leigh-Pemberton. "Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas", <i>Banco Internacional de Desarrollo</i> , (2023): https://doi.org/10.18235/0004848 . Consultado el 29 de abril de 2025.
Pérez López, César, María Jesús Delgado, et al. "Tax Fraud Detection through Neural Networks: An Application Using a Sample of Personal Income Taxpayers." <i>Future Internet</i> 11, no. 4 (2019): https://doi.org/10.3390/fi11040086 . Consultado el 28 de abril de 2025.	Reyes-Tagle, Gerardo, Christina Dimitropoulou, et al. "Digitalización de la administración tributaria en América Latina y el Caribe: marco de mejores prácticas para mejorar los servicios electrónicos a los contribuyentes" <i>Banco Interamericano de Desarrollo</i> (2023): https://publications.iadb.org/en/publications/english/viewer/Digitalization-of-Tax-Administration-in-Latin-America-and-the-Caribbean-Best-Practice-Framework-for-Improving-E-Services-to-Taxpayers.pdf . Consultado el 2 de mayo de 2025.
Tyler-Wood, Tandra. "Knowledge in the Era of Artificial Intelligence: A Comparison of Human and Artificial Intelligence". En <i>Computer-Based Diagnostics and Systemic Analysis of Knowledge</i> , editado por Springer (2025): https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-031-87740-7_3 . Consultado el 25 de abril de 2025.	Yao, Shunyu, Jeffrey Zhao, et al. "React: Synergizing Reasoning and Acting in Language Models", Princeton University, (2022): https://www.researchgate.net/publication/364290390_React_Synergizing_Reasoning_and_Acting_in_Language_Models . Consultado el 29 de abril de 2025.

Evolución de la Institución Jurídica de la Esencia sobre la Forma en la Legislación Tributaria Ecuatoriana (Art. 17 del Código Tributario), y sus Límites en el Marco de la Seguridad Jurídica

Jaime Mejía Andrade*



RESUMEN

Este trabajo busca presentar una visión de la evolución de la institución jurídica de la esencia sobre la forma en la legislación ecuatoriana, considerando las reformas introducidas en el Código Tributario y las sentencias relevantes dictadas alrededor de ese concepto. A partir de este análisis se plantean los desafíos presentes y futuros en su aplicación, así como la necesidad de que el fortalecimiento de las capacidades de control de la administración, vaya acompañado del respeto a las garantías constitucionales que amparan a los administrados, con especial énfasis en la seguridad jurídica y la motivación.

* Abogado, magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario, Socio de la Firma Integral Advisors Servicios Legales & Tributarios; socio de la Firma Asesora en Planificación Tributaria APT, Quito.



INTRODUCCIÓN

El alcance de las normas tributarias, en algunas ocasiones, parecería reñir entre el ejercicio de las facultades regladas a las que está sometida la administración, y cierta discrecionalidad para desentrañar lo que conlleva una transacción efectuada entre particulares. Esto se explica porque el control que realiza la Administración respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se enfrenta a la amplitud de la autonomía de la voluntad con la que estos últimos pueden llevar adelante sus diversos negocios jurídicos.

Así, mientras los particulares pueden pactar, diseñar o elegir las formas jurídicas que consideren pertinentes para desarrollar sus actividades —sin más límites que la ley, la moral y el orden público—, la Administración Tributaria solo puede actuar en el marco estricto que le permiten la Constitución y la ley, garantizando en todo momento los derechos de los administrados.

En este contexto, el Código Tributario ecuatoriano incorpora una institución jurídica de larga trayectoria, desarrollada en el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA-BID-CEPAL de 1967, expresada de la siguiente manera¹:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

La finalidad de esta institución es permitir a la administración tributaria investigar y analizar, más allá de lo pactado formalmente, los negocios celebrados por los particulares, con el propósito de determinar la verdadera cuantificación de los elementos constitutivos del tributo.

Sin embargo, aquello que en principio parece válido, necesario y lógico no puede tener un alcance ilimitado, pues transgrediría los límites legales al ejercicio del poder estatal, particularmente si se considera que el tributo constituye, en esencia, una privación legal de una parte de la propiedad privada. De ahí la necesidad de debatir, como en efecto ha ocurrido, el alcance y la aplicación de esta institución tributaria.

Este trabajo aborda el concepto de la esencia sobre la forma, su aplicación y evolución, así como la importancia de enmarcarla en el respeto a los derechos de los administrados, con particular atención a la seguridad jurídica.

¹ Código Tributario, Art. 17.



Palabras clave:

Esencia sobre la forma	Seguridad Jurídica	Motivación

DESARROLLO

La discusión sobre el principio de realidad económica, comúnmente conocida como el de “esencia sobre la forma”, se ha dado tanto en el ámbito académico —como en las XVIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario—, como en el administrativo y jurisdiccional, en los múltiples casos en los que la Administración Tributaria ha aplicado el artículo 17 en sus procesos de control. Como resultado de esa discusión, las Altas Cortes de nuestro país han concluido que la “*esencia sobre la forma*” es una atribución válida y necesaria de la administración, pero que debe someterse al respecto de los derechos que tienen los administrados a nivel constitucional y legal².

De esos derechos, uno que cobra particular relevancia en el ámbito tributario es el de la seguridad jurídica, desde la dimensión de la previsibilidad de las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, bajo la observancia y aplicación de normas válidas y vigentes. A ello se suma la obligación constitucional de motivar las actuaciones administrativas, lo que otorga al contribuyente mejores herramientas para ejercer su derecho de defensa.

Es indiscutible que las facultades de control de la administración tributaria, en paralelo con la acelerada evolución de los negocios, deben trascender la observación meramente formal de las transacciones y avanzar hacia investigaciones que consideren tanto la forma como el fondo de los respaldos presentados por el contribuyente. Sin embargo, esta trascendencia debe necesariamente enmarcarse en la seguridad jurídica y en la motivación de las decisiones, a fin de evitar discrecionalidad o arbitrariedad.

Como producto de esa necesidad de evolución, la Corte Nacional de Justicia, mediante un precedente jurisprudencial obligatorio que constituyó un avance fundamental en el análisis de esta cuestión, emitió en octubre del año 2016 la Resolución No. 07-2016, en la que estableció los parámetros mínimos que debía cumplir un gasto para ser considerado como deducible de la base de cálculo del impuesto a la renta. En su decisión, la Corte parametriza que el gasto, además de los temas de forma (factura, retención en la fuente, pago bancarizado), debe cumplir aspectos de fondo como la fuente de la obligación en lo referente a la transferencia de los bienes o la prestación de los servicios.

² Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 47-15-IN/21, 10 de marzo de 2021. *Sentencia sobre la constitucionalidad condicionada del artículo 17 del Código Tributario.*

Sin embargo, este primer paso no fue suficiente para delimitar el alcance de la aplicación del Art. 17 del Código Tributario ni el entendimiento de las partes en la relación jurídico-tributaria respecto a casos prácticos. En diversos procesos de control, la administración cuestionó, desde una apreciación subjetiva, aspectos formales bajo el argumento de que no reflejaban el fondo, sin llegar a demostrar por qué, a su criterio, no se probaba la existencia del negocio jurídico o de la obligación alegada por el contribuyente.

Existen casos ilustrativos en los que, por ejemplo, se cuestionó en procesos de determinación del impuesto a la renta la validez de informes que respaldaban la prestación de servicios, por considerarlos demasiado breves o porque no detallaban el impacto del servicio contratado en la generación de rentas gravadas; incluso, se llegó a negar la deducibilidad de un gasto alegando la inexistencia de la obligación, sin explicar las razones de tal decisión. Estas prácticas motivaron un nuevo debate jurisdiccional en el que los jueces de lo contencioso tributario establecieron con claridad que la administración tributaria no puede innovar requisitos más allá de los previstos en la normativa vigente y, en caso de cuestionar las actuaciones del contribuyente, debe justificar sus observaciones con fundamentos objetivos, no con apreciaciones subjetivas.

De ese debate surgieron sentencias que aportaron elementos adicionales para la evolución en la aplicación de esta institución jurídica, ambas dictadas por la Corte Constitucional del Ecuador. La primera profundizó en la garantía de la motivación de las actuaciones administrativas y la segunda, ya mencionada, en las condiciones que deben cumplirse para aplicar el artículo 17 del Código Tributario. En ellas se enfatizó la necesidad de que la administración tributaria realice un análisis de fondo respecto de los negocios jurídicos de los administrados, explicando de manera inequívoca las conclusiones de sus investigaciones y los hallazgos que las sustentan.

El entendimiento alcanzado por la justicia especializada en materia tributaria, y en particular por los fallos de las Altas Cortes sobre esta institución, derivó en la necesaria intervención del legislador para establecer mayores límites a la subjetividad en el análisis de la esencia sobre la forma. En este sentido, mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, se incorporó al Código Tributario un capítulo denominado “Seguridad Jurídica”, que en sus artículos 30.3 y 30.4 incluyó los criterios para la calificación de la sustancia jurídica y económica de las actuaciones de los contribuyentes, así como la regulación de la prueba de actos y hechos de contenido económico.

En el 30.3. se ordena que la administración tributaria, para calificar los negocios jurídicos de los contribuyentes, debe atender a tres criterios fundamentales: 1) si la forma jurídica o económica que eligió el contribuyente es parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad económica o sector al que pertenece; 2) si la forma jurídica es neutra en términos recaudatorios a nivel local (lo que fue gasto para una parte fue ingreso para la otra); y, 3) si al momento de celebrarse el acto o contrato existía un precedente jurisprudencial obligatorio que haya avalado el tratamiento tributario aplicado por las partes a esa relación jurídica. En caso de verificarse uno o varios de esos criterios, la administración tributaria deberá aplicar el tratamiento tributario que corresponda durante la vigencia de ese acto o contrato, sin perjuicio de reformas posteriores.



Mientras que, de forma muy clara, en el Art. 30.4. se ordena que³:

todo acto administrativo de determinación de obligación tributaria o que resuelva reclamos formulados por los sujetos pasivos se encuentra insuficientemente motivado si es que se basa exclusivamente en la inconformidad del funcionario actuante con el contenido de la documentación aportada por el sujeto pasivo para la justificación de la existencia de actos y hechos de contenido económico

Como resultado de aquello, el legislador ha dispuesto que la autoridad tributaria que busque cuestionar la forma de un negocio jurídico para descubrir su real esencia deberá motivar “*factual y jurídicamente*” el motivo por el que un negocio jurídico se considera inexistente o carente de sustancia económica.

Como resultado de la inclusión de este articulado, el Art. 17 del Código Tributario debe sustentarse, para su aplicación, en los lineamientos dados por el legislador y la jurisprudencia en materia tributaria, afirmando el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica y a conocer la motivación de las decisiones adoptadas por la administración tributaria. Esto, sin duda, han significado pasos muy importantes en la evolución de esta importante institución jurídica para el control de las actuaciones de los sujetos pasivos en el marco de la determinación de sus obligaciones tributarias.

No se han mermado las capacidades de control de la administración tributaria, sino más bien se las ha enmarcado en los derechos que tienen los administrados respecto a las garantías mínimas para el libre desarrollo de sus negocios. La seguridad jurídica es un pilar fundamental en un Estado Social de Derechos, pues permite a los sujetos pasivos conocer con antelación cuáles podrían ser las consecuencias de sus actuaciones y la respuesta de la administración bajo el marco legal vigente que, sumada a la garantía de la motivación, permite una discusión sana sobre las conclusiones del control del Fisco.

Desde luego, el debate no se agota ahí, pues a pesar de todo ello, el camino sigue escribiéndose día a día a la par que la economía moderna plantea desafíos cada vez mayores a las administraciones tributarias para efectuar el control de los actos y contratos de los administrados. Existe una diversidad cada vez más amplia de negocios jurídicos innominados o estructuras jurídico - económicas complejas que involucran no solo jurisdicciones nacionales sino que demandan análisis globales para, en algunos casos, establecer medidas que combatan la posible erosión de la base imponible de tributos.

En la práctica, la capacidad que tiene la autoridad tributaria para ignorar las formas jurídicas elegidas por los contribuyentes demanda de una explicación clara y precisa de las razones de esa decisión. Esto no implica necesariamente que sean razones correctas, pues aquello será motivo de discusión y conclusión por los tribunales encargados de dirimir, si existe, la controversia entre lo que expresó el contribuyente y lo que entendió la administración.

³ Código Tributario, Art. 30.3. y 30.4.

Reforzar las capacidades de control de las administraciones tributarias, exige reforzar a la par la obligación de motivar sus actuaciones y enmarcarlas en la aplicación razonada del ordenamiento jurídico, con irrestricto respeto a los derechos del contribuyente. No hay duda de que la creación de estructuras jurídicas artificiales con fines elusivos o evasivos forman parte de la evolución de la tributación y, como consecuencia de aquello, de la necesidad de que las administraciones tributarias cuenten con mayores y mejores instrumentos en sus procesos de verificación.

El avance de la tecnología pareciera ser una de las respuestas a ese reforzamiento de las capacidades de control de la administración, siendo el nacimiento y desarrollo de la inteligencia artificial un elemento clave de aquello. A la fecha de preparación de este artículo, el Servicio de Rentas Internas ha anunciado que parte de su actualización es la inclusión de la inteligencia artificial en sus procesos de control, lo que prometería simplificar aquello y reforzar la tarea de recaudar.

La recaudación como concepto, al igual que la lucha contra la evasión y la elusión, suenan indispensables en el marco actual de nuestra sociedad, pero no puede darse a cualquier costo. Por ejemplo, en Estados Unidos se experimentó con la aplicación de un software para juzgar a una persona y el resultado fue sumamente cuestionado⁴, pues la condena estaba basada en un algoritmo que juzgaba porcentajes de riesgo de reincidencia del imputado, y el procesado no pudo conocer a ciencia cierta los motivos de su pena dado que el lenguaje de programación no era entendible para el juzgador y el juzgado.

Imaginemos por un momento que el software del Servicio de Rentas Internas desconoce las formas jurídicas de los contribuyentes para aplicar lo que, a su criterio, buscaban las partes a fin de no determinar la real cuantía del tributo. Esto explicado bajo una matriz de riesgos, y algoritmos inentendibles para el criterio lego de quien es objeto de control. Esto, sin duda, vulneraría el derecho de ese administrado a conocer claramente cómo se llegó a tal conclusión y poder debatirla más allá de los elementos lógicos del sistema.

Nuevamente, aquello demandaría la participación de jueces y legisladores a fin de establecer claros lineamientos jurídicos que mitiguen posibles arbitrariedades y vulneración de derechos de los contribuyentes. El concepto de “esencia sobre la forma” es una herramienta legal y legítima para luchar contra la evasión y precautelar la correcta recaudación de los tributos, pero esa aplicación debe ser proporcional, predecible y siempre sujeta a controles que aseguren la seguridad jurídica.

La evolución y aplicación de este concepto, tal como queda expuesto, debe venir acompañada de una legislación clara y ajustada a la realidad de los negocios jurídicos de los administrados que, junto a la posibilidad de contar con tribunales independientes especializados que estén en capacidad de realizar un juzgamiento objetivo de las controversias en materia tributaria, garanticen la plena vigencia de los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes.

⁴ DW, “Inteligencia artificial en los tribunales: ¿cómo funciona?” DW, 22 de enero del 2019. <https://p.dw.com/p/3Bz5Z>



Cierro este artículo con una cita que considero clave en el concepto de la seguridad jurídica en nuestro país:

“...El artículo 82 de la Norma Suprema prescribe que la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes, lo que conlleva a la confiabilidad en el orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado al ordenamiento jurídico vigente, como salvaguarda para evitar que las personas sean víctimas del cometimiento de arbitrariedades...”⁵

La seguridad jurídica en todo ámbito, y con especial énfasis en la esfera tributaria, es la frontera entre la arbitrariedad y la legalidad de las decisiones que adopte la autoridad. La recaudación y control sí, al igual que la aplicación de la esencia sobre la forma para precautelar los intereses del Fisco, pero no a cualquier costo. El fin no puede justificar los medios.

CONCLUSIÓN

Como se ha expuesto, la capacidad humana para diseñar negocios jurídicos es infinita, y de ahí se desprende la necesidad de dotar a la administración tributaria de la capacidad legal suficiente para investigar y desentrañar la real intención de los contratantes, con el fin de establecer la real cuantificación de los tributos.

Esa facultad no puede ejercerse de manera arbitraria ni subjetiva, sino que debe enmarcarse en el respeto a los derechos de los administrados, particularmente el derecho a la seguridad jurídica y a obtener decisiones debidamente motivadas. Esto incluye la posibilidad de debatir y cuestionar los hallazgos de la administración en el ejercicio de esta facultad de control.

Resulta fundamental que, junto con la aplicación y evolución del concepto de realidad económica, se fortalezca el marco normativo a fin de reducir, en la medida de lo posible, cualquier margen de arbitrariedad. Del mismo modo, se vuelve indispensable contar con una justicia especializada e independiente, capaz de dirimir las controversias relacionadas con este concepto dentro del marco de las normas vigentes y previamente establecidas.

El avance de nuevas tecnologías y la implementación de mejores capacidades de control no deben, en ningún caso, sobrepasar los derechos de los contribuyentes bajo el pretexto de optimizar o incrementar la recaudación. Solo así se garantiza que los contribuyentes puedan desarrollar sus negocios jurídicos con pleno respeto a la normativa tributaria, sin el riesgo de que sus decisiones sean desconocidas de manera arbitraria.

⁵ Corte Nacional de Justicia. Resolución No. 01-2023, 25 de enero de 2023. En *Sentencias Emblemáticas en Materia Tributaria 2021–2023*.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Constituyente. <i>Constitución de la República del Ecuador.</i> Registro Oficial 449, 2008.	Corte Nacional de Justicia. <i>Resolución No. 01-2023.</i> Quito: Pleno-Jurisprudencia Corte Nacional de Justicia, 2023.
Corte Nacional de Justicia. <i>Resolución No. 07-2016.</i> Quito: Pleno-Jurisprudencia Corte Nacional de Justicia, 2016.	DW. <i>"Inteligencia artificial en los tribunales: ¿cómo funciona?" DW,</i> 22 de enero de 2019. https://p.dw.com/p/3Bz5Z .
Giuliani Fonrouge, Carlos María. <i>Derecho Financiero.</i> Buenos Aires: De Palma, 1997.	Terán Suárez, José Luis. <i>Principios constitucionales y jurídicos de la tributación.</i> Quito: Cevallos Librería Jurídica, 2014.
Tribunal Constitucional del Ecuador. <i>Sentencia No. 47-15-IN/21,</i> 10 de marzo de 2021. <i>Sentencia sobre la constitucionalidad condicionada del artículo 17 del Código Tributario.</i>	Tribunal Constitucional del Ecuador. <i>Sentencia No. 1158-17-EP/21 (Caso Garantía de la motivación),</i> 20 de octubre de 2021.

Fines Extrafiscales de la Tributación

Juan Francisco **Jaramillo Salgado***



RESUMEN

El artículo analiza el rol de los fines extrafiscales dentro del sistema tributario ecuatoriano, partiendo de los conceptos de capacidad contributiva y desarrollo económico. El autor argumenta que, si bien el fin primordial de los tributos es el recaudo, estos también deben cumplir una función social y económica que promueva el bienestar colectivo. A través de un recorrido teórico y normativo se aborda cómo el sistema tributario puede servir como herramienta para la redistribución de la riqueza, el incentivo a determinadas actividades y la protección de ciertos sectores. Se cuestiona el uso indiscriminado de exoneraciones e incentivos, resaltando sus efectos nocivos cuando no están debidamente justificados. Finalmente, se plantea el papel de los tratados internacionales como instrumentos que, aunque puedan implicar renunciaciones recaudatorias, fortalecen la estabilidad jurídica y promueven la inversión.

* Doctor en jurisprudencia, magíster en Derecho Comparado (NYU), Socio de Impuestos y consultoría de Moore Ecuador, Quito.



Palabras clave:

Capacidad Contributiva	Fines Extrafiscales	Justicia Tributaria
Exoneraciones Fiscales,	Estabilidad Normativa	

DESARROLLO

Para el autor es un verdadero honor contribuir con este artículo, a fin de celebrar el aniversario 50 de una de las más importantes piezas de legislación ecuatoriana. Más allá de la vocación que quien escribe tiene por el estudio de esta rama del derecho, considera que los antecedentes regionales que inspiraron la adopción del Código Tributario del Ecuador hacen de esta norma una piedra angular en el andamiaje jurídico nacional. Este Código se inspiró en el Código Modelo para América Latina de 1967, que fue una iniciativa de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo y que contó con la participación en su redacción de grandes pensadores del derecho tributario, como Ramón Valdez Costa y Giuliani Fonrouge, entre otros. El objetivo de esta iniciativa fue la de orientar a los países latinoamericanos en la expedición de los ordenamientos tributarios y, así, armonizar la normativa base tributaria, a fin de que el tratamiento de las transacciones o hechos fácticos económicos que pueden constituir hechos imponible sea uniforme en el contexto regional.

Lo que busca este artículo es analizar y discutir los fines extrafiscales del sistema tributario partiendo de los conceptos clásicos de la capacidad contributiva y el desarrollo económico del estado.

Qué antagónico pueden percibirse los conceptos de capacidad económica del sujeto pasivo y desarrollo económico del Estado, más aún cuando el análisis parte del esquema mental de una economía emergente. En efecto, un Estado deficitario sólo puede entender el sistema tributario como fuente de ingresos como función primordial del recaudo, donde los conceptos de evasión y elusión son tan arraigados como la propia carta magna; más aún, cuando la constante inestabilidad constitucional contrasta con la casi constitucional corrupción imperante en nuestros pueblos.

¿Acaso no existe tributo más cruel que la deuda externa o la inflación? ¿No es atentatorio a la capacidad contributiva de un Estado el endeudarse más de lo que produce? Cada ciudadano nace en Ecuador con una cuenta por pagar más alta que su ingreso per cápita. El objetivo extrafiscal del tributo parece distante, si se toma en cuenta que la recaudación, por más eficiente que parezca, sólo busca tapar el bache.

Lo que sí se puede decir es que desarrollo económico es un denominador común de los dos sujetos de la relación obligacional tributaria. No va el uno sin el otro, pues la capacidad



contributiva del deudor de la obligación tributaria debe medirse desde la perspectiva del crecimiento del acreedor; dicho de otra manera, es de interés del Estado que sus miembros puedan salir del atasco económico para poder llegar a ser verdaderos contribuyentes, tapar el bache, y, eventualmente, llegar a una recaudación que permita inversión y desarrollo económico.

En este punto, se pueden contestar ciertos cuestionamientos acerca de si son compatibles la capacidad contributiva y los fines de extrafiscales del tributo. La respuesta es cuestión de óptica, pues bien se ha dicho que el fin último del sistema tributario es el de buscar la consecución de las metas de justicia y bienestar social en el reparto de los gastos públicos. Es decir que los tributos deben buscar cumplir un fin presupuestario eficiente, pero este no puede ser conseguido si no media una aplicación efectiva de los principios de igualdad y progresividad, socios inseparables de la capacidad contributiva.

Capacidad contributiva, a la luz de lo que define Francesco Moschetti¹, debe entenderse como la capacidad económica considerada idónea para contribuir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales.

Lucy Cruz Quiñones, en su relatoría nacional en la Jornadas Latino Americanas de Génova en 2002, coincide con Moschetti en su definición, pero agrega que esta capacidad implica que cada contribuyente debe aportar según sus posibilidades, sin olvidar la solidaridad colectiva necesaria para fines públicos. La compatibilidad de la capacidad contributiva con los fines extrafiscales se manifiesta en este principio de solidaridad, donde la contribución conjunta permite al Estado invertir en el desarrollo de áreas específicas y focalizar subsidios a través de normas tributarias.²

Nada más acertado. Es evidente que todo contribuyente podrá aportar en la medida de sus posibilidades, sin perder de vista el concepto de la solidaridad como exigencia colectiva para fines públicos. Y es, justamente, en este principio de solidaridad donde la compatibilidad de la capacidad contributiva se evidencia frente a los fines extrafiscales. En efecto, si no concurren solidariamente las capacidades de contribuir de todos los miembros, es imposible que el Estado pueda pensar en deteriorar voluntariamente las bases imponibles con un fin de desarrollo de áreas específicas y, por qué no decirlo, valerse de normas tributarias para este efecto.

La Constitución del Ecuador de 1997, en su exposición de motivos, establece que sus preceptos contienen las normas fundamentales que amparan los derechos y libertades, organizan el Estado y las instituciones democráticas e impulsan el desarrollo económico y social. Esta norma que definía las directrices de las instituciones constitucionales con un fin de desarrollo social y económico fue sustituido en el 2008 por los principios de una nueva forma de convivencia ciudadana, en diversidad y armonía con la naturaleza, para alcanzar el buen vivir, el Sumak Kawsay. Este planteamiento más poético que práctico requiere, sin duda, de un desarrollo económico y social adecuado para alcanzar este buen vivir.

¹ Moschetti, Francesco. “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n.º 269 (2003).

² Lucy Cruz de Quiñonez, Relatoría por Colombia en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Génova, 2002.

El sistema tributario, al ser una institución constitucional del Estado, debe sustentarse en los fines establecidos anteriormente.

Las normas constitucionales en Ecuador establecen, en su artículo 300, que “el régimen tributario se rige por principios como generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Prioriza impuestos directos y progresivos, y establece que la política tributaria debe promover redistribución, empleo, producción y conductas responsables”.

De igual manera, al referirse a la propiedad el Artículo 66, numeral 26, reconoce y garantiza a las personas “el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas”.

El Artículo 321, por su parte, establece que el Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental.

Estas normas evidencian la clara intención del legislador de darle al sistema tributario la ambivalencia del recaudo y el fin extrafiscal. Una coexistencia necesaria para conseguir el fin ulterior del desarrollo económico general y solidario de la nación. Pero esta cohabitación o simbiosis económica debe plasmarse en la norma jurídica tributaria, es una cuestión más avanzada de la discusión. En los diferentes sistemas jurídicos existen acercamientos distintos al tema. En Ecuador, el Código Tributario -que, como vimos anteriormente, es hijo legítimo del Código Modelo para América Latina- ha enfrentado el tema desde la óptica tradicional. Dicho cuerpo legal no define tributo per se, sino que se limita a definir la obligación tributaria, dejando a la exposición de motivos como única fuente de información del verdadero sentido del tributo en el derecho ecuatoriano. En dicha explicación los legisladores, claramente, manifiestan que el tributo no debe ser considerado como una mera exacción reclamada coactivamente por el ente público, sino que debe ser considerado una realidad ético jurídica como vehículo del bien social. Esta noción reafirma la intención constitucional de que la prestación obligatoria, a más de cumplir una función presupuestaria, debe cumplir una función de mecanismo de política de desarrollo social y económico.

Sobre el primer concepto de debate podemos concluir que existe en el ordenamiento ecuatoriano una evidente tendencia de definir al tributo desde las dos perspectivas: fiscal y extrafiscal. Cabe aclarar que, más allá de la aparente intención del legislador, no siempre es claro determinar si el tributo cumple o no fines fiscales o extrafiscales; más aún, este tema atraviesa sectores grises cuando se sacrifica la estabilidad normativa y la certeza jurídica en aquellos momentos del que el fin social económico del Estado da paso a la extrema elasticidad normativa de planificación económica.

¿Cómo entiende el ordenamiento tributario el mandato constitucional de promover redistribución, empleo, producción y conductas responsables? La evolución que ha tenido este entendimiento a lo largo de la historia ha estado estrechamente vinculado a la coyuntura. En efecto, todos los Estados, en especial los que han luchado contra la desventura del subdesarrollo, han usado esta herramienta dependiendo de las circunstancias y de las recetas que los



organismos prestamistas exigen para poder continuar contribuyendo al nocivo endeudamiento externo. Puede pasar desde el cepalino proteccionismo de ciertos sectores llamados de interés estatal, subsidiado a través de las llamadas leyes de fomento, hasta la erradicación total de los beneficios o escudos fiscales para conseguir la igualdad plena entre los contribuyentes. En todos estos casos se puede ver la mano del Estado intervencionista, que utilice el tributo como herramienta de su política. Sin embargo, como veremos más adelante, el Estado debe alejarse del intervencionismo tributario en la medida en que delegue parte de sus funciones a la iniciativa privada y garantice la estabilidad y seguridad jurídica al contribuyente.

Sobre este tema, Giuliani Fonrouge plantea una preocupación que tienen los financistas, esto es la oposición entre neutralismo e intervencionismo de las finanzas públicas, si ellas deben procurar exclusivamente la obtención de recursos (fin fiscal) o si, además, les corresponde perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales). Agrega Fonrouge que es fácil advertir que el asunto reconoce su origen en la misión que se atribuya al Estado. Si es un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera, necesariamente, adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces, aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica.³

Desde la perspectiva jurídica, el legislador ha comprendido el fin extrafiscal del tributo como un beneficio fiscal, un incentivo o un aliciente que pueda evidenciarse en las normas legales como una exoneración, una deducción o una no imposición. Sin compartir esta limitada visión de la extrafiscalidad del tributo es importante, para efectos del análisis, referirse al tratamiento que el derecho tributario da al tema del beneficio fiscal.

En el derecho tributario ecuatoriano la exoneración debe regirse por el principio de reserva de ley. Por consiguiente, la voluntad soberana del pueblo representado en el órgano legislativo deberá justificar la creación de una dispensa particular a la causación del impuesto mediante el cumplimiento del supuesto fáctico a cargo de un determinado sujeto pasivo.

Estos hechos generadores, en circunstancias normales, hubieran significado ingresos para la hacienda y, por consiguiente, cumplirían el fin de recaudo del tributo, sin embargo, el legislador ha decidido dispensar su efecto.

En este punto, cabría cuestionarse la calidad de la exoneración frente a la ciencia de las finanzas públicas. En efecto, el balance del Estado sólo puede encontrar armonía si los gastos son atendidos, debidamente, mediante la generación de suficientes ingresos y, en este contexto, son los tributos los elementos fundamentales para conseguir dicho balance. Si el legislador decide, por razones de su solo arbitrio o por razones de presión social o política, disminuir la carga fiscal de un determinado grupo de contribuyentes, evidentemente, afectará el balance fiscal.

³ Fonrouge, G. (s.f.). Neutralismo e intervencionismo en las finanzas públicas: análisis y perspectivas.

Como bien acotan algunos tratadistas, nos encontramos frente a un aumento del gasto público por efecto de la exoneración. Algunos estudiosos prefieren hablar de disfraces de las subvenciones o subsidios y que sería más transparente eliminar las exoneraciones y conceder el subsidio en forma directa y por tiempo limitado.

En todo caso, es unánime la conclusión de que este tipo de beneficios deterioran o erosionan las bases imponibles sobre las cuales el Estado debería fundamentar su política presupuestaria. Y es indiscutible, también, que la justicia que los beneficios pretenden ejercer, de alguna forma, debería responder a principios de generalidad e igualdad. Es conocido en nuestras legislaciones el otorgamiento de beneficios por razones geográficas, a fin de procurar el desarrollo de tal o cual región. Más allá de la loable intención que pueda tener el legislador proponente, puede resultar de lo más absurdo otorgar un beneficio a las industrias que se instalen en provincia donde no existen adecuadas vías de comunicación o el acceso a los insumos necesarios es imposible o muy costoso. El beneficio tributario no puede atraer la inversión o el ahorro por sí solo, debe haber una política global de incentivos, en su mayoría, no tributarios, que garanticen el retorno a largo plazo de la inversión.

Los beneficios fiscales tienen dos efectos nocivos que deben evitarse a toda costa: en primer lugar, son fuente de abuso y corrupción, pues la presión económica que puede vincularse a su creación puede ser tal, que otras exoneraciones pueden seguir el mismo camino y, por lo tanto, convertirse en la regla y la tributación o contribución puede ser la excepción. En segundo lugar, las exoneraciones o regímenes especiales que se crean a la sombra del beneficio pretendido pueden crear una verdadera jurisdicción que compite deslealmente con las otras que carecen de dichos beneficios produciendo no sólo un deterioro en las bases imponibles propias del Estado que las concede, sino de otras economías que son paralelas.

Si la decisión del Estado (que no comparte el autor), es conceder el beneficio, se debe limitar los beneficios fiscales en el tiempo, justificar adecuadamente su creación y, finalmente, darle el carácter de excepcional. Adicionalmente, debe respetarse su concesión, administración y control para que la estabilidad sea la constante en el ejercicio de los derechos y, así, evitar la confusión y mal interpretación de la administración tributaria.

En conclusión, la exoneración no puede -desde ningún punto de vista- ser incorporada en la legislación sin entender claramente el efecto que esta va a tener en la política presupuestaria y que, como resultado obvio, puede desembocar en un gravamen para el resto de los sujetos pasivos a través de un Estado deficitario. Más aún, a sabiendas de que la mayoría de las veces las exoneraciones atentan contra los principios de generalidad e igualdad, deben analizarse los efectos para que estas decisiones de coyuntura no afecten a un mercado que exige reglas de competencia leal. Igual consideración deben tener otros beneficios que, no siendo exoneraciones, constituyen una disminución de la base imponible, ya sea una deducción o crédito tributario.

Como se mencionó anteriormente, en el derecho ecuatoriano el principio de reserva de ley está contenido en el Código Tributario que establece que “la facultad de establecer, modificar o extinguir tributos es exclusiva del Estado, mediante ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley”; este principio se extiende a las exoneraciones cuando el mismo Código enuncia que “sólo mediante disposición expresa de Ley, se podrá establecer exenciones tributarias”. El principio



de reserva de ley previene, en alguna medida, la excesiva proliferación de beneficios fiscales, más no elimina este riesgo por completo. Fue necesario que el legislador incluyera en una norma constitucional mediante la cual se establece que, únicamente, podrán ser modificados los tributos y sus direcciones nacionales, a través de ley tributaria creada específicamente para el efecto. Esto quiere decir que la creación y derogatoria de normas tributarias con fines fiscales y extrafiscales requieren de una justificación expresa en el contexto de un verdadero sistema tributario. El no respetar esta estructura pondría en grave riesgo la estabilidad y certidumbre normativa que requiere una materia tan especializada.

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y MEDIDAS INCENTIVADORAS

Este tema amerita reflexiones concretas. El derecho tributario ecuatoriano ha tenido su desarrollo en un desordenado ambiente de normas poco sistemáticas, una justicia tributaria lenta y equívoca y, por sobre todo, en una deficiente administración tributaria que ha impedido la consolidación de grandes conceptos y principios tributarios que garanticen, por un lado, el fin recaudador y, por otro, los derechos del contribuyente.

Si bien, la creación del Servicio de Rentas Internas en 1998 fue el inicio de una cultura tributaria hasta entonces inexistente en nuestro país, una moderna administración debe continuar evolucionando a fin de consolidar su gestión en el incremento del cumplimiento voluntario. Para que el contribuyente cumpla voluntariamente con sus deberes tributarios requiere reglas del juego claras, simples, precisas y que garanticen los derechos de las partes, además, que permitan el cumplimiento de las obligaciones que la ley establece. La normativa debe evitar, por todos los medios, su volatilidad y subjetividad para procurar una certeza jurídica duradera que permita al contribuyente entrar en una planificación fiscal a largo plazo. Esta no ha sido la tónica de nuestro sistema tributario, pues en los últimos años hemos enfrentado más de 30 reformas tributarias, muchas de ellas que han introducido incentivos y beneficios de origen netamente político y electoral, incluso, reformando un buen Código Tributario y convirtiéndolo, en la actualidad, en una mutilada norma que genera incertidumbre al momento de aplicarlo en la administración de justicia.

La uniformidad de criterios coadyuvará a conseguir salvaguardar la certeza antes indicada y permitirá consolidar la administración tributaria en un clima de respeto y estabilidad normativa.

La administración tributaria moderna se fundamenta, sustancialmente, en la información. Mientras más información capture, más sencillo y eficiente puede ser el manejo del control tributario. Pero la captura de información no es tarea fácil: se requiere determinar, claramente, las fuentes de información y la calidad de la misma, pues un error en su conceptualización puede determinar que las facultades de recaudación o determinación sean poco acertadas y, por consiguiente, genere el rechazo e, incluso, el inicio de procesos de impugnación.

Históricamente, los incentivos tributarios han sido uno de los elementos que atentan contra la estabilidad y certeza jurídica por tener su origen e intereses particulares de diferentes sectores, en lugar de cumplir con un plan de desarrollo integral. Sainz de Bujanda manifestaba: “el terrible problema de la justicia -o injusticia- de la exención tributaria con fines extrafiscales

es creer que son una panacea para todos los males”.⁴ Al respecto, Fonrouge menciona en su Doctrina de la Tributación⁵ una interpretación de la Corte Suprema argentina, según la cual la facultad de otorgar exenciones tributarias no es omnimoda, pues debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia.⁶ Es decir que la facultad de otorgar incentivos por exención debe, a más de hacerse a través de ley, observar políticas públicas que garanticen los principios básicos del derecho tributario y la competencia leal de los contribuyentes.

EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LOS FINES DE EXTRAFISCALES DEL TRIBUTO

Finalmente, quiero referirme al papel que los tratados internacionales pueden jugar como medida extrafiscal para el desarrollo económico. En efecto, las relaciones internacionales dentro de una economía globalizada determinan que nuevos eventos económicos aparecen con mayor frecuencia -y como por generación espontánea- para cambiar la situación patrimonial de los sujetos o agentes económicos. Estos eventos pueden, en un momento, adquirir significado en el contexto social y, por ende, en los indicadores macroeconómicos. Cuando esto sucede, el Estado, en su afán de obtener recursos para atender las necesidades de sus miembros, surge aplicando su soberanía para calificar estos nuevos eventos como hechos susceptibles de imposición.

Los detractores de los instrumentos internacionales que buscan la eliminación de la doble tributación han calificado dichos convenios como instrumentos de dominación de las economías desarrolladas, bajo el entendimiento de que son los exportadores de capital y tecnología los interesados en bajar su carga fiscal a costa de las economías más pobres. Pero nada más alejado de la verdad, ya que si cada jurisdicción controlara aisladamente a sus contribuyentes en las transacciones internacionales que estos entran, se verían en la imposibilidad de conocer las dos caras de la moneda, pues cada jurisdicción estaría limitada a las normas internas que le permiten acceder a la información propia de cada una de ellas. Esto permitiría al sujeto pasivo entrar, con total libertad, en actividades elusivas que afectarían a ambos sujetos activos.

Ante esta situación surge la necesidad de las administraciones tributarias del país de origen o de recepción de la inversión, según corresponda, de cooperar entre ellas para facilitar el intercambio de información de un contribuyente que, de no mediar un acuerdo, estaría limitada a la buena voluntad de las partes para proveer dicha información.

Así, el medio más eficaz para enfrentar el problema de la doble imposición y permitir la colaboración eficaz de las administraciones tributarias es la celebración de un acuerdo.

Se pueden identificar las siguientes ventajas de celebrarlos:

⁴ Sainz de Bujanda, Teoría Jurídica de la Exención Tributaria (Hacienda y Derecho, tIII ps 418-421.

⁵ Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Volumen I, Editorial La Ley, 2004, p 284

⁶ CSJN 22/4/64, “Frigorífico Swift c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez, en fallos 258:208. Citado por G. Fonrouge supra



- Generan un ambiente favorable a la inversión, pues otorga a los potenciales inversionistas seguridad respecto de los temas incluidos en el tratado y que permanecerán estables aún frente a cambios en las legislaciones locales.
- Consolidan, bilateralmente, un marco normativo predecible y seguro como elemento vital para la toma de decisiones de los inversionistas, pues ofrecen garantías contra la discriminación y eliminación de la doble imposición.
- Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación.
- Facilitan el conocimiento de estrategias que usan los agentes económicos internacionales, permitiendo detectar incumplimientos de obligaciones.
- Eliminan la doble imposición.
- El contribuyente y la administración cuentan con herramientas de interpretación uniformes en los comentarios y tratados publicados.

Adicionalmente, podemos decir que son normas que perduran en el tiempo, pues el promedio de vigencia de un convenio de este tipo es de 15 años, lo que coadyuva a la estabilidad jurídica dentro de un área del derecho sumamente cambiante. De igual manera, si bien por su naturaleza no son normas tributarias que crean o modifican los tributos establecidos por el derecho interno, pueden establecer tarifas reducidas de un impuesto.

Esta última ventaja tiene, como contraparte, la única desventaja aparente de los convenios: la reducción en la recaudación. En efecto, la adopción de normas internacionales presupone la renuncia por parte de un determinado Estado de gravar, total o parcialmente, a un determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como los dividendos, regalías e intereses. De igual manera, podrán escapar a la soberanía de imponer por parte de un Estado ciertas rentas que son atribuibles a actividades de ciertos agentes económicos que no son considerados como establecimientos permanentes en dicho Estado.

Sin embargo, esta desventaja puede ser inexistente o, en ciertas circunstancias, netamente temporal. En algunos casos, la jurisdicción receptora de la inversión puede reconocer, como en el caso ecuatoriano, un tratamiento blando a la importación de créditos o a la exportación de dividendos. En otros casos, otorgar un tratamiento beneficioso a través del convenio produce una transparencia en el registro contable del evento económico que, de otra manera, se disfrazaría a través de otra transacción, produciendo un efecto recaudador superior al existente antes del convenio. A este hecho debe sumarse el efecto económico que tiene el incremento de las inversiones dentro del marco estable de tributación que proveen los tratados internacionales y que tiene como resultado el incremento de la recaudación a través de impuestos indirectos al consumo, incremento de empleo, entre otros beneficios.

Finalmente, cabe indicar en este punto que, actualmente, es práctica generalizada en las legislaciones latinoamericanas incluir normas para evitar la doble imposición, tales como el crédito tributario sobre impuestos pagados en el exterior y la definición de establecimiento permanente. Simplemente, el convenio reafirma estos principios de la normativa doméstica y le da vigencia en el tiempo, aislando su aplicación de los frecuentes cambios legislativos.

CONCLUSIÓN

- Compatibilidad entre fines fiscales y extrafiscales: el tributo no debe entenderse solamente como un mecanismo de recaudación sino, también, como una herramienta para alcanzar objetivos de justicia social y desarrollo económico.
- El rol de la capacidad contributiva: esta debe ser entendida no solo desde la perspectiva individual, sino como un principio colectivo de solidaridad que legitima los fines extrafiscales.
- Peligros del uso indiscriminado de beneficios fiscales: las exoneraciones mal diseñadas erosionan las bases imponibles, generan desigualdades y pueden volverse fuente de corrupción o competencia desleal.
- Necesidad de normas claras y estables: un sistema tributario efectivo debe ser técnicamente sólido, jurídicamente estable y libre de intereses políticos coyunturales que afecten su credibilidad.
- Importancia de los tratados internacionales: lejos de ser instrumentos de dominación, bien diseñados pueden fomentar inversión, eliminar la doble tributación y fortalecer la cooperación fiscal global, beneficiando tanto la recaudación como el desarrollo.

BIBLIOGRAFÍA

Cruz de Quiñonez, Lucy. 2002. *Relatoría por Colombia en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Génova.	Moschetti, Francesco. 2003. "Orientaciones generales de la capacidad contributiva." *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, no. 269.
Giuliani Fonrouge, Germán J. 2004. *Derecho Financiero. Vol. I*. Buenos Aires: Editorial La Ley, 284.	Yáñez Villavicencio, Juan. 2017. "Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea: el caso ecuatoriano." *FORO Revista de Derecho* 28: 79-94.
CEPAL. 2010. *Informe sobre evasión fiscal en América Latina*.	Masbernát, Patrici, y Gloria Ramos-Fuentes. 2019. "Principio de capacidad contributiva. Un acercamiento desde el derecho italiano." En *International Collective Book*. Italia.
Sáinz de Bujanda, Fernando. 1963. "Teoría jurídica de la exención tributaria." En *Hacienda y Derecho*, tomo III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.	Fonrouge, Germán J. s.f. "Neutralismo e intervencionismo en las finanzas públicas: análisis y perspectivas." [Pendiente año y editorial].
Armijos González, Pedro Orlando. 2021. "La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano." *Foro: revista de derecho* 36 (II Semestre): 149-168.	Pérez Valencia, María T. 2024. *Legislación tributaria: instituciones jurídicas en Ecuador*. Vol. I. Quito: Editorial IAEN.
Naveira de Casanova, G. (s.f.). Límites de la extrafiscalidad tributaria. [Documento consultado en Yáñez Villavicencio, 2017.	

Hacia la Seguridad Jurídico-Tributaria en el Ecuador: Sistema de Fuentes y Conceptos Esenciales

César Montaña Galarza*



RESUMEN

Este trabajo parte del reconocimiento de dos realidades innegables que afectan en la práctica a todos los países del planeta, la profundización impresionante de la globalización, y el desarrollo y consolidación de la economía digital; por lo que se enfoca en postular la necesidad de incluir prontamente en el Código Orgánico Tributario (COT)¹ ecuatoriano disposiciones meridianas sobre el sistema de fuentes normativas de la materia, así como acerca de las nociones conceptuales correspondientes al impuesto, la tasa y la contribución especial de mejoras. Es de prever que este avance será notorio en el horizonte de generar seguridad jurídica a través del régimen de tributos.

* Abogado, doctor en Derecho (PhD.), rector y profesor de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

¹ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial No. 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.



INTRODUCCIÓN

El presente escrito se enfoca especialmente en dos cuestiones de relevancia que deben ser incorporados en el marco de un proceso de revisión o reforma profunda del COT, al cumplirse 50 años de su vigencia,² lo cual se justifica ampliamente debido a la profundización que sobre todo en los últimos años ha experimentado la globalización económica, lo cual puede aportar decisivamente en la perspectiva de abonar seguridad jurídica en la materia, entendida como el principio tradicional que ilumina todo el universo jurídico, aunque también alcanza a los elementos constitutivos del “derecho a la seguridad jurídica” determinado en la Constitución del Ecuador³ (CE), artículo 82, cubriendo los requisitos de certeza en el ordenamiento e interdicción de la arbitrariedad, en el marco de la propia norma fundamental.

Las dos cuestiones que acá se abordan de manera somera son, por una parte, el señalamiento expreso de las principales fuentes del derecho tributario ecuatoriano, las cuales han de ser tenidas en cuenta para todos los eventos de análisis e interpretación de los casos prácticos que se presentan en la gestión de los tributos; por otra parte, la incorporación de las definiciones de los tributos más usuales en el país, como son el impuesto, la tasa y la contribución especial de mejoras.

Como quedó indicado en el párrafo anterior, la incorporación de las cuestiones referidas, es decir, lo relacionado con las fuentes normativas de la materia y los conceptos de los tributos nacionales, en su conjunto indudablemente abonará seguridad jurídica, tan necesaria y urgente en el contexto actual marcado por la incertidumbre, el frecuente y atropellado cambio en la normativa especializada en la materia, la baja calidad de la producción normativa.

Así, este trabajo analiza los siguientes tópicos relacionados con: la globalización y la tributación; las fuentes del ordenamiento tributario y los tributos de aplicación común en el Ecuador; las prescripciones constitucionales sobre estos tópicos; la propuesta basada en la experiencia y el derecho comparado, orientada a fortalecer el régimen tributario incluyendo disposiciones precisas en el código de la materia sobre el sistema de fuentes y las nociones conceptuales del impuesto, la tasa, y la contribución especial de mejoras. Al final se plantean conclusiones relevantes.

² Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial No. 958, Suplemento, 23 de diciembre de 1975.

³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008.



Palabras clave:

Irretroactividad	Retrospectividad	Derecho Tributario
Seguridad Jurídica	Política Fiscal	

1. LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA, LAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO Y LOS TRIBUTOS NACIONALES

Cabe aseverar que la globalización no solo se ha acelerado en el último lustro, sino que se ha profundizado notoriamente, todo a raíz de la pandemia por COVID19, iniciada en 2020, causando afectación grave a la salud en prácticamente todo el mundo. Esta emergencia sanitaria funcionó como un impulsor del enorme desarrollo tecnológico experimentado en adelante, lo cual incluye una serie de nuevas aplicaciones y herramientas con uso intensivo de datos a través, especialmente, de la inteligencia artificial. Los impactos de estos avances inéditos en la historia han afectado fuertemente en los campos de la información y la comunicación, pero también de forma singular en el desarrollo del comercio y de la economía, a tal punto que ya casi nadie se resiste a admitir que lo que se conocía como economía tradicional, clásica u ortodoxa, ha mutado hacia configurar la nueva economía digital, con todo lo que esto implica para el crecimiento de los negocios y la multiplicación del comercio de bienes materiales e inmateriales, así como de servicios. La incesante creación de valor que ocurre en la economía internacional es un asunto novedoso, prometedor y retador.

Al tiempo que esta nueva realidad ha generado una evolución en la economía, este nuevo escenario global se ha convertido en fuente de preocupaciones de las autoridades que hasta ahora no han logrado diseñar una respuesta enteramente satisfactoria para controlar el escenario actual y someter a imposición bajo criterios ampliamente compartidos la riqueza que se genera, impidiendo de esta manera que se amplíe la brecha de evasión tributaria correspondiente tanto al impuesto sobre la renta como al impuesto sobre el valor agregado. Justamente, en aras de encontrar los mecanismos óptimos para emprender en esta lucha contra la evasión y, también para otros propósitos, presentes incluso desde antes de la pandemia, en los últimos años han surgido una serie de nuevos instrumentos jurídicos y de exigencias aparejadas a ellos, lo cual representa un conjunto amplio de normativa de aplicación cada vez más común en los distintos países.

Tal cúmulo de normativa se produce especialmente al margen del ámbito de legislación que le es propio al Estado nacional por medio de la adopción de leyes aprobadas por el órgano parlamentario estatal; se trata de disposiciones jurídicas muy diversas contenidas en instrumentos jurídicos internacionales, y en instrumentos jurídicos propios de procesos de integración avanzados, del tipo comunitario o supranacional, como ocurre en el medio bajo la experiencia de la Comunidad Andina de la cual Ecuador es miembro.

En concreto, dentro de este universo normativo se encuentran casos relevantes como los siguientes: convenios para evitar la doble tributación internacional; convenios o acuerdos

específicos en materias distintas a la tributaria, como opera en los campos del comercio, de los derechos autor o, de la propiedad intelectual, pero que contienen disposiciones de la disciplina tributaria;⁴ convenios o acuerdos específicos para el intercambio de información en materia tributaria; instrumentos jurídicos para la entrega de información bancaria y de cuentas financieras privadas; decisiones y resoluciones de derecho comunitario andino.

A lo anterior debe agregarse un conjunto de fuentes con un valor diferente, como las decisiones de derecho comunitario andino sobre la armonización de impuestos a la renta, al valor agregado, y a los consumos especiales;⁵ los modelos de convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal internacional y sus comentarios; la *lex mercatoria*; normas modelos en distintas disciplinas como en el caso del derecho del consumidor.

Sucede que en el COT ecuatoriano vigente no hay referencias suficientes de estos distintos tipos normativos de aplicación cada vez más frecuente en el amplísimo sector del derecho tributario, por lo que sería saludable, en aras de fortalecer la seguridad jurídica, incluir en este cuerpo regulatorio disposiciones expresas orientadas a dar cuenta del amplio espectro de normas jurídicas tributarias existentes, en un horizonte de aplicación a casos concretos que pueden resultar relevantes por los intereses en juego. En esta parte nuestro código se encuentra seriamente desfasado, motivo suficiente por el cual surge la necesidad de revisarlo y de ponerlo al día con la realidad actual.

Algo similar ocurre con el vacío del COT respecto a proveer aunque solo fuera significados o conceptos mínimos de los más importantes tributos que se aplican en el Ecuador, a saber, el impuesto, la tasa por prestación de servicios públicos, y la contribución especial de mejoras por obras públicas; el primero, aplicado con alcance en todo el territorio nacional para beneficio de las arcas centrales, y los dos últimos, con uso frecuente especialmente por los gobiernos autónomos descentralizados municipales. Tanto en el código de la materia, como en el código regulador de la organización territorial, la autonomía y la descentralización no se han contemplado definiciones de los referidos tributos, constatación grave que afecta la seguridad jurídica y da pie para que con alguna frecuencia aflore la creatividad de quienes hacen las normas jurídicas tributarias nacionales o locales, y adopten regulaciones que francamente tienen el potencial de desnaturalizar las figuras tributarias tradicionales, perjudicando la meridiana claridad que debe primar en este tipo de normativa jurídico económica. Similar fenómeno podría darse debido a la adopción de disposiciones jurídicas de procesos de integración que invadan los campos de competencia normativa tributaria de los estados miembros.

Es inevitable señalar también que, en la actualidad, el ordenamiento jurídico tributario nacional no alcanza a cubrir toda la problemática abarcada en la materia tributaria, toda vez que, debido a la globalización económica, gran parte de la dinámica que esa problemática presenta, supera la experiencia nacional de la creación y gestión de los tributos. Hoy como nunca, el ordenamiento jurídico tributario se nutre, establece y compone principalmente de la ley -dispositivo normativo que debe llenar todos los vacíos de los elementos esenciales de la disciplina-, pero

⁴ Véase, entre otros, César Montaña Galarza, Manual de Derecho Tributario Internacional, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006, pp. 239 y ss.; y, Fernando Serrano Antón, Manual de Derecho tributario de la Unión Europea, segunda edición, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2025, pp. 405-432.

⁵ Mauricio Plazas Vega, Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración, Bogotá, LEGIS, 2001, pp. 119 y ss.



se complementa con una diversidad de otros instrumentos generados por fuera de la lógica de funcionamiento del Estado nacional, porque aquellos obedecen a las necesidades del desempeño estatal en el marco de la política exterior y de la política internacional construida con otros estados. Todo el edificio tributario se construye a partir de la legislación más importante de la materia, que por esta razón debe contener todos los elementos básicos e imprescindibles, coadyuvando de esta manera a una mejor interpretación, gestión y aplicación de los tributos.

2. FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO DE 1975

El COT fue adoptado en 1975, hace cinco décadas; en esa versión original -que era de avanzada para la época- no se incluyó en el articulado mención expresa alguna referida al ordenamiento tributario en conjunto, tampoco se tomó en cuenta la necesidad de desarrollar los conceptos correspondientes a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras. El texto de esta legislación se limitó a regular temas importantes del ámbito tributario, así como otros de menor trascendencia. En esos años aún no se percibía fuertemente los flujos que más adelante traería la globalización económica con afectación especial a la regulación de la economía y a la normativa tributaria, y a los mecanismos orientados a la generación de numerosas disposiciones especializadas en la materia.

Actualmente, dentro del tratamiento de lo sustantivo tributario, en el Título I se incluyen las llamadas Disposiciones Fundamentales; de este manera, este cuerpo normativo en breves líneas solamente toca algunos aspectos relacionados, por ejemplo, con la “supremacía de las normas tributarias” [art. 2]; “poder tributario” [art. 3]; “reserva de ley” [art. 4]; “facultad reglamentaria” [art. 7]; “facultad reglamentaria de las municipalidades y consejos provinciales” [art. 8]; “actividad reglada e impugnada” [art. 10, ex 9]; “vigencia de la ley” [art. 11, ex 10]; “interpretación de la ley” [art. 13, ex 12]; “normas supletorias” [art. 14, ex 13]; respecto a las exenciones “previsión en ley” [art. 32, ex 31].

Sin embargo, el COT carece de un contenido dogmático dirigido expresamente a establecer los contenidos esenciales en torno a las diversas y complejas fuentes del ordenamiento tributario en su conjunto, asunto central que hasta la fecha se echa en falta para una mejor comprensión y aplicación del derecho tributario, más aún en un contexto tremendamente cambiante y de profundización vertiginosa del proceso globalizador de la economía.

3. TRIBUTOS REGULADOS POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

El código especializado de la materia contiene solo algunas previsiones alusivas de forma superficial a los tipos de tributos regulados por él, sin una clara clasificación, y sin proveer una definición de cada uno de ellos. El régimen tributario del país solo determina algunos elementos sustanciales y otros de segundo orden de los tributos, en el primer caso, por ejemplo, se fijan solo algunos elementos relacionados con el objeto de imposición, tarifas, exenciones, base imponible, y en el segundo, con formas de declaración y pago, cuando es aplicable. La normativa no establece un concepto integral de cada tributo de aplicación usual en el medio, sino que, en esa dirección solo se limita a proveer parcialmente ciertos elementos. En este sentido, es pertinentes citar, como ejemplos, los artículos 300 y 301 de la Constitución; 3 y 4 del Código Tributario referidos al poder tributario y la reserva de ley en la materia, los artículos

577 y 578 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD),⁶ relacionados con las contribuciones especiales de mejoras.

Como es bien sabido en el medio latinoamericano y en el ecuatoriano, el régimen tributario desde antaño siempre contempló la tripartita clasificación ampliamente difundida en el andrivel internacional, considerando como tributos al impuesto, la tasa y, la contribución especial, sin proveer una delimitación conceptual y menos aún definiendo el contenido específico de cada uno de ellos, ausencia que no abona para una mayor comprensión y difusión, y menos todavía, para garantizar la necesaria seguridad jurídica.

El hecho de que el régimen jurídico no haya establecido meridianamente los tipos de tributos aplicables en el Ecuador y que tampoco haya provisto de los conceptos elementales, dificulta la comprensión cabal de la materia, al tiempo que complica las tareas de enseñanza y aprendizaje, como también la aplicación mediante diferentes tareas de gestión administrativa tributaria, así mismo, dificulta peligrosamente la interpretación con miras al funcionamiento de la justicia en este campo. De hecho, todos los operadores del derecho tributario deben dominar las bases fundamentales de la materia, esto implica contar con las determinaciones elementales, sobre todo, en el plano conceptual.

Dicho esto, se justifica insistir en que la ausencia de disposiciones jurídicas básicas referidas a las fuentes del ordenamiento jurídico tributario, como también a la definición de los tributos existentes en el país con su conceptualización pertinente trae como consecuencia peligrosa, la inexistencia de límites, tanto para el accionar legislativo, cuanto para el ejecutivo y el judicial, con los consecuentes perjuicios que pudieren originarse, de una parte, para los contribuyentes, y de otra, para la propia administración tributaria en desmedro de los intereses del Estado que representa el interés común o colectivo.

4. EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ECUATORIANO A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN DE 2008

La Constitución vigente incluye una serie de disposiciones atinentes al ámbito tributario, unas más importantes que otras, en veces ubicadas de manera no muy lógica para aportar en términos de seguridad jurídica tan exigida especialmente por los contribuyentes. De este conjunto normativo destacan por el contenido de fondo especialmente los artículos 300 y 301.

El artículo 300 dispone que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria y, que se priorizarán los impuestos directos y progresivos. También ordena que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Esta normativa está vinculada con los artículos 5 y 6 del COT.

Mientras que el artículo 301, por su parte, determina que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva (artículo 147.11 CE), y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional (artículo

⁶ Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial No. 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.



120.7 CE), se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos (artículo 135 CE); también establece que solo por acto normativo de órgano competente se podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones; también adiciona que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. Esta norma se relaciona con los artículos 3 y 18 del COT.

Respecto a las fuentes, la Constitución exige una “ley” si se trata de impuestos y, únicamente “acto normativo”, como puede ser una ordenanza municipal,⁷ cuando se trata de regular tasas, contribuciones -generales- y, contribuciones especiales. Así mismo, las cláusulas constitucionales revisadas en cierta forma dan a conocer los tipos de tributos aplicables en el país.

Es curioso constatar que, al tratarse de los deberes y responsabilidades de los nacionales, entre otros, la Constitución se refiere a cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley, únicamente (artículo 83.15). Es decir, no se hace mención a los tributos establecidos mediante otros tipos normativos. El referido artículo 120.7 solo hace mención expresa a la ley para crear, modificar o suprimir tributos -no dice solo “impuestos”-, eso sí, sin afectar las posibilidades que poseen los gobiernos autónomos descentralizados para emitir ordenanzas reguladoras de tasas u otros gravámenes. Similar sentido posee el artículo 132.3 CE.

De conformidad con el artículo 165.1 mediante decreto el presidente de la República podrá en estado de excepción decretar la recaudación anticipada de tributos; esta situación se la ha establecido de manera amplia y general, pues no se refiere únicamente a impuestos. De otra parte, según el artículo 264.5 CE, entre las competencias exclusivas, sin perjuicio de lo que determine la ley, podrán crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras.

Huelga señalar que la Norma Suprema no contiene disposición alguna que provea las definiciones generales de lo que es el impuesto, la tasa, y la contribución especial de mejoras. Más bien, como ya fue expuesto, son otros cuerpos normativos con rango de ley los que a través de contadas disposiciones esclarecen solo algunos aspectos aledaños al concepto de los tres tipos de tributos tantas veces citados. Es decir, a falta de contar con la determinación de los aspectos medulares de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, solo se cuenta con el señalamiento de aspectos de segundo o de tercer orden de esos gravámenes.

5. HACIA LA DETERMINACIÓN DE UN SISTEMA CONTEMPORÁNEO DE FUENTES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Todo indica que es necesario e impostergable que una ley orgánica tan relevante como el Código Tributario, contenga disposiciones en sintonía con los tiempos actuales, en especial, con los fenómenos derivados de la globalización económica y sus numerosos efectos en los regímenes impositivos de prácticamente todos los estados del planeta. En este sentido, una

⁷ César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2014, pp. 57-65.

buena referencia podría ser la regulación que sobre las fuentes del ordenamiento tributario se ha adoptado en la Ley General Tributaria de España (LGT).

En esta legislación bajo el epígrafe de “Fuentes del ordenamiento tributario”, se establece meridianamente que los tributos se regirán por: la Constitución; los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución; por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución; por esta misma ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria; por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales. La misma disposición agrega que, en el ámbito de las competencias del Estado, corresponde al ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley; y, finalmente, que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

En un intento urgente de remozamiento, adaptación y puesta al día de la principal normativa tributaria del país, sin más dilación debería incorporarse una disposición clara y expresa orientada a reconocer diferentes fuentes normativas productoras de una amplia variedad de tipos normativos o regulatorios usados cada vez con mayor frecuencia en el campo de los tributos, y más ampliamente, en todo el espectro cubierto por la economía tradicional cada vez más convertida en economía digital. Un mandato de este tipo y contenido bien podría tomar como referencia la disposición recientemente revisada de la legislación española.

6. HACIA LA INCLUSIÓN DE NOCIONES CONCEPTUALES DE LOS TRIBUTOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO QUE FAVOREZCA LA SEGURIDAD JURÍDICA

La inclusión en el código tributario nacional de disposiciones meridianas orientadas a establecer los tipos de tributos factibles de crear y aplicar, así como de disposiciones diseñadas para proveer los conceptos de cada uno de los tipos de tributos del régimen tributario, es más que deseable, por las razones de peso previamente esgrimidas. De esta manera, la normativa tributaria se tornará más consistente, sin vacíos significativos que dañen el régimen normativo concebido de manera amplia y general.

Con este enfoque, como en el caso de las fuentes del ordenamiento tributario -explicado en líneas precedentes-, también es pertinente sugerir la adopción de disposiciones expresas como la que se encuentra en la Ley General Tributaria española, artículo 2, encargado de regular dos cuestiones esenciales; en este sentido, en primer lugar, caracteriza los tributos y sus fines y, en segundo lugar, establece la clasificación de estos.

Efectivamente, el art. 2.1. citado ya establece la naturaleza pública de los tributos, además los define como “prestaciones pecuniarias” una vez que se ejecuta o realiza el hecho generador previsto en la ley, para allegar recursos económicos dirigidos a sostener el gasto estatal.



Esta disposición, además, ordena que los tributos pueden ser verdaderos instrumentos útiles a la política económica, en el horizonte de concretar los principios y fines constitucionales.

El artículo 2.1. de la LGT se ocupa del concepto, fines y clases de los tributos. En tal sentido dispone que los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Agrega que los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución

Cabría entender también que tales principios no orillan lo prescrito por el art. 3 de la LGT, cuando desarrolla, por una parte, los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, basado en la capacidad económica y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad; y, por la otra, los principios de aplicación del sistema tributario español, a saber, los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Por su lado, la segunda parte del art. 2 LGTE, está orientada a clasificar y definir los diferentes tributos de ese ordenamiento jurídico. A tal efecto, dispone que los tributos, sin importar su particular denominación, pueden tomar la configuración de una tasa, una contribución especial o, de un impuesto. En esta parte, el régimen jurídico tributario español guarda muchas semejanzas con el ecuatoriano, esto a la luz de las regulaciones correspondientes contenidas en el COOTAD para los impuestos, el artículo 491 y siguientes, para las tasas el artículo 566 y siguientes, y para las contribuciones especiales de mejoras el artículo 569 y siguientes.

Respecto a la tasa, esta puede justificarse cuando involucra el uso privativo o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades bajo régimen de derecho público cuando se refieran, afecten o beneficien particularmente al obligado tributario, cuando tales servicios se presten o, tales actividades se realicen obligatoriamente por el sector público, es decir, cuando se lleven a cabo bajo las formas previstas en la normativa administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda al Estado.

En el caso de la contribución especial, se trata del tributo que grava el beneficio o aumento de valor de los bienes recibido por el obligado tributario, cuya causa es la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Bajo el tercer caso se encuentra el impuesto, entendido como un tributo sin contraprestación, cuyo hecho imponible son negocios, actos o hechos, los cuales hacen evidente la capacidad económica del contribuyente.

Al cierre de este acápite es de subrayar que la inclusión de normas de este tipo en el ordenamiento tributario nacional solo favorecerá en grado importante la seguridad jurídica, así como hará realidad también la vigencia plena de los principios de legalidad y reserva de ley, vitales en esta disciplina.

CONCLUSIÓN

La principal motivación para exigir y esperar la inclusión de normativa específica en el Código Tributario ecuatoriano sobre el sistema de fuentes del ordenamiento tributario y sobre los conceptos de los tipos de tributos que se aplican en el régimen tributario nacional, tiene que ver con el reconocimiento del avance de la globalización y la consolidación de la economía digital, junto con el ideal de proveer al sistema jurídico y económico de rangos elevados de seguridad jurídica. Es una realidad el hecho que en el presente la disciplina de los tributos debe ser entendida y conducida bajo una compleja mezcla e imbricación de normas jurídicas de diversos orígenes o fuentes, contenidos, alcances, naturaleza y valor jurídico.

Esta situación tiene que ver no solo con las actividades y operaciones económicas que se realizan a diario, sino incluso con la vigencia de las instituciones democráticas y el funcionamiento del Estado en su totalidad en atención sobre todo de sus obligaciones con el frente social, a más de lo que esto significa para el desenvolvimiento del sector privado a través de las diversas interacciones cotidianas entre los agentes de la economía. Es decir, contar con mayores elementos y claridad en el régimen jurídico tributario, sin duda, elevará la confiabilidad, estabilidad y seguridad de los sistemas democrático, económico y social.

Es necesario y urgente dotar al régimen tributario de un mayor nivel de certeza para su pleno acatamiento por los distintos operadores jurídicos: administración tributaria, contribuyentes, jueces, asesores, docentes y estudiantes. De lograrse este avance será significativo para que el régimen tributario gane también en competitividad y estabilidad, dejando de lado la incertidumbre y las subjetividades.

Finalmente, contar con claras definiciones sobre el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los principales tributos que se aplican en el país, sólo coadyuvará para una mejor comprensión de la materia, evitando así la conflictividad administrativa y jurídica que usualmente se genera al calor de la relación jurídico-tributaria. Este efecto del todo deseable incluso evitará ingentes pérdidas económicas y ahorrará tiempo para el cumplimiento efectivo de las obligaciones derivadas de la aplicación de tributos.

BIBLIOGRAFÍA

Ecuador, <i>Código Tributario</i> , Registro Oficial No. 958, Suplemento, 23 de diciembre de 1975.	Ecuador, <i>Constitución de la República del Ecuador</i> , Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008.
Ecuador, <i>Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización</i> , Registro Oficial No. 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.	Montaño Galarza, César, <i>Manual de Derecho Tributario Internacional</i> , Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006.
Montaño Galarza, César y Juan Carlos Mogrovejo, <i>Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica</i> , Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2014.	Plazas Vega, Mauricio, <i>Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración</i> , Bogotá, LEGIS, 2001.
Serrano Antón, Fernando, <i>Manual de Derecho tributario de la Unión Europea</i> , segunda edición, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2025.	

Justicia Tributaria e Inteligencia Artificial: Simulación Procesal, Errores Algorítmicos y Garantías Necesarias

Katia Yépez Padilla*



RESUMEN

Este artículo examina el impacto de la inteligencia artificial en el proceso contencioso tributario ecuatoriano, a partir de una simulación procesal basada en un caso real resuelto por la Corte Nacional de Justicia. A través de un juicio ficticio entre un abogado humano y un sistema automatizado (IA), se contrasta la resolución judicial tradicional con una hipotética decisión algorítmica. El objetivo es ilustrar los riesgos jurídicos y procesales que surgen cuando la administración tributaria automatiza decisiones que afectan derechos fundamentales sin garantizar motivación suficiente, contradicción técnica ni trazabilidad.

El estudio analiza además el papel que cumplen los distintos actores del proceso –incluido un perito informático– y subraya la importancia del diseño de prompts legales como herramienta clave en la interacción con sistemas de IA. Se propone un conjunto de reformas mínimas, como estándares reforzados de motivación, participación pericial y capacitación profesional, para que el uso de IA en el ámbito tributario no sustituya, sino complemente, las garantías del debido proceso.

En definitiva, el artículo advierte que la eficiencia tecnológica sin límites jurídicos puede derivar en decisiones injustas, y plantea que una inteligencia artificial verdaderamente legítima debe operar siempre bajo el control del derecho.

* Abogada, especialista en Derecho de Empresa, Socia Líder del Equipo Tributario en la Firma VÉRITÉ Legal & Compliance, Quito.
Artículo ganador del concurso "Nuevas Voces Tributarias".



INTRODUCCIÓN

Quito, año 2050. La pantalla se ilumina. No hay estrados, ni jueces en la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. La audiencia tributaria está en marcha, dirigida por “SARA”, el Sistema Automatizado de Resolución de Alegatos. El abogado del contribuyente –una interfaz de voz entrenada con jurisprudencia y normativa ecuatoriana– expone: *“Solicitamos se declare la nulidad de la resolución de devolución de IVA, emitida sin motivación suficiente, basada en un algoritmo de riesgo que no ha sido revelado”*.

La defensa del Estado –también digital– responde: *“El acto administrativo se fundamenta en el Modelo Predictivo Fiscal N.º 16. La solicitud de devolución presenta una anomalía estadística del 94,2 %, determinada por correlación entre compras, ventas y retenciones de los últimos tres ejercicios”*.

La IA procesa ambos alegatos, accede a bases jurisprudenciales, calcula riesgos institucionales, evalúa textos doctrinales y emite sentencia en 3,27 segundos: *“Se confirma la resolución administrativa. La imputación probabilística prevalece sobre la falta de motivación. La eficiencia tributaria está constitucionalmente protegida.”*

Fin del juicio. No hubo juez. Tampoco defensa “real”.

¿Utopía digital o distopía jurídica?

Aunque esta escena se sitúe en un futuro probable, su arquitectura ya se está construyendo. En Ecuador, los sistemas informáticos de la administración tributaria –específicamente del Servicio de Rentas Internas (SRI)– ya emiten devoluciones o rechazos de forma prácticamente automatizada. El proceso contencioso tributario enfrenta hoy el desafío de adaptarse a decisiones administrativas generadas por modelos algorítmicos opacos, difíciles de impugnar y cuya lógica muchas veces no se explica, pero sí se ejecuta.

Este fenómeno no es solo teórico. La sentencia No. 09502-2015-00086 de la Corte Nacional de Justicia¹ resolvió un caso emblemático: el SRI negó la devolución de IVA a una empresa exportadora (la llamaremos INP) basándose en una serie de resoluciones administrativas que desestimaron comprobantes por considerarlos ajenos al “costo de producción”, sin ofrecer explicación fáctica o jurídica suficiente. La Corte ratificó lo decidido previamente por el Tribunal Contencioso Tributario: que tales actos carecían de motivación válida, vulnerando el derecho al debido proceso y la tutela judicial efectiva, consagrados en el artículo 76 de la Constitución. El caso anticipa las tensiones que genera la automatización cuando reemplaza la justificación legal por la ejecución ciega de reglas informáticas.

¹ Corte Nacional de Justicia, Sentencia No. 09502-2015-00086 (INEPACA vs. SRI), 2021, <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec>.



Palabras clave:

Justicia Tributaria	Inteligencia Artificial	Proceso Contencioso Tributario
Motivación		

1. SIMULACIÓN DE UNA AUDIENCIA TRIBUTARIA: EL CASO DE LA DEVOLUCIÓN AUTOMÁTICA DE IVA

El caso simulado se inspira en la sentencia de la Corte Nacional de Justicia dictada dentro del recurso de casación No. 09502-2015-00086, en la que se resolvió un recurso interpuesto por el SRI contra la sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo que había modificado parcialmente tres resoluciones que negaban la devolución de IVA a la empresa exportadora.

Las resoluciones impugnadas rechazaron la devolución de comprobantes de venta con una justificación escueta: “no constituyen costos de producción o comercialización”. El Tribunal declaró que estos actos carecían de motivación suficiente y ordenó su modificación, en aplicación de los artículos 76.7.I de la Constitución y 81 del Código Tributario. La Corte Nacional de Justicia inadmitió el recurso de casación, al constatar que no se configuraban los presupuestos para su procedencia, lo que, en la práctica, dejó en firme el fallo del Tribunal.

Este caso evidencia cómo decisiones emitidas mediante procedimientos parcialmente automatizados (liquidaciones automáticas y criterios generales no razonados) pueden vulnerar el derecho a la defensa, especialmente cuando no se expresan las razones jurídicas y técnicas que sustentan los rechazos.

Escenario simulado: año 2030

El sistema –hipotético– SARA (Sistema Automatizado de Resolución de Alegatos) está por emitir un fallo. Se ha cargado en su base el acto administrativo del SRI y los argumentos de ambas partes. La audiencia se desarrolla como sigue:

Rol 1 – Abogado del contribuyente (humano):

“Señores jueces, la resolución impugnada se basa exclusivamente en un algoritmo de perfil de riesgo no explicado. No se detallan los conceptos comerciales rechazados, ni se justifica por qué los servicios legales o la publicidad no pueden considerarse costos indirectos de

comercialización. Esta omisión vulnera el artículo 76, numeral 7, literal I) de la Constitución, que exige una motivación suficiente. La ausencia de razonamiento impide ejercer una defensa técnica efectiva.”

Rol 2 – Abogado de la administración tributaria (IA):

“El Modelo Predictivo Tributario N.º 16 identificó un desvío del 89,4 % respecto del perfil de riesgo de exportadores del mismo sector. A través del sistema ARIÓN, se clasificaron como no vinculadas al proceso exportador varias transacciones, al no guardar correlación con el coeficiente estimado de costo por unidad exportada. La solicitud fue canalizada bajo gestión de riesgos, de conformidad con el artículo 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el ejercicio fiscal 2015, que facultaba al SRI a requerir documentos e información adicional para verificar el derecho a la devolución”.

Rol 3 – Perito en inteligencia artificial y tributación:

“El sistema ARIÓN aplica técnicas de *machine learning*, concretamente modelos no supervisados de agrupamiento (*clustering*), que clasifican patrones atípicos en las solicitudes de devolución de IVA. Sin embargo, no existe trazabilidad clara sobre los criterios que conducen al rechazo de determinadas operaciones. Tampoco se ha incorporado un marco de explicabilidad conforme a estándares internacionales –como los previstos en el borrador del Reglamento de Inteligencia Artificial de la Unión Europea– lo cual compromete la auditabilidad del acto administrativo y la posibilidad de contradicción técnica por parte del contribuyente”.

Si bien en el recurso de casación no se revisan pruebas, para esta simulación se presume la existencia de un informe técnico-pericial que revela el funcionamiento del sistema ARIÓN. Aunque este no es el foco del presente análisis, el hecho plantea una cuestión novedosa: la eventual necesidad de incorporar, dentro del recurso de casación tributaria, una nueva categoría de error, vinculada no a la aplicación del derecho, sino a fallos en el funcionamiento del sistema algorítmico que dio origen al acto impugnado.

Esto no encajaría, a priori, dentro de las causales clásicas del artículo 268 del COGEP –errores in judicando o in procedendo– ni necesariamente constituiría una falencia de valoración probatoria en sentido estricto. Se trataría, más bien, de una categoría autónoma de “error de base tecnológica”, atribuible al diseño, implementación o ejecución del algoritmo administrativo, lo que podría requerir un desarrollo jurisprudencial y normativo específico.

Rol 4 – Juez IA (SARA):

“Análisis procesado. El patrón de riesgo se encuentra dentro del umbral admitido para denegación. La administración actuó conforme a sus protocolos. Se considera que el nivel de opacidad algorítmica no impide la validez formal del acto administrativo. Se confirma la decisión del SRI. Recurso rechazado.”

Comparación con la resolución humana real



En el caso real, el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario sostuvo que:

“El acto impugnado carece de motivación al no explicar cómo se vinculan los gastos rechazados con la normativa tributaria aplicable. No se analiza su carácter como costos directos o indirectos, lo que afecta la proporcionalidad del IVA a devolver y el derecho a la defensa”².

Esta decisión del Tribunal no solo resalta un vicio formal, sino que evidencia cómo la ausencia de motivación afecta directamente la aplicación de principios fundamentales del régimen tributario, como la proporcionalidad, la equidad y la transparencia, reconocidos expresamente en el artículo 5 del Código Tributario. Cuando la administración tributaria rechaza partidas sin explicar cómo estas afectan la procedencia de la devolución solicitada, se omite el análisis individualizado del vínculo entre los gastos y la actividad gravada o exenta. Esto vulnera no solo la garantía de motivación y el derecho a la defensa, sino también el deber de la autoridad de justificar la razonabilidad y equidad de su decisión en relación con las circunstancias concretas del contribuyente.

A diferencia de otros elementos reglados, la proporcionalidad –al igual que la equidad, la razonabilidad o la igualdad– implica necesariamente juicios valorativos contextuales. Su evaluación exige ponderar los medios usados por la administración frente a los fines tributarios perseguidos, considerando la situación económica, el giro del negocio, el destino de los bienes o servicios, entre otros factores. Tales consideraciones difícilmente pueden ser parametrizadas en modelos algorítmicos cerrados, especialmente cuando estos no permiten trazar la lógica de exclusión aplicada a determinados comprobantes.

En este sentido, el riesgo no solo reside en que el algoritmo del SRI omita estos principios al emitir actos administrativos automatizados, sino también en que una eventual “justicia automatizada” –como la simulada en este ensayo– no esté equipada para realizar valoraciones sustantivas complejas, ni para identificar sesgos de diseño o aplicación que puedan comprometer el resultado final del proceso.

2. CÓMO SE CONSTRUYE UN PROMPT LEGAL Y POR QUÉ IMPORTA EN UN JUICIO CON IA

La simulación realizada evidencia que, en un entorno judicial automatizado, la precisión con la que se formula una instrucción a la inteligencia artificial –el *prompt*– puede incidir directamente en la legitimidad de la decisión. A diferencia del juez humano, que puede interpretar matices, inferencias o antecedentes no formulados expresamente, la IA jurídica responde únicamente a lo solicitado, sin espacio para completar lagunas del razonamiento.

Un *prompt* legal es una instrucción estructurada, redactada en lenguaje natural o técnico jurídico, que se entrega a un sistema de IA con el fin de obtener una respuesta fundada

² Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario (Portoviejo), *Sentencia No. 13802-2016-00515 (INEPACA vs. SRI)*, 2017, párr. 4, <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec>.

jurídicamente. Puede ser utilizado para distintos fines: redacción de escritos, elaboración de proyectos de sentencia, identificación de normas aplicables o incluso simulación de escenarios procesales.

Ejemplo básico:

“Redacta una sentencia que resuelva una devolución de IVA improcedente basada en cruce de datos no motivado, invocando el artículo 76.7.I de la Constitución del Ecuador.”

Un buen *prompt* debe replicar la estructura del razonamiento jurídico. Diversos expertos –como los que lideran formaciones especializadas en ingeniería de *prompts* legales– señalan que los *prompts* útiles son aquellos que integran: contexto legal, rol asignado, objetivo claro y datos relevantes³.

Elementos clave:

- Normativa aplicable (constitucional, tributaria, procesal).
- Rol desde el cual se formula la instrucción (juez, abogado, perito).
- Propósito del análisis (diagnóstico, fallo, revisión normativa).
- Contexto fáctico resumido (hechos clave del caso).

Prompt estructurado (rol de juez):

“Actúa como juez de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador. Evalúa si una resolución del SRI que niega una solicitud de devolución de IVA a un exportador, basada en un análisis algorítmico de riesgo no explicado ni documentado, cumple con el deber de motivación exigido por el artículo 76.7 literal I) de la Constitución, el artículo 81 del Código Tributario, y el artículo 103 numeral 2 del mismo cuerpo legal. Considera también los estándares jurisprudenciales obligatorios establecidos en la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, especialmente en lo referente a la estructura de la motivación (claridad, suficiencia, congruencia y razonabilidad). Tu respuesta debe razonar si el uso de tecnologías opacas sin trazabilidad afecta la validez del acto administrativo y vulnera el derecho a la defensa del contribuyente.”

Este tipo de instrucción permite a la IA contextualizar y restringir su razonamiento jurídico, evitando desviaciones interpretativas o respuestas genéricas. Lejos de ser un exceso, la extensión y detalle del *prompt* responde a una lógica propia del entorno legal automatizado: mientras más compleja sea la naturaleza del análisis –como ocurre en casos contencioso-tributarios que involucran principios constitucionales, normativa técnica y precedentes vinculantes– más necesario resulta explicitar cada elemento del marco de análisis.

³ Udemy, *Máster en Legal Prompting Engineering*, 2024, <https://www.udemy.com/course/master-en-legal-prompting-engineering/>; Benjamin Alarie, Anthony Niblett y Albert Yoon, “How Artificial Intelligence Will Affect the Practice of Law,” *University of Toronto Law Journal* 66, n.º 3 (2016): 443–462, <https://doi.org/10.3138/utlj.66.3.443>.



De hecho, los expertos en diseño de *prompts* jurídicos señalan que una instrucción útil no debe reducirse a una simple pregunta, sino que debe estructurarse como una hipótesis legal informada: debe anclar a la IA en una función específica (rol decisor, defensor, perito), delimitar el campo normativo aplicable y ordenar el foco del análisis. Esta técnica permite que el sistema no sólo “responda”, sino que razone jurídicamente dentro de un marco trazado por el usuario profesional.

En este sentido, un *prompt* detallado es una garantía metodológica: funciona como filtro de pertinencia jurídica, al igual que lo haría un marco teórico en una sentencia o un petitorio en una demanda. La calidad de la respuesta dependerá en gran medida de la precisión con la que se formula la instrucción. Así como un juez humano no puede resolver sin conocer el caso y el derecho aplicable, una IA jurídica no puede razonar si no se le proporciona el campo exacto en que debe hacerlo.

Para referirnos a los riesgos de un *prompt* deficiente, debemos indicar que cuando se formula un *prompt* vago, parcial o jurídicamente impreciso, la IA puede entregar resultados que:

- No respeten el marco normativo ecuatoriano.
- Ignoren principios fundamentales como el debido proceso.
- Sustenten decisiones en generalizaciones o premisas ajenas al caso.

Ejemplo incorrecto:

“¿Es correcto que no devuelvan el IVA si hay errores en las cifras?”

Este tipo de *prompt*: No define el rol del sistema (juez, asesor, técnico); no delimita la fuente normativa; y, no distingue entre errores materiales y vicios jurídicos sustantivos.

Este tipo de *prompt*: no define el rol del sistema (juez, asesor, técnico); no delimita la fuente normativa; y no distingue entre errores materiales y vicios jurídicos sustantivos.

En el ejercicio simulado, los argumentos del contribuyente, la administración tributaria y el perito fueron modelados como *prompts* dirigidos a una IA. Cada uno fue estructurado con base en su rol y propósito procesal. Sin embargo, la decisión final del sistema hipotético SARA ignoró elementos como la proporcionalidad tributaria y la exigencia constitucional de motivación. Esto demuestra que la calidad del resultado depende no solo de los datos cargados, sino de la precisión con la que se instruye al sistema.

Como señala uno de los cursos pioneros en *Legal Prompt Engineering*, “el futuro no está solo en saber derecho, sino en saber traducir el razonamiento jurídico en instrucciones que una IA pueda procesar correctamente”⁴. Este aprendizaje es clave para que los abogados

⁴ Udemy. 2024. *Máster en Legal Prompting Engineering*. Acceso en <https://www.udemy.com/course/master-en-legal-prompting-engineering/>

puedan auditar, refutar o incluso generar decisiones asistidas sin perder el control del marco jurídico aplicable.

Como reflexión final sobre el nuevo lenguaje procesal debemos considerar que los profesionales del derecho tributario, funcionarios de la administración tributaria, contribuyentes o jueces contencioso tributarios ya se enfrentan a actos administrativos emitidos con firmas humanas, pero sustentados en parámetros algorítmicos automatizados. Estos actos reflejan razonamientos cuya lógica no es enteramente comprensible ni auditable. En este contexto, dominar la técnica del *prompting* legal no es un lujo, sino una necesidad profesional.

Como advierte el artículo de *El País*⁵, quien domina los *prompts* “domina el juego”: no basta con conocer el derecho aplicable, sino con saber cómo traducirlo para que una máquina lo entienda sin errores ni omisiones. La interacción efectiva entre profesionales del derecho y sistemas de IA no reemplaza la formación jurídica, pero sí transforma las habilidades esenciales de la práctica forense contemporánea.

3. ¿PUEDE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL INTERPRETAR PRINCIPIOS JURÍDICOS? MOTIVACIÓN Y LÍMITES NORMATIVOS EN EL PROCESO TRIBUTARIO ECUATORIANO

La simulación realizada evidencia que los sistemas de inteligencia artificial enfrentan limitaciones estructurales para operar con principios jurídicos abiertos como la proporcionalidad. A diferencia de reglas normativas cerradas –como plazos o tarifas– muy significativas en materia tributaria, los principios requieren valoración contextual, ponderación de intereses y razonamiento teleológico. Esto es especialmente evidente en el principio de proporcionalidad tributaria, el cual exige que las cargas impositivas guarden una relación razonable con la capacidad contributiva del sujeto pasivo y con la finalidad de la norma.

Desde el plano normativo, cada caso tiene sus particularidades, por ejemplo, el artículo 68 del Código Tributario respalda esta exigencia al establecer que la determinación tributaria debe realizarse en función del caso particular, lo que implica que el ejercicio de esta facultad por parte de la administración tributaria exige una valoración individualizada de los elementos relevantes del contribuyente. En el caso de las devoluciones, este estándar se refuerza aún más: la motivación del acto administrativo no es una formalidad negociable, sino una condición esencial de validez, conforme al artículo 76.7.I de la Constitución. Esto significa que no basta con aplicar un modelo general de riesgo o recurrir a parámetros estadísticos; se requiere un análisis concreto de las circunstancias de cada contribuyente y del ejercicio fiscal correspondiente. En este punto, surge una interrogante sustantiva: ¿puede un algoritmo –programado para aplicar patrones promedio– ponderar principios como proporcionalidad o equidad en función de un contexto individualizado?

⁵ El País. 2025. *Se necesita experto en prompts: las empresas buscan profesionales que sepan hablar con la IA*. Abril 23. <https://elpais.com/proyecto-tendencias/2025-04-23/se-necesita-experto-en-prompts-las-empresas-buscan-profesionales-que-sepan-hablar-con-la-ia.html>.



A pesar de su capacidad para identificar patrones estadísticos, la IA carece –en su estado actual– de criterios sustantivos para evaluar valores jurídicos. Su razonamiento, aunque lógico, es deductivo y no axiológico. Por ello, su intervención en decisiones que involucran principios debería ser subsidiaria y siempre acompañada de revisión humana.

Este límite técnico tiene consecuencias jurídicas relevantes. La motivación –como garantía constitucional según el art. 76.7.I de la CRE y desarrollada en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional– no puede ser reemplazada por un resultado estadístico. El juez o funcionario debe explicar no sólo qué decisión toma, sino por qué esa decisión es jurídicamente correcta, razonable y conforme a derecho.

En este contexto, resulta urgente repensar el marco regulatorio aplicable al uso de inteligencia artificial en la administración tributaria ecuatoriana. La progresiva incorporación de tecnologías automatizadas, particularmente el Programa ORIÓN del SRI, ya no es una proyección futura, sino una realidad institucional. Este sistema –financiado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y dotado de herramientas de analítica avanzada y aprendizaje automático– busca automatizar procesos como la devolución de impuestos, el control de cumplimiento y la gestión de riesgos tributarios⁶.

Si bien su implementación promete mayor eficiencia y cobertura, la naturaleza automatizada de sus decisiones exige la creación de garantías específicas que aseguren la tutela de derechos fundamentales como la defensa, la motivación suficiente del acto administrativo y la posibilidad real de contradicción. El uso de modelos predictivos y criterios opacos de evaluación tributaria, como los mencionados en las fuentes oficiales del SRI, obliga a establecer mecanismos normativos que aseguren trazabilidad, auditabilidad y explicación comprensible de las decisiones emitidas por sistemas de IA, sobre todo cuando estas afectan directamente la situación jurídica de los contribuyentes.

Los riesgos del uso de inteligencia artificial en sistemas jurídicos y tributarios no son meramente teóricos. Uno de los precedentes más estudiados es el caso del software COMPAS (*Correctional Offender Management Profiling for Alternative Sanctions*) en Estados Unidos. Este sistema era utilizado para predecir el riesgo de reincidencia penal, y una investigación⁷ reveló que clasificaba con mayor frecuencia como “alto riesgo” a personas afroamericanas, sin que tales predicciones se confirmaran en la realidad. El sesgo no respondía a una intención expresa, sino a patrones heredados de datos históricos sesgados por discriminación estructural.

El caso *Wisconsin v. Loomis*⁸ llegó hasta la Corte Suprema de ese Estado, donde se reconoció la utilidad del sistema pero también se alertó sobre su falta de transparencia y la dificultad

⁶ Servicio de Rentas Internas (SRI), *Contrataciones BID – Programa ORIÓN*, 2024, <https://www.sri.gob.ec/contrataciones-bid>; Forbes Ecuador, “El nuevo programa ORIÓN del SRI aumentará los controles tributarios con inteligencia artificial,” Forbes Ecuador, 9 de mayo de 2024, <https://forbes.com.ec/today/atencion-nuevo-programa-orion-sri-aumentara-controles-tributarios-ia-n72290>.

⁷ ProPublica, “Machine Bias: There’s Software Used across the Country to Predict Future Criminals. And It’s Biased against Blacks,” 2016, <https://www.propublica.org/article/machine-bias-risk-assessments-in-criminal-sentencing>

⁸ Corte Suprema de Wisconsin, *Wisconsin v. Loomis*, 881 N.W.2d 749 (Wis. 2016). Acceso en <https://law.justia.com/cases/wisconsin/supreme-court/2016/2015ap157-cr.htm>

de impugnar decisiones basadas en algoritmos opacos. El fallo advirtió que, aunque los sistemas algorítmicos pueden asistir al juzgador, no deben ser decisores finales si sus criterios no son auditables o explicables.

La advertencia se vuelve especialmente relevante cuando se analiza el uso de IA en contextos fiscales. Según el *AI Incident Database*⁹ y el Monitor de Incidentes de la OCDE¹⁰, el uso de algoritmos por parte del IRS en EE.UU. para identificar fraude fiscal ha generado sesgos contra contribuyentes afroamericanos y de bajos ingresos, quienes son auditados hasta 4,7 veces más que otros grupos, incluso sin evidencia suficiente. Esto refuerza la necesidad de que los sistemas utilizados por las autoridades tributarias cumplan estándares de neutralidad, transparencia, y proporcionalidad.

Incluir un algoritmo no es neutral: su diseño, datos y ponderaciones pueden replicar –o incluso profundizar– desigualdades estructurales. “El uso de IA en auditorías fiscales, aunque mejora la eficiencia, puede generar sesgos discriminatorios y vulnerar los principios de equidad y transparencia¹¹”.

Desde el análisis efectuado en este breve artículo: se propone un conjunto mínimo de reformas:

- a) Norma de trazabilidad algorítmica: Toda resolución automatizada debe revelar los parámetros utilizados, su ponderación y el tipo de modelo empleado.
- b) Derecho a contradicción técnica: El contribuyente debe poder impugnar técnicamente el algoritmo, accediendo a la lógica y reglas aplicadas.
- c) Estándar reforzado de motivación algorítmica: Toda decisión automatizada debe expresar sus fundamentos jurídicos, técnicos y estadísticos en lenguaje comprensible.
- d) Participación del perito informático: En juicios donde se impugnen actos generados por IA, debe intervenir un experto en ciencia de datos e interpretación algorítmica.
- e) Capacitación de jueces y abogados: El nuevo ecosistema procesal requiere formación en derecho digital, modelado algorítmico y riesgos de automatización.

Estas propuestas coinciden con los lineamientos del AI Act de la Unión Europea, que cataloga los sistemas de decisión administrativa como de “alto riesgo” cuando afectan derechos fundamentales como el debido proceso, la igualdad o la defensa efectiva¹².

⁹ AI Incident Database. 2023. “El IRS audita desproporcionadamente a los contribuyentes afroamericanos.” Acceso en https://incidentdatabase.ai/es/apps/discover/?is_incident_report=true&s=El%20IRS%20utiliza%20inteligencia%20artificial

¹⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). 2023. “The IRS uses AI to make sure people aren't gaming the system.” *Monitor de Incidentes de la OCDE*. Acceso en <https://oecd.ai/en/incidents/76021>

¹¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). 2023. *The IRS uses AI to make sure people aren't gaming the system. Monitor de Incidentes de la OCDE*. <https://oecd.ai/en/incidents/76021>

¹² European Commission, *Proposal for a Regulation Laying Down Harmonised Rules on Artificial Intelligence* (Artificial Intelligence Act), 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0206>.



En definitiva, el avance tecnológico no puede ir por delante de las garantías jurídicas. Automatizar decisiones sin criterios normativos, sin posibilidad de contradicción o sin trazabilidad, implica no solo un riesgo para la justicia tributaria, sino una erosión de la legitimidad institucional del Estado de derecho.

CONCLUSIÓN

El uso de inteligencia artificial en la administración y justicia tributaria ya no es una posibilidad remota: es una realidad operativa en el Ecuador actual, como lo demuestra el despliegue del programa ORIÓN y la creciente automatización de procesos como las devoluciones de IVA. El verdadero desafío no consiste en decidir si debe incorporarse tecnología en estos ámbitos, sino en cómo hacerlo sin comprometer los principios constitucionales que rigen el proceso tributario, como la motivación, la proporcionalidad, el derecho a la defensa y la tutela judicial efectiva.

La simulación aquí presentada, inspirada en un caso real y modelada a través de distintos roles procesales, ilustra un riesgo concreto: cuando una decisión automatizada no explica su razonamiento, no permite la contradicción técnica ni ofrece garantías de revisión imparcial, se desnaturaliza el concepto de justicia. Una IA jurídica que falla en motivar, justificar y abrirse al escrutinio, no garantiza un proceso justo, sino que lo reemplaza por una apariencia de legalidad basada en eficiencia estadística.

Por ello, este artículo propone no solo observar con mirada crítica el avance de la IA en el ámbito tributario, sino también abogar por un marco normativo que exija estándares de transparencia algorítmica, trazabilidad y peritaje técnico, así como una capacitación adecuada para jueces y abogados frente a esta transformación. Solo así se podrá garantizar que la inteligencia artificial, lejos de ser una amenaza para el debido proceso tributario, se convierta en una herramienta legítima al servicio de la justicia fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

AI Incident Database. 2023. "El IRS audita desproporcionadamente a los contribuyentes afroamericanos." https://incidentdatabase.ai/es/apps/discover/?is_incident_report=true&s=El%20IRS%20utiliza%20inteligencia%20artificial .	Becker, Johannes, y Joachim Englisch. 2019. "Taxing Where Value Is Created: What's User Involvement Got to Do with It?" Intertax 47 (2): 99-107.
Binder, Jens. 2020. "Algorithmic Decision-Making and the Rule of Law." En Legal Tech: Digitalisierung in der Rechtsanwendung, editado por Henrik Englerth y Jens Binder, 89-112. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.	Ecuador. 2024. Código Tributario del Ecuador. Registro Oficial, Edición Codificada.
Ecuador. 2008. Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 449.	Corte Constitucional del Ecuador. 2021. "Sentencia No. 1158-17-EP/21." https://www.corte-constitucional.gob.ec .

Corte Nacional de Justicia. s.f. "Sentencia No. 09502-2015-00086 (INEPACA vs. SRI)." https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec (SATJE).	Corte Suprema de Wisconsin. 2016. Wisconsin v. Loomis. https://law.justia.com/cases/wisconsin/supreme-court/2016/2015ap157-cr.html
El País. 2025. "Se necesita experto en prompts: las empresas buscan profesionales que sepan hablar con la IA." El País, 23 de abril. https://elpais.com/proyecto-tendencias/2025-04-23/se-necesita-experto-en-prompts-las-empresas-buscan-profesionales-que-sepan-hablar-con-la-ia.html .	European Commission. 2021. <i>Proposal for a Regulation laying down harmonised rules on artificial intelligence (Artificial Intelligence Act)</i> . https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0206
<i>Forbes Ecuador</i> . 2024. "El nuevo programa ORIÓN del SRI aumentará los controles tributarios con inteligencia artificial." <i>Forbes Ecuador</i> , 9 de mayo. https://forbes.com.ec/today/atencion-nuevo-programa-orion-sri-aumentara-controles-tributarios-ia-n72290	Kremer, Benedikt, Diego Cortiz y Anisha Jauhar. 2024. "Algorithmic Bias and Justice Systems." <i>MOOC: Module 4 Slides</i> .
Oberson, Xavier. 2017. <i>International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency</i> . 2. ^a ed. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). 2023. "The IRS uses AI to make sure people aren't gaming the system." <i>AI Incident Monitor</i> . https://oecd.ai/en/incidents/76021
<i>ProPublica</i> . 2016. "Machine Bias: There's software used across the country to predict future criminals. And it's biased against Blacks." ProPublica, 23 de mayo. https://www.propublica.org/article/machine-bias-risk-assessments-in-criminal-sentencing	Servicio de Rentas Internas (SRI). 2024. "Contrataciones BID – Programa ORIÓN." https://www.sri.gob.ec/contrataciones-bid
Servicio de Rentas Internas (SRI). 2024b. <i>Informe de labores enero-diciembre 2024</i> . https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/1cb7cfeb-2c63-4239-a901-4a1c4cd451ab/Informe-Labores%20SRI%20Ene-Dic2024.pdf	Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario (Portoviejo). 2017. <i>Sentencia No. 13802-2016-00515 (INEPACA vs. SRI)</i> . https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec
Udemy. 2024. <i>Máster en Legal Prompting Engineering</i> . https://www.udemy.com/course/master-en-legal-prompting-engineering/	Uricchio, Andrea. 2019. "Artificial Intelligence and Legal Responsibility: Challenges and Proposals." <i>Law and Ethics of Human Rights</i> 13 (1): 55-84.

La Extinción del Crédito Tributario del ISD: Ruptura de Legalidad y Vacío Normativo a Cincuenta Años del Código Tributario Ecuatoriano

Adamaris **Moreta Pérez***



RESUMEN

Este artículo, enmarcado en la línea de investigación de Derecho material tributario, analiza la extinción del crédito tributario asociado al Impuesto a la Salida de Divisas (en adelante, ISD) en Ecuador, con motivo de los cincuenta años del Código Tributario. El ISD, concebido con fines extrafiscales desde 2007, permitía a los contribuyentes utilizar lo pagado como crédito contra el Impuesto a la Renta (en adelante, IR) o solicitar su devolución, especialmente en actividades productivas. Este beneficio fue suprimido como consecuencia de la sentencia No. 58-11-IN/22 de la Corte Constitucional, que declaró inconstitucional la Ley de Fomento Ambiental y difirió los efectos de su decisión hasta el 31 de diciembre de 2024. La falta de acción legislativa posterior generó la extinción jurídica del crédito tributario a partir del 1 de enero de 2025. El estudio examina las implicaciones normativas y constitucionales de esta supresión, así como el vacío legal resultante y su impacto en los principios de legalidad y seguridad jurídica.

* Abogada, egresada de la carrera de Derecho, Paralegal de investigación jurídica y consultoría en Censur Consultores, Guayaquil.
Artículo con mención de honor en el concurso "Nuevas Voces Tributarias".



INTRODUCCIÓN

El ordenamiento tributario ecuatoriano enfrenta en la actualidad un desafío significativo: la extinción del crédito tributario asociado al ISD y el consecuente vacío normativo tras la supresión de su base legal. El ISD –establecido en 2007– nació con fines extrafiscales, como instrumento para desalentar la fuga de capitales y proteger la balanza de pagos, gravando con una tarifa del 5% las transferencias monetarias desde el Ecuador hacia el exterior. Desde su creación se contempló un mecanismo para atenuar su impacto en el sector productivo: el derecho del contribuyente a utilizar lo pagado por ISD como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, e incluso a obtener su devolución cuando dicho crédito no pudiera ser compensado, aplicable a importaciones de materias primas, insumos y bienes de capital. Este beneficio, consagrado en la normativa tributaria por más de una década, constituía un importante alivio fiscal para empresas e inversionistas.

En 2022, la Corte Constitucional del Ecuador (en adelante, CCE) modificó de forma decisiva el marco jurídico del ISD. A través de la sentencia No. 58-11-IN/22, emitida el 12 de enero de ese año, declaró la inconstitucionalidad de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (en adelante, Ley de Fomento Ambiental), norma que sustentaba el régimen del crédito tributario del ISD desde su publicación el 24 de noviembre de 2011. La CCE, consciente del impacto de su decisión, dispuso que sus efectos se difirieran hasta el 31 de diciembre de 2024, con el fin de otorgar a la Asamblea Nacional un plazo razonable para emitir una nueva norma que sustituyera o reformulara el beneficio. Sin embargo, al vencerse dicho plazo, el legislador no adoptó ninguna medida, lo que provocó la extinción jurídica del crédito tributario del ISD a partir del 1 de enero de 2025, dejando un vacío normativo en el sistema tributario ecuatoriano.¹

¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 58-11-IN/22 y acumulados, Quito, 12 de enero de 2022, consultada el 5 de mayo de 2025.

El cese de la vigencia de este crédito tributario plantea serias interrogantes jurídicas. Por un lado, se alega una posible ruptura del principio de legalidad tributaria y afectación a la seguridad jurídica, al haberse extinguido un beneficio fiscal por ausencia de norma, más que por una derogatoria legislativa expresa. Por otro lado, la falta de regulación expresa genera incertidumbre entre los contribuyentes y operadores de justicia sobre el tratamiento aplicable al ISD pagado hasta 2024 y sobre la carga impositiva efectiva de este tributo en adelante. A cincuenta años de la expedición del Código Tributario ecuatoriano, surge la reflexión de si el marco normativo vigente es suficiente para enfrentar situaciones atípicas como la presente, o si adolece de lagunas que requieren atención inmediata.

El objetivo de este artículo es, por tanto, doble. En primer lugar, contextualizar y analizar el tratamiento normativo del ISD en el Ecuador, así como la figura jurídica de la extinción del crédito tributario, revisando doctrina y las disposiciones del Código Tributario relevantes. En segundo lugar, evaluar críticamente las implicaciones de la desaparición del crédito del ISD sin reemplazo normativo: el vacío legal resultante, su impacto en los principios de legalidad y seguridad jurídica, y las medidas que la administración tributaria y el Ejecutivo han implementado para gestionar la situación.



Palabras clave:

Impuesto a la Salida de Divisas	Crédito Tributario	Código Tributario

DESARROLLO

Tratamiento normativo del ISD

El Impuesto a la Salida de Divisas fue introducido en Ecuador mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del 29 de diciembre de 2007, “en el contexto de la dolarización de la economía nacional iniciada en el año 2000”.

El ISD nació como un impuesto extrafiscal, orientado no a la recaudación, sino a controlar la salida de capitales, proteger la balanza de pagos y reforzar la dolarización, actuando como instrumento de política económica para regular los flujos de divisas desde el país hacia el exterior.²

En cuanto a su hecho generador, “el ISD grava los traslados de dinero al exterior en cualquier modalidad realizados desde Ecuador”, originalmente con una tarifa general del 5% sobre el monto.³ Cabe señalar que la Ley de Fomento productivo “facultó al Ejecutivo para ajustar dicha tarifa dentro de ciertos márgenes conforme a las políticas económicas del Gobierno de turno”, lo que explica que en años posteriores la tarifa haya sido modificada gradualmente según las decisiones de política fiscal.⁴

Un aspecto importante en la legislación del ISD fue la introducción de un mecanismo de crédito tributario destinado a mitigar su impacto en la economía productiva. Desde la promulgación de la norma de 2007 y en reformas subsiguientes se estableció “expresamente el derecho de los contribuyentes a utilizar los valores pagados por concepto de ISD como crédito tributario para el pago de su IR del ejercicio fiscal correspondiente”.⁵ En términos simples, esto permitía que ciertos pagos de ISD redujeran, en igual medida, la carga del IR a pagar por la misma persona o empresa, evitando así una doble tributación efectiva. Este crédito tributario no aplicaba a todas las transacciones gravadas por ISD, sino principalmente a aquellas relacionadas con la importación de insumos, materias primas y bienes de capital destinados a procesos productivos.

La lógica detrás de este beneficio era no encarecer los costos de producción nacional: si una empresa importaba maquinaria o materia prima indispensable y pagaba ISD por enviar el pago al proveedor extranjero, ese valor podía luego restarlo de su liquidación del impuesto a la renta, neutralizando en parte el efecto del ISD. Adicionalmente, bajo ciertas condiciones, la legislación permitía solicitar la devolución del ISD pagado que no hubiese podido ser utilizado

² Diego Pino, “Derecho al crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas: Cambios y perspectivas para 2025,” LexLatin, 17 de diciembre de 2024, consultado el 5 de mayo de 2025.

³ Servicio de Rentas Internas del Ecuador, Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), Quito, consultado el 5 de mayo de 2025.

⁴ Asamblea Nacional del Ecuador, Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, Registro Oficial Suplemento No. 309, 21 de agosto de 2018, disposición general segunda, consultado en Lexis, 30 de abril de 2025.

⁵ Asamblea Nacional del Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de diciembre de 2009, consultada el 5 de mayo de 2025.



como crédito tributario dentro del mismo ejercicio fiscal. En la práctica, el SRI emitía notas de crédito tributario u otros instrumentos para devolver dichos saldos a favor del contribuyente, contribuyendo a aliviar su flujo de caja.⁶

Este esquema normativo – ISD con fines regulatorios pero compensable contra el IR – se mantuvo vigente en Ecuador durante varios años y fue objeto de ajustes en distintas reformas legales. La Ley de Fomento Ambiental, publicada el 24 de noviembre de 2011, modificó el régimen original del ISD y su crédito tributario.

Entre otros cambios, esta ley amplió y detalló las condiciones del crédito: por ejemplo, estableció explícitamente la posibilidad de compensar el ISD pagado en ciertas importaciones durante los últimos cinco ejercicios fiscales y solicitar su devolución en ese lapso, siempre que las importaciones correspondieran a bienes listados por el Comité de Política Tributaria (en adelante, CPT) como insumos o bienes de capital estratégicos. Dichos listados del CPT, actualizados periódicamente, definían las subpartidas arancelarias de los bienes cuya importación daba derecho al crédito tributario del ISD. La normativa secundaria complementaria, como resoluciones administrativas, precisó procedimientos para efectuar la compensación contra el IR y tramitar las devoluciones.⁷

En años posteriores, el gobierno también adoptó medidas para reducir gradualmente la tarifa del ISD, en línea con el objetivo de eventualmente eliminar o minimizar este impuesto para mejorar la competitividad económica. Por ejemplo, “durante el período 2022-2023, el Poder Ejecutivo dispuso rebajas escalonadas de la tarifa: de 5% a 4.5%, luego a 4%, con la meta de continuar disminuyendo la tasa en ejercicios siguientes”.⁸ Estas reducciones se implementaron mediante disposiciones reglamentarias autorizadas por la ley tributaria, evidenciando la naturaleza flexible del ISD en cuanto a su tarifa impositiva. Sin embargo, es importante destacar que la existencia del crédito tributario atenuaba el efecto de cualquier tarifa remanente del ISD para los sectores productivos: aun con una tasa del 5% o 4%, mientras se mantuviera el crédito contra el IR, el costo neto para muchas empresas era neutral o recuperable.⁹

LA FIGURA DE LA EXTINCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

En el derecho tributario, la expresión “extinción del crédito tributario” puede abordarse desde dos perspectivas: (i) como el conjunto de formas legales en que una obligación tributaria

⁶ Diego Pino, “Derecho al crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas: Cambios y perspectivas para 2025,” LexLatin, 17 de diciembre de 2024, consultado el 5 de mayo de 2025.

⁷ Asamblea Nacional del Ecuador, Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Registro Oficial Suplemento No. 583, 24 de noviembre de 2011, consultada en Lexis, 5 de mayo de 2025.

⁸ Latin America News, “Ecuador to Reduce from 5% to 4% Tax on Foreign Currency Outflows in 2022,” The Rio Times, 21 de diciembre de 2021, consultado el 5 de mayo de 2025.

⁹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Economic Survey of Latin America and the Caribbean 2023: Ecuador (Santiago de Chile: CEPAL, 2023), consultado el 5 de mayo de 2025.

[el crédito en favor del fisco] se extingue o termina; y (ii) como la desaparición de un derecho de crédito en favor del contribuyente [por ejemplo, un crédito fiscal o saldo a favor] por alguna causa legal. El Código Tributario ecuatoriano, vigente desde 1975, “contempla clásicamente la extinción de las obligaciones tributarias a través de medios como el pago voluntario, la compensación, la condonación, la prescripción y otros mecanismos previstos en la ley”.¹⁰ Por ejemplo, el pago total de la deuda tributaria o la compensación de esta con créditos a favor del contribuyente extingue la obligación y, por tanto, el crédito fiscal correspondiente.

No obstante, la situación del ISD en 2025 nos enfrenta a una modalidad atípica de “extinción” del crédito tributario desde la óptica del contribuyente: la eliminación abrupta de un derecho legal a crédito fiscal que existió por muchos años. Aquí, el crédito tributario del ISD se refiere específicamente al derecho del sujeto pasivo de restar el ISD pagado de su impuesto a la renta o de solicitar su devolución. Este derecho fue establecido por ley y, por ende, formaba parte del régimen jurídico objetivo que los contribuyentes podían invocar. Sin embargo, dicho derecho ha sido extinguido normativamente no por una causa ordinaria del Código Tributario –como podría ser el transcurso del plazo para utilizar un crédito, equivalente a una prescripción–, sino por la supresión de su sustento legal a raíz de un fallo de la CCE.

La sentencia No. 58-11-IN/22 de la CCE, emitida el 12 de enero de 2022, declaró inconstitucional la Ley de 2011 que regulaba el crédito tributario del ISD. Esta declaratoria de inconstitucionalidad implicó, en términos prácticos, la derogación judicial de las disposiciones que permitían: (a) la compensación del ISD pagado con el impuesto a la renta, y (b) la solicitud de devolución de ese ISD dentro de un plazo de cinco años para los bienes constantes en la lista del CPT.¹¹

La CCE, “consciente del impacto que la inmediata anulación de estos artículos tendría, decidió diferir los efectos de la sentencia hasta el 31 de diciembre de 2024, conforme a la facultad que tiene de modular los efectos de sus fallos”.¹² En esencia, el Tribunal otorgó casi tres años de plazo para que el legislador ecuatoriano corrigiese el vacío legal resultante, ya sea promulgando una nueva normativa que reestableciera el crédito tributario del ISD bajo parámetros constitucionales, o adoptando cualquier otra solución legislativa que atendiera la situación de los contribuyentes y del fisco a futuro.

Al cumplirse el plazo establecido por la CCE, a finales de 2024, no se expidió ninguna ley que restableciera o reemplazara el régimen del crédito tributario aplicable al ISD. Como resultado, desde el 1 de enero de 2025, todas las disposiciones legales que permitían la compensación del ISD con el Impuesto a la Renta han quedado sin efecto jurídico. Según lo señalado por el SRI, esto incluye la pérdida de vigencia de artículos específicos que habilitaban dicho crédito. Entre ellos, el artículo innumerado agregado tras el artículo 162 de la Ley Reformatoria para la

¹⁰ Asamblea Nacional del Ecuador, Código Tributario, Codificación No. 9, Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005, reformado por última vez el 20 de diciembre de 2023, consultado en Lexis, 5 de mayo de 2025.

¹¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 58-11-IN/22 y acumulados, Quito, 12 de enero de 2022, consultada el 5 de mayo de 2025.



Equidad Tributaria de 2007, que permitía acreditar el ISD pagado en los últimos cinco años, y el artículo añadido tras el artículo 168 de esa misma ley, que concedía crédito por importaciones con arancel cero. Desde 2025, el ordenamiento ecuatoriano ya no reconoce este derecho, salvo para pagos realizados hasta 2024.

El crédito tributario del ISD se extinguió al desaparecer su norma habilitante, no por pago ni prescripción, sino por una causa jurídica: la eliminación legal del derecho. Para los contribuyentes, esto implicó la pérdida de un beneficio fiscal vigente hasta 2024, considerado parte del régimen aplicable. No obstante, conforme al principio de irretroactividad de la norma más gravosa, el ISD pagado mientras estuvo vigente la normativa anterior mantiene su calidad de crédito tributario para ese período. La extinción, por tanto, afecta únicamente al ISD generado desde 2025, sin perjuicio de los derechos adquiridos previamente.

Tanto la doctrina especializada como la propia administración tributaria han coincidido en que el ISD generado hasta el 31 de diciembre de 2024 mantiene su calidad de crédito, en virtud de las disposiciones que regían al momento de su causación. Así lo ha ratificado expresamente el Servicio de Rentas Internas (SRI), al permitir que los saldos correspondientes al ejercicio fiscal 2024 puedan ser compensados, deducidos o solicitados en devolución conforme a las reglas aplicables en ese entonces. En contraste, todo ISD generado a partir del 1 de enero de 2025 carece de efecto crediticio, al no existir ya base legal que sustente dicho beneficio tributario¹³.

Desde una perspectiva jurídica, la extinción del crédito tributario del ISD puede entenderse como una forma de caducidad legal, en la medida en que la Corte Constitucional fijó un plazo concreto para su vigencia. Sin embargo, lo inusual del caso es que esta extinción no se dio por decisión del legislador ni por una derogatoria expresa, sino por la omisión de la Asamblea Nacional frente al fallo constitucional. Más aún, el presidente de la República tenía la facultad de presentar un proyecto de ley con carácter de urgencia económica para remediar el vacío normativo, pero no ejerció esa competencia. Esta doble inacción –legislativa y ejecutiva– provocó que un beneficio fiscal ampliamente utilizado por el sector productivo dejara de existir sin una disposición sustitutiva ni una transición normativa ordenada. Desde el punto de vista del Código Tributario, este tipo de extinción no se ajusta a los mecanismos tradicionales previstos, como el pago o la prescripción, ya que no se trata de la cancelación de una deuda con el fisco, sino de la pérdida de un derecho del contribuyente.

En la práctica, el ISD pasa a ser un tributo de recaudación efectiva, ya que todo pago por ISD desde 2025 engrosa permanentemente las arcas fiscales sin posibilidad de recuperación por parte del contribuyente. Se rompe así el equilibrio previo donde el ISD actuaba más como un anticipo o depósito temporal (dado el crédito) que como un costo tributario definitivo.

¹² Corte Constitucional del Ecuador, Auto de Verificación 58-11-IN/23, Caso 58-11-IN y acumulados, Quito, 1 de noviembre de 2023.

¹³ Servicio de Rentas Internas del Ecuador, Circular No. NAC-DGECCGC24-00000010, sobre la aplicación del crédito tributario del ISD en función de la VII Enmienda arancelaria, Quito, 27 de diciembre de 2024, consultada el 5 de mayo de 2025.

AUSENCIA REGULATORIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La falta de una norma expresa que regule el crédito tributario del ISD a partir de 2025 ha generado un evidente vacío normativo en el derecho tributario ecuatoriano. Este vacío tiene implicaciones relevantes en términos de seguridad jurídica y respeto al principio de legalidad tributaria, pilares consagrados tanto en la Constitución como en el Código Tributario.

El artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador “establece el derecho a la seguridad jurídica, fundamentado en la existencia de normas claras, públicas y preexistentes aplicadas por las autoridades competentes”.¹⁴ En el caso que nos ocupa, dicho principio se ve puesto a prueba: los contribuyentes enfrentaron hasta el último momento del 2024 la incertidumbre sobre si el crédito del ISD subsistiría o no, y al iniciar 2025 se encontraron con la ausencia de una norma clara al respecto. Si bien la sentencia constitucional y el silencio legislativo condujeron técnicamente a la extinción del crédito, no hubo una “ley posterior” que de manera expresa derogase o confirmase el beneficio, lo cual deja margen para interrogantes interpretativas.

Conforme al razonamiento jurídico derivado de los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad, al declararse sin efecto la Ley de Fomento Ambiental —norma que modificó el régimen del crédito tributario del ISD— cabría interpretar que el ordenamiento retornaría al estado normativo previo a su vigencia. Esta lectura se funda en el principio del statu quo ante, conforme al cual, al eliminarse una norma por razones de inconstitucionalidad, se restablece la validez de las disposiciones anteriores no afectadas. Bajo esta lógica, el régimen previsto en la Ley de Equidad Tributaria de 2007 debería recobrar vigencia. No obstante, esta interpretación se ve jurídicamente impedida por el hecho de que dicho cuerpo normativo fue expresamente derogado por reformas posteriores, como la Ley de Fomento Productivo de 2018, que reestructuró el sistema normativo del ISD. En consecuencia, al no existir una norma anterior vigente que pudiera restablecerse, se consolidó un vacío normativo: la base legal del crédito tributario desapareció sin sustitución legislativa inmediata.

Por otro lado, la posición mayoritaria —y la finalmente adoptada por la autoridad fiscal— es que desde el 1 de enero de 2025 el derecho al crédito tributario del ISD dejó de tener efecto al carecer de sustento normativo vigente¹⁵. Esta interpretación, si bien coherente con el principio de supremacía constitucional —la norma inconstitucional se expulsa del ordenamiento—, trae aparejada una problemática desde el punto de vista del principio de legalidad en materia tributaria.

¹⁴ Asamblea Nacional del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008, art. 82, reformada por última vez el 30 de mayo de 2024, consultada en Lexis, 5 de mayo de 2025.

¹⁵ Servicio de Rentas Internas del Ecuador, Circular No. NAC-DGECCGC25-00000003, sobre la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en 2025, Quito, 29 de enero de 2025, consultada el 5 de mayo de 2025.



El principio de legalidad tributaria exige que todo tributo, así como las exenciones y créditos, estén establecidos por ley. En este caso, nos enfrentamos a una situación inversa pero igualmente grave: la ausencia de una norma habilitante impide, en rigor, exigir a los contribuyentes una carga mayor, como el pago del ISD sin posibilidad de crédito, sin que exista una disposición legal expresa. En la práctica, al no existir dicha norma, el ISD se cobra en su totalidad y no puede ser compensado, lo que incrementa la carga tributaria. Esto roza una violación indirecta del principio de legalidad, al afectar al contribuyente por omisión legislativa. No se trata de la creación de un nuevo tributo, pues el ISD subsiste legalmente, pero ha desaparecido un elemento esencial del régimen, como el crédito, sin intervención del legislador.¹⁶

La seguridad jurídica también se ha visto menoscabada. Hasta fines de 2024, las empresas planificaban sus flujos financieros bajo el supuesto (reforzado por la norma vigente hasta entonces) de que el ISD pagado sería recuperable. La súbita inexistencia de ese beneficio a partir de 2025 afecta decisiones de inversión, costos de importación y contratos en curso, sin que mediara una transición legislativa clara.

Otro aspecto a considerar es que el Código Tributario, en sus 50 años de vigencia, no había enfrentado una situación de laguna tan específica en un tributo extrafiscal. Si bien el Código contiene normas generales sobre interpretación, aplicación supletoria del derecho común y principios como el *in dubio pro contribuyente*, estos principios no sustituyen la falta de una norma tangible. Algunos podrían argumentar que, ante el vacío, debería aplicarse el criterio más favorable al sujeto pasivo, lo que implicaría permitir el crédito del ISD mientras no se disponga lo contrario por ley.

En suma, el análisis crítico revela que la extinción del crédito tributario del ISD ha dejado expuestas falencias en el andamiaje normativo. La ausencia de una respuesta legislativa oportuna puso en jaque la observancia de los principios constitucionales en materia tributaria y evidenció la necesidad de mayor coordinación entre los órganos del Estado. A medio siglo de la promulgación del Código Tributario ecuatoriano, este episodio invita a reflexionar sobre la capacidad de nuestro sistema jurídico para gestionar las transiciones derivadas de sentencias constitucionales que alteran disposiciones tributarias de impacto económico.

¹⁶ Asamblea Nacional del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008, art. 301, reformada por última vez el 30 de mayo de 2024, consultada en Lexis, 5 de mayo de 2025.

CONCLUSIÓN

La eliminación del crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) al finalizar 2024 constituye un hecho relevante en el derecho tributario ecuatoriano, al suprimirse un beneficio vigente por más de una década que permitía equilibrar el carácter extrafiscal del ISD con la carga impositiva del sector productivo. Esta supresión, derivada de una sentencia de inconstitucionalidad, dejó un vacío normativo que el legislador no atendió, provocando que, desde 2025, el ISD opere como un tributo de recaudación plena, afectando los costos de importación y el equilibrio fiscal previamente establecido.

Este escenario genera preocupaciones respecto al principio de legalidad tributaria y a la seguridad jurídica, ya que, si bien no se creó un nuevo tributo sin ley, sí se impuso una mayor carga tributaria sin norma expresa que la respalde, dejando a los contribuyentes en una situación de incertidumbre durante la transición normativa.

Asimismo, se evidenciaron deficiencias en el Código Tributario, que, pese a su vigencia de cinco décadas, no contempla mecanismos específicos para enfrentar vacíos normativos ni transiciones derivadas de supresiones legislativas no previstas. Aunque el Ejecutivo y la administración tributaria emitieron medidas paliativas como decretos y circulares, estas resultan insuficientes frente a la necesidad de una reforma legislativa integral.

Este caso representa una prueba para el sistema jurídico-tributario ecuatoriano, al poner en evidencia tanto su capacidad de respuesta institucional como sus debilidades estructurales, dejando importantes lecciones sobre la necesidad de mantener coherencia normativa, previsibilidad fiscal y respeto a la confianza legítima del contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Tributario. Codificación No. 9. Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005. Reformado por última vez el 20 de diciembre de 2023. Consultado en Lexis, 5 de mayo de 2025.	Asamblea Nacional del Ecuador. Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008. Reformada por última vez el 30 de mayo de 2024. Consultada en Lexis, 5 de mayo de 2025.



Asamblea Nacional del Ecuador. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial Suplemento No. 583, 24 de noviembre de 2011. Reformada por última vez el 25 de febrero de 2022. Consultada en Lexis, 5 de mayo de 2025.	Asamblea Nacional del Ecuador. Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Registro Oficial Suplemento No. 309, 21 de agosto de 2018. Reformada el 12 de marzo de 2024. Consultada en Lexis, 30 de abril de 2025.
Asamblea Nacional del Ecuador. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de diciembre de 2009. Consultada el 5 de mayo de 2025. https://esilecstorage.s3.amazonaws.com/biblioteca_silec/REGO-FORIGINAL/2009/F7EF4B866EB7509C071D-8F81372C75395665B8B1.pdf .	Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Economic Survey of Latin America and the Caribbean 2023: Ecuador. Santiago de Chile: CEPAL, 2023. Consultado el 5 de mayo de 2025. https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/2d7a4b68-3192-40cd-8b85-f1ad47017654/content .
Corte Constitucional del Ecuador. Auto de Verificación 58-11-IN/23. Caso 58-11-IN y acumulados. Quito, 1 de noviembre de 2023. https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcBldGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOidjZGRkYz-g5Yy1lZTc5LTQ1NjQ0WEzMi0xN2YxY2Y5Z-TY4YzcucGRmJ30=	Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 58-11-IN/22 y acumulados. Quito: Corte Constitucional, 12 de enero de 2022. Consultada el 5 de mayo de 2025. https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcBldGE6J3RyYW1pd-GUnLCB1dWlkOidkOGl1NGZIMCOOYThjLTRIM-jYtYjJlOS02MjNiNjQ0ZmQzYjQucGRmJ30= .
Latin America News. "Ecuador to Reduce from 5% to 4% Tax on Foreign Currency Outflows in 2022." The Rio Times, 21 de diciembre de 2021. Consultado el 5 de mayo de 2025. https://www.riotimesonline.com/brazil-news/mercosur/ecuador/ecuador-to-reduce-from-5-to-4-tax-on-foreign-currency-outflows-in-2022/ .	Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador. Acuerdo Ministerial No. 047. 24 de diciembre de 2024. Consultada el 5 de mayo de 2025. https://www.finanzas.gob.ec/wpcontent/uploads/downloads/2024/12/acuerdo_no.047_sm-signed.pdf

Pino, Diego. "Derecho al crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas: Cambios y perspectivas para 2025." LexLatin, 17 de diciembre de 2024. Consultado el 5 de mayo de 2025. https://lexlatin.com/opinion/derecho-al-credito-tributario-del-impuesto-la-salida-de-divisas-cambios-y-perspectivas-para.	Presidencia de la República del Ecuador. Decreto Ejecutivo No. 468. Registro Oficial No. 700, Suplemento 4, 10 de diciembre de 2024. Consultada el 5 de mayo de 2025
Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Circular No. NAC-DGECCGC25-00000003, sobre la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en 2025. Quito: SRI, 29 de enero de 2025. Consultada el 5 de mayo de 2025.	Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Circular No. NAC-DGECCGC24-00000010, sobre la aplicación del crédito tributario del ISD en función de la VII Enmienda arancelaria. Quito: SRI, 27 de diciembre de 2024. Consultada el 5 de mayo de 2025.
Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Impuesto a la Salida de Divisas (ISD). Quito: SRI. Consultado el 5 de mayo de 2025. https://www.sri.gob.ec/impuesto-a-la-salida-de-divisas-isd.	



DERECHO FORMAL TRIBUTARIO



EJE TEMÁTICO



DERECHO

FORMAL TRIBUTARIO

La Transacción en Materia Tributaria en el Ecuador: A 50 Años de Vigencia del Código Tributario

Diego Gordillo Cevallos*



RESUMEN

La transacción tributaria en Ecuador, es incorporada tanto por el numeral 3 del Art. 72 así como por la Sección, párrafos y articulados agregados del Art. 79, ambos de la Ley s/n, (R.O. 587-3S, del 29-XI-2021), se añade el numeral 6 al art. 37 del Código Tributario, así también, por las regulaciones específicas a partir del art. 56.1 y siguientes del precitado código, normas por las cuales se habilita la suscripción de acuerdos bilaterales entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos, a fin de viabilizar la solución de conflictos de obligaciones reales o potenciales derivados de la relación jurídico tributaria. Este trazado analiza la concepción doctrinaria, reflexionando sobre tres asuntos: la indisponibilidad de la obligación tributaria, características relevantes en nuestra legislación con sus nudos críticos, y la presentación de los resultados obtenidos. Así pues, la actividad reglada de las facultades del sujeto activo, la congestión judicial por la litigiosidad así como, la habitualidad de proyectos de leyes de remisión que han sido utilizados en los últimos gobiernos como mecanismo para obtener recursos públicos son entre otras, las razones que han dado lugar a la necesidad de claudicar el carácter intransigible de la obligación tributaria sostenida en el tiempo por varios autores en materia impositiva, más allá de que en su aplicación práctica enfrenta desafíos como discrecionalidad administrativa, falta de criterios uniformes y necesidad de mayor especialización que permitan asegurar la seguridad jurídica que afiance la protección de derechos sin descuidar al principio de suficiencia recaudatoria.

* Doctor en jurisprudencia, magíster en Derecho Económico, Financiero y Bursátil, Juez Nacional encargado (T) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

El Código Tributario Ecuatoriano (CTE), cumple cincuenta años de vigencia como pilar normativo fundamental del sistema impositivo del país. Este acontecimiento histórico ofrece una oportunidad para meditar sobre la evolución de sus instituciones jurídicas, particularmente de la transacción tributaria, temática que ha adquirido creciente connotación en los últimos años.

Siendo que el derecho es dinámico, el derecho tributario en la actualidad enfrenta el desafío permanente de conciliar dos exigencias que históricamente han sido apreciadas con intereses diversos pero necesarias para el sostén de las finanzas públicas y convivencia social: por un lado, la potestad de imperio del Estado de garantizar la suficiencia y eficiencia recaudatoria; por otro, el imperativo constitucional de proteger los derechos y garantías de los sujetos pasivos. En este contexto, la transacción tributaria emerge como un instrumento jurídico capaz de coadyuvar en la descongestión y resolución consensuada de conflictos mediante acuerdos mutuamente beneficiosos.

La importancia académica y novedad de este tema resulta notoria al considerar los profundos cambios que ha experimentado el sistema tributario ecuatoriano en los últimos años. La complejidad del tratamiento normativo financiero, contable y fiscal, la internacionalización de los negocios y la sofisticación de los esquemas de planificación tributaria han generado cuestionamientos interpretativos cada vez más técnicos y especializados, para cuya resolución los procesos contenciosos tradicionales resultan con frecuencia camisas de fuerza que afectan la toma de decisiones e inversión lo cual sin duda incide en la economía del país.

El presente estudio se justifica por tres razones fundamentales. En primer lugar, la transacción tributaria ha sido objeto de escasa atención doctrinal en Ecuador en comparación con otras figuras del derecho tributario material. En segundo término, el criterio novísimo del tema, evidencia la necesidad de clarificar los alcances y límites de este instituto jurídico. Finalmente, el análisis de los resultados preliminares de su implementación e incidencia en la recaudación, podría vislumbrar la efectividad del costo beneficio para los sujetos activo y pasivo, en el marco de la juridicidad del sistema impositivo ecuatoriano.

El objetivo general de esta investigación consiste en presentar un breve acercamiento al régimen jurídico de la transacción tributaria en Ecuador, evaluando su discusión doctrinaria, el fundamento normativo actual y perspectivas de mejoras futuras. Como objetivos específicos se plantean: (1) examinar los fundamentos jurídico- doctrinarios de la figura en el ordenamiento ecuatoriano; (2) describir sus características relevantes; (3) analizar sus efectos jurídicos y vacíos legales; y, (4) presentar los resultados de su implementación conforme la información proporcionada por el Servicio de Rentas Internas (SRI) y Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE).

La metodología empleada combina el análisis teórico con el estudio de la normativa legal vigente. Las fuentes principales incluyen: el Código Tributario Ecuatoriano y su reglamentación; la doctrina especializada; y, los resultados proporcionados por el SRI y SENA.

El marco teórico se sustenta en tres pilares: 1) el **principio de suficiencia recaudatoria**, que implica entre otros la búsqueda de mecanismos alternativos para descongestionar el sistema judicial e incrementar la recaudación en concordancia a otros principios tributarios como lo son: equidad, igualdad y proporcionalidad. 2) **principio de seguridad jurídica**, que exige certidumbre y predictibilidad en las relaciones entre Estado y contribuyentes; 3) el **principio de eficiencia**, que debe presidir la gestión pública, en aras de disminuir los gastos administrativos en el ejercicio de sus facultades.

La estructura del trabajo sigue un desarrollo lógico que parte del examen de los fundamentos jurídico - doctrinarios de la transacción, pasa por el análisis de su régimen jurídico interno y, culmina con reflexiones y propuestas de mejora.

El estudio de la transacción tributaria en Ecuador adquiere especial relevancia en el actual contexto en el cual los organismos internacionales como la OCDE (*Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*) y el CIAT (*Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*) han destacado repetidamente la importancia de los mecanismos alternativos de solución de controversias como elemento clave para mejorar las perspectivas de inversión y fortalecer la seguridad jurídica.

Sin embargo, como revela la investigación, la transacción tributaria en Ecuador enfrenta importantes desafíos que limitan su efectividad práctica. Entre estos se cuentan: la percepción de discrecionalidad en su aplicación, la falta de lineamientos claros para evaluar la razonabilidad de los acuerdos; y la incipiente o nulo interés de los GADS (*Gobiernos Autónomos Descentralizados*) respecto del tema propuesto.

Estos obstáculos entre otros, explican por qué la transacción tributaria sigue siendo un mecanismo en desarrollo en el país, muy por detrás de su desarrollo en otras jurisdicciones derivadas sobre todo de la fiscalidad internacional. Superar estas limitaciones requiere no solo ajustes normativos, sino principalmente un cambio cultural que valore la solución temprana y consensuada de conflictos.

El análisis que se presenta a continuación, pretende contribuir a este proceso ofreciendo un examen de la transacción tributaria en Ecuador, identificando tanto sus fortalezas como sus debilidades, y de forma propositiva se oferta ciertos lineamientos concretos para su perfeccionamiento futuro. Se aspira brindar insumos que motiven a la academia como para quienes ejercitan el derecho tributario: investigadores, servidores públicos, abogados y asesores fiscales.

Así pues, su adecuada regulación, interpretación y aplicación constituyen los cimientos claves para construir un sistema tributario más equitativo, pero sobre todo al servicio de los intereses tanto del Estado como de los contribuyentes.



Palabras clave:

Transacción Tributaria	Código Tributario Ecuatoriano	Solución de Conflictos
Mediación	Extinción de la Obligación	



DESARROLLO

1. FUNDAMENTOS JURÍDICO - DOCTRINARIOS DE LA TRANSACCIÓN

La constitucionalización del Derecho, ha incidido en el pensamiento positivista clásico que sin duda, constituye uno de los basamentos del Derecho Público tradicional, y de ello, el Derecho Tributario no puede agotarse por una parte, en el entendimiento de la actividad reglada y discrecional del accionar de las administraciones tributarias que le ha conferido el legislador, y por otra, en la protección de los derechos del ciudadano - contribuyente, sino que también debe comprenderse la concepción del tributo en su perspectiva finalista esto es, la efectiva satisfacción de las necesidades colectivas de una sociedad. Así pues, el ejercicio de la potestad de imperio del Estado deja entrever prima facie, la indisponibilidad de la obligación tributaria en cuanto a los elementos que los constituye, lo cual se traduce en la imposibilidad de convenir o transar con el sujeto pasivo, respecto de los parámetros de la relación jurídico-tributario toda vez que el Derecho Público, encuentra su límite en el principio de legalidad ergo, en el carácter unilateral del régimen tributario que le es privativo del Estado, a la hora de establecer, modificar, exonerar, extinguir tributos.

Sin embargo, la idea de indisponibilidad no puede constituir una camisa de fuerza frente al interés público, más aún cuando los avances tecnológicos y globalización de la economía, presentan nuevas interacciones de comercio y desafíos de control gubernamental que aseguren una recaudación sostenible en el tiempo, donde el contribuyente pueda ser integrado en el contexto de la tributación nacional e internacional de los mercados, de los nuevos modelos de producción, de circulación de bienes y servicios que como ha quedado indicado, ha incrementado cuantitativamente y en diversidad de hechos imposables ligada a la capacidad su vez, en incertidumbres y complejidades normativas de todo lo cual, se justifica plenamente el mirar instituciones jurídicas como los medios alternativos de solución de conflictos (MASC) para aquellas divergencias de naturaleza tributaria, más aún cuando los medios de impugnación [*administrativos y judiciales*] garantizados por la Constitución de la República del Ecuador, no satisfacen la premura de los sujetos procesales en cuanto a la resolución de sus controversias, vista la ritualidad y congestión procesal existente, o en su defecto; por la distorsión dada a esta garantía, al ser utilizadas como mecanismo de dilación del pago de las obligaciones discutidas.

En este orden de ideas tenemos que, la palabra transigir viene del latín “*transigĕre*” y en un acercamiento a su definición tenemos: “*Consentir en parte con lo que no se cree justo, razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia. Ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa...*”, “*Concluir una transacción (v.), sobre lo que se estima justo, razonable o verdadero, para conciliar discrepancias, evitar un conflicto o poner término al suscitado; pero con la imprescindible circunstancia de que haya recíprocas concesiones y renunciaciones*” De lo expuesto, las características generales para que prospere la transacción son: a) determinación de una relación jurídica controvertida; b) voluntad de los intervinientes de finiquitar la situación de incertidumbre; y, c) establecimiento de concesiones recíprocas. A ello se suma que visto que uno de los intervinientes en lo tributario es una entidad estatal ha de considerarse también: d) compatibilidad de los acuerdos alcanzados al marco constitucional y legal.

Otro enfoque y no menos importante es la transacción entendida como método, así tenemos: **1).- Método heterocompositivo:** en el cual un tercero imparcial resuelve el conflicto (juez o árbitro) o; **2).- Método de la autocomposición:** donde son las partes involucradas, las que promueven un acuerdo a través de un tercero que viabiliza o es gestor del consenso, más no brinda opinión ni dirige en cuanto al controvertido (mediador).

Ahora bien, históricamente desde la vigencia del Código Tributario Ecuatoriano (CTE), es de anotar que la posibilidad de transigir se veía restringida al ejercicio de la facultad recaudadora (*facilidades de pago*) y excepcionalmente en el tiempo, vinculada a medios alternativos de solución de conflictos (*arbitraje*) en asuntos tales como doble imposición y conflictos de clasificación arancelaria en el ámbito del derecho público internacional. Si bien la Constitución de 2008 proscribió la negativa de celebrar tratados o instrumentos internacionales en los que el Estado ecuatoriano ceda jurisdicción soberana, en la misma norma a su vez se incorporan salvedades y quedan habilitados aquellos que se suscriban y establezcan para la solución de controversias entre Estados y ciudadanos en Latinoamérica por instancias arbitrales regionales o por órganos jurisdiccionales de designación de los países signatarios.

En la actualidad el legislador ha incorporado la posibilidad de transigir sobre las obligaciones resultantes de las facultades determinadora, sancionadora, resolutive y recaudadora.

2. CARACTERÍSTICAS RELEVANTES DE LA TRANSACCIÓN EN EL ECUADOR

Es menester dejar claro que a finales de noviembre de 2021 se incorpora en el CTE a la transacción como “modo de extinción” de la obligación tributaria, y el medio alternativo instrumental para tal objetivo es la “mediación”, siendo esta distinción relevante para una mejor comprensión del ordenamiento jurídico interno puesto que si bien la normativa se refiere a transacción intraprocesal y extraprocesal, la misma siempre opera en los dos escenarios, de forma **extrajudicial** (*autocomposición*) ante un mediador calificado o, uno de los Centros de Mediación autorizado a tal efecto.

A continuación una síntesis de su instrumentalización y principales características: 2.1) es dispositiva pues siempre inicia a petición del interesado; 2.2) en cuanto a su oportunidad, la misma puede ser antes, durante, y hasta después de la emisión de los actos administrativos; 2.3) puede comprender la determinación así como la recaudación del tributo, intereses, recargos, multas, facilidades de pago, medidas cautelares, concesiones de aspectos fácticos de valoración incierta de la base imponible en sede administrativa (auditoría) o en lo contencioso; 2.4) cabe transigir sobre la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados en cada caso concreto, mas no su alcance o entendimiento general; 2.5) no es viable respecto de actos normativos de carácter general; 2.6) no aplica para los sujetos pasivos que no hubieren presentado declaraciones de impuestos, hasta la fecha en que se notifique la orden de determinación; 2.7) El acta transaccional es definitiva, vinculante e inimpugnable en sede administrativa o judicial, puesto que conlleva al ejercicio de la autonomía de la voluntad del sujeto pasivo, pero, en caso de contravenir la Ley, podrá ser anulada. 2.8).- De ofertarse realizar el pago inmediato del 100% del capital, podrá acordarse la remisión total de intereses, o la reducción de la tasa



de interés 2.9) No existe obligación para la administración tributaria de llegar a un acuerdo transaccional más si un deber de comparecer y negociar de buena fe. 2.10) El sujeto activo debe analizar el costo - beneficio de sostener el controvertido con variables tales como: costo en tiempo y recursos del litigio; expectativa de éxito; conveniencia de resolver lo antes posible. 2.11).- Se requiere autorización del Procurador General del Estado cuando se superen los montos previstos en la Ley. 2.12) los Acuerdos Transaccionales válidos conllevan la orden de cobro y constituye título válido suficiente para la coactiva. 2.13) La transacción no implica novación de la obligación, ni opera sobre impuestos percibidos o retenidos 2.14) En casos de recurso de revisión sólo procede respecto de su recaudación 2.15) La mediación se construye sobre su carácter confidencial (salvo renuncia) y reserva de sus participantes en cuanto a los contenidos y términos de la transacción.

La transacción extraprocesal es viable: a).- cuando habiendo comenzado el proceso de determinación por parte del sujeto activo, no se hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar, o incluso en la sustanciación de un reclamo administrativo; b).- sobre obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados no impugnados en sede judicial, solo podrá transarse respecto de facilidades y plazos para el pago, c) en fase coactiva procede sobre: la aplicación, modificación, suspensión o levantamiento de medidas cautelares; la solicitud incluirá una declaración de compromiso de no enajenación o distracción de activos del sujeto pasivo que pudieren ser sujetos a la coactiva.

La transacción intraprocesal procede: a).- de acuerdo al trámite fijado por ley, durante la Audiencia Preliminar o Única; b).- En fase de ejecución coactiva no podrán discutirse los hechos o normas que originaron la conformación de la base imponible, sino únicamente sobre formas y facilidades de pago y la imposición de medidas cautelares.

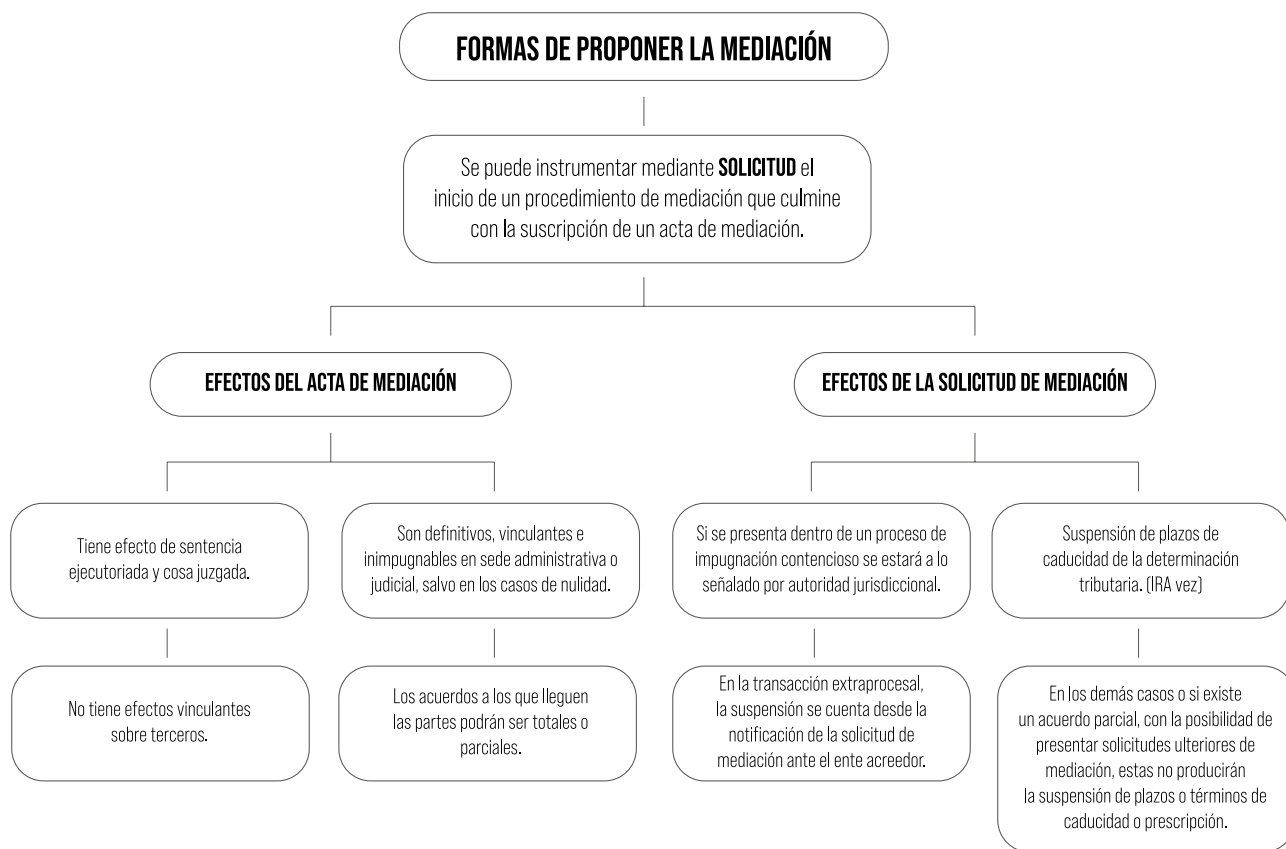
En concreto la transacción presenta tres elementos esenciales: 1).- Una relación jurídica incierta; 2).- La intención de los contratantes de constituir a la relación dudosa una relación cierta e incontestable; 3) Una recíproca concesión de las partes.

3. EFECTOS JURÍDICOS Y VACÍOS LEGALES

· EFECTOS JURÍDICOS:

3.1) Desde lo adjetivo, la transacción es una institución jurídica que en virtud de los acuerdos contenidos en un acta transaccional, trae como consecuencia que se da por concluido un procedimiento administrativo o proceso judicial.

3.2) A continuación se presenta los efectos de la solicitud de mediación y los efectos del acta transaccional:



3.3) En fase de ejecución coactiva, procede hasta antes de verificarse el pago total, en cuyo caso no operará la suspensión de plazos y términos

3.4) No se puede imputar responsabilidad civil o administrativa a los servidores públicos por la suscripción del acta de mediación y la emisión de informes, salvo que se acredite que su actuación fue dolosa o de negligencia grave.

B. VACÍOS LEGALES:

3.5) En la transacción tributaria se involucran: **CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS** *[existe un margen de apreciación interpretativa]* así como **DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA** *[el margen de actuación estatal se enmarca en supuestos de ley bajo criterios de oportunidad o conveniencia]* lo cual abre el espectro de una subjetividad no reglada que no coadyuva a la certidumbre para el administrado, ni para la administración a la hora de establecer los criterios de indeterminaciones técnicas o de aspectos valorativos que necesitan ser inteligenciadas a la luz de principios constitucionales.

3.6) No se encuentra regulado la temporalidad de respuesta de la Procuraduría General del Estado en los casos que se requiere su autorización para transigir.



3.7) Tampoco se ha establecido en el CTE el alcance de lo que comporta los “aspectos fácticos de valoración incierta”, mas si lo ha realizado el SRI en norma infralegal al señalar: *“Se refiere a los hechos para cuya acreditación se cuenta con medios de prueba indiciarios o mediatos, a los cuales les corresponde una valoración subjetiva respecto de su existencia o de las circunstancias en las que se produjeron. Lo anterior excluye la prueba cuyo valor ya está determinado en la ley, lo cual, si bien es orientador, resulta extraño que el mismo haya sido definido por una de las partes que interviene en el proceso de mediación - transacción y no por el órgano legislativo, por tanto su alcance bien podría ser distinto al que podría regular el SENA o los GADS, siendo necesario definir legislativamente los parámetros mínimos que permita limitar la discrecionalidad que pueda derivar en una arbitrariedad.*

3.8) Si bien se habilita la remisión de intereses y multas, no se encuentra establecido los presupuestos para que estos se operativicen.

3.9) Los criterios de costo beneficio deben estar parametrizados con líneas base que no permitan constituir una liberalidad de los agentes estatales de turno.

3.10) Al habilitarse que exista más de una oportunidad de presentarse solicitud de mediación, se encuentra latente la posibilidad de un comportamiento de abuso del derecho con fines dilatorios que desnaturalice la finalidad misma de dar solución al conflicto y extinguir total o parcialmente las obligaciones generadas.

3.11) Visto el carácter confidencial y reservado del proceso de mediación, queda en tela de duda en caso de llegar a un acuerdo transaccional, el cómo proceder respecto de la incidencia laboral en cuanto a la participación de utilidades de los trabajadores en los casos de tributos internos como el impuesto a la renta.

4. RESULTADOS DE LA TRANSACCIÓN EN LOS TRIBUTOS NACIONALES

El propósito de la transacción es prevenir o solventar la litigiosidad (conflictividad) y facilitar la recaudación de los tributos, lo cual contribuye en la eficiencia de la gestión estatal con los menores costes sociales posibles, para lo cual la cultura de mediación - transacción resulta una imperiosa alternativa de *ganar -ganar* para los involucrados. A continuación se presentan resultados cualitativos y cuantitativos reportados por el SRI y SENA a efectos del conocimiento del lector:

4.1) Resultados de información proporcionados por el SRI

Consideraciones:

- **Mediaciones Cerradas con Acuerdos:** Se refiere a cuantos procesos fueron cerrados en relación a los ingresados independientemente del año.
- **Mediaciones en proceso de Admisión:** A la fecha del corte no existen mediaciones en este proceso.

- **Mediaciones en proceso de Ejecución - Auto de Pago:** Existe 1 proceso debido a que se acordó sustitución de medidas cautelares.
- **Total de la Recaudación:** Corresponde a los procesos de Mediación / Transacción desde finales del año 2021 hasta marzo de 2025.

Tabla 1. Total de procesos ingresados, gestionados, cerrados con acuerdo, cerrado con imposibilidad y en proceso

Período Fiscal	Total de Casos Ingresados	Total de Casos Gestionados	Casos Cerrados con Acuerdo	Casos Cerrados con Imposibilidad	Casos en Proceso
2021	8	7	3	4	1
2022	797	727	159	568	70
2023	197	152	5	147	45
2024	108	51	3	48	57
A marzo de 2025	20	0	0	0	20
TOTAL	1,130	937	170	767	193

Nota: con corte a marzo 2025

Tabla 2. Mediaciones por Fase Administrativa y Fase Judicial

	Fase Administrativa	Fase Judicial	TOTAL
TOTAL DE TRÁMITES CERRADOS CON ACUERDOS	58	103	161

Tabla 3. Mediaciones en Proceso de Ejecución

Acuerdo de Ejecución	Facilidades de Pago	Auto de Pago **
10	9	1

**Debido a que se acordó sustitución de medidas cautelares.


Tabla 4. Total de recaudación - Cifras en dólares

Períodos de Gestión	Recaudación Total por Año
2022	49,631,938.71
2023	22,576,164.74
2024	29,011,564.22
A marzo de 2025	7,243,205.89
TOTAL RECAUDACIÓN	108,462,873.56

4.2) Resultados de información proporcionados por el SENAE

- Total de solicitudes ingresadas al SENAE en el período del año 2022 al 2025:

Año	Número de procesos
2022	29
2023	15
2024	9
2025	7
Total general	60

- Total de solicitudes ingresadas al SENAE en el período del año 2022 al 2025, en etapa Extraprocesal e Intraprocesal:

Año	Número de procesos
2022	
EXTRAPROCESAL	12
INTRAPROCESAL	17
2023	
EXTRAPROCESAL	8
INTRAPROCESAL	7
2024	
EXTRAPROCESAL	3
INTRAPROCESAL	6
2025	
INTRAPROCESAL	7
Total general	60

- Estado/Resultado del total de solicitudes ingresadas al SENAE en el período del año 2022 al 2025, en etapa Extraprocesal e Intraprocesal:

Año	Tipo	Estado actual/Resultado	Número de procesos
2022	EXTRAPROCESAL	EN PROCESO	5
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	7
	INTRAPROCESAL	EN PROCESO	7
		ACTA DE ACUERDO TOTAL	1
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	9
2023	EXTRAPROCESAL	EN PROCESO	4
		ACTA DE ACUERDO TOTAL	1
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	3
	INTRAPROCESAL	EN PROCESO	1
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	6
2024	EXTRAPROCESAL	EN PROCESO	1
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	2
	INTRAPROCESAL	EN PROCESO	1
		ACTA DE ACUERDO TOTAL	1
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	4
2025	INTRAPROCESAL	EN PROCESO	5
		ACTA DE IMPOSIBILIDAD	2
		Total general	60

4.3) Es de anotar que si bien el SENAE ha detallado el número de casos existentes, no ha dado atención al alcance solicitado en cuanto a la cuantificación económica de recaudación de la información remitida.

4.4) Asimismo, corresponde precisar que, pese haber requerido información sobre los resultados derivados de solicitudes de mediación- transacción tributaria seccional, al Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, hasta la fecha de entrega del presente trabajo, no ha existido respuesta al requerimiento efectuado.



CONCLUSIÓN

1. Si bien es ambigua la normativa en cuanto a la definición de ciertos conceptos que permitan brindar confianza legítima para aseguramiento de seguridad jurídica, al menos en cuanto a los resultados obtenidos por el SRI, muestra que existe una recaudación importante derivada de la vigencia de la transacción tributaria en el Ecuador en el Código Tributario Ecuatoriano (CTE), lo cual ha superado paradigmas doctrinarios y presenta oportunidades en mirar un nuevo enfoque de la relación jurídico tributaria que prevenga y disuada la conflictividad.
2. La transacción tributaria no comporta la alteración de las bases imponibles, aunque pueda afectarse las expectativas legítimas de recaudación [*sujeto activo*] o liberatorias impositivas [*sujeto pasivo*], de ahí la necesaria comprensión de lo que implica el criterio de concesiones recíprocas, no en el sentido de la negociación del valor del tributo, sino más bien de una interpretación consensuada de la norma aplicable a cada casuística concreta (facultad determinadora) o; el análisis de la capacidad económica vs. la eficiencia recaudatoria (facultad recaudadora).
3. El margen de interpretación y apreciación de la normativa en los criterios de: aspectos fácticos de valoración incierta de la base imponible, así como de los conceptos jurídicos indeterminados, siempre deberán ser analizados desde una perspectiva constitucional en el marco de lo que comprende el sistema tributario en su dimensión de contribuir al sostenimiento del gasto público e interés general en tanto guarde correlación a una carga impositiva que no atente la capacidad contributiva del ciudadano de ahí que los principios de igualdad, proporcionalidad, eficiencia, tutela, legalidad, equidad, seguridad jurídica cobran relevancia constitucional en la transacción tributaria.
4. Resulta imperiosa la configuración normativa en cuanto a que en la transacción en materia tributaria se incorporen legislativamente variables expresas, claras y de tratamiento diferenciado de aquellas obligaciones imputables a grupos de atención prioritaria que haga efectivo sus derechos constitucionales.

BIBLIOGRAFÍA

Brandão, Luiz Mathias Rocha. <i>La Transacción Tributaria en el Escenario de los Ordenamientos Jurídicos Español y Brasileño: Viabilidad Constitucional y Reflejos en la Conflictividad</i> . Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2020.	Constitución de la República del Ecuador. Quito: Asamblea Nacional, 2008.
Constitución Política del Ecuador. Quito: Asamblea Nacional, 1998.	Código Tributario Ecuatoriano. Registro Oficial No. 286, Quito, 1974.
Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado. Quito: Registro Oficial, 2004.	Ley de Arbitraje y Mediación. Quito: Registro Oficial, 2006.
Real Academia Española. "Transigir." <i>Diccionario de la lengua española</i> . https://dle.rae.es/transigir?m=form . Accedido el 18 de junio de 2025.	OCDE. <i>Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio</i> , 2010. https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf . Accedido el 18 de junio de 2025.
BID y OEA. <i>Modelo de Código para América Latina</i> . https://www.google.com/search?q=Modelo+de+C%C3%B3digo+para+Am%C3%A9rica+Latina+OEA-BID . Accedido el 18 de junio de 2025.	Servicio de Rentas Internas. Oficio No. 9170120250CEF0001419, 4 de abril de 2025.
Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Oficio No. SENA-E-DNI-2025-0012-OF, 25 de marzo de 2025.	Procuraduría General del Estado. Oficio No. 19668, 2022.
Servicio de Rentas Internas. <i>Resolución NAC-DGERCGC22-00000036</i> , 25 de julio de 2022.	

Las Vías de Impugnación en Materias Tributaria y Administrativa en el Ecuador, Diferencias Necesarias conforme la Ley

Juan Francisco **Martínez Castillo***



RESUMEN

Se analiza conforme la normativa jurídica vigente, las diferencias que existen en los medios de impugnación previstos el ordenamiento jurídico ecuatoriano, en los *ámbitos administrativo y tributario*, en las *sedes administrativa y judicial*, considerando en particular, los plazos previstos para su ejercicio, así como, el tratamiento del silencio administrativo y las excepciones a la coactiva, que difieren en una y otra materia.

* Abogado, magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Conjuez Nacional (e) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, docente universitario Universidad Hemisferios, Quito.



INTRODUCCIÓN

Este artículo tiene su génesis en un caso que fue conocido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (en adelante *TCT*), pero su trámite no prosperó, por diferencias sustanciales en lo administrativo y lo tributario.

Así tenemos que, la compañía X impugnó ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo (en adelante *TCA*), en el plazo de *90 días* previsto en la Código Orgánico General de Procesos¹ (en adelante *COGEP*) para acciones contencioso administrativas, un oficio emitido por el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, que señalaba que no era factible la devolución de un rubro cancelado en un trámite de registro. Al respecto, el TCA se inhibió del conocimiento de la causa en razón de la materia, por considerar que el tema controvertido era tributario, y remitió lo actuado al TCT, quien a su vez inadmitió la demanda, pues consideró que ésta fue presentada fuera de plazo 60 días previsto en materia fiscal.

Este caso tuvo la “expectativa” de ser conocido en sede judicial *-tributaria-*, pues su relevancia era resolver si el pago efectuado, era un tributo o no, pero en la práctica nada de esto ocurrió, pues la demanda fue presentada ante el TCA, donde el plazo de impugnación (90) es distinto del plazo previsto para impugnaciones ante el TCT (60).

Este artículo busca corroborar ***un secreto a voces***, *lo administrativo y tributario en el Ecuador no son lo mismo*, y un ejemplo de ello, son las vías de impugnación disponibles; por ello, la conmemoración de los 50 años de vigencia del Código Tributario constituye una ocasión propicia para reflexionar sobre estas diferencias sustanciales y sus implicaciones prácticas.



Palabras clave:

Impugnación	Sede Administrativa y Tributaria	Silencio Administrativo
Excepciones a la Coactiva		

¹ Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.



II. LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA.

Como premisa inicial tenemos que la administración pública, dentro de la cual se encuentra la administración tributaria, expresa su voluntad mediante actos administrativos.

En términos generales, en el *ámbito administrativo* conforme el Código Orgánico Administrativo² (en adelante *COA*), son impugnables las actuaciones de todo órgano o entidad que ejerza no sólo las competencias expresamente definidas en la ley, sino todo aquello que sea necesario para el cumplimiento de sus funciones. En el *ámbito impositivo*, el Código Tributario³ (en adelante *CT*) manda que el ejercicio de los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada e impugnable por las vías administrativa y jurisdiccional.

Siendo por tanto impugnables las actuaciones administrativas y tributarias, sin que sea necesario agotar la vía administrativa para iniciar la vía judicial,^{4 5} en la especie la pregunta es: *¿Cuáles son las vías de impugnación ordinarias disponibles en las sedes tributaria y administrativa?*; siendo la respuesta: en lo administrativo el *recurso de apelación*; y en lo tributario, el *reclamo administrativo*.

Así las cosas, para abordar el cuestionamiento planteado, se propone desarrollarlo a partir de tres interrogantes: *¿En cuánto tiempo se presenta?* *¿Tiene algún efecto la presentación?* *¿En cuánto tiempo se debe responder?*

II.1. EL RECLAMO ADMINISTRATIVO EN SEDE TRIBUTARIA

¿En cuánto tiempo se presenta?

El artículo 115 del CT manda que quienes se creyeran afectados por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, pueden presentar un *reclamo administrativo* dentro del plazo de *20 días*, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

En este mismo contexto, frente a decisiones de la administración tributaria en ejercicio de su facultad sancionadora por contravenciones o faltas reglamentarias, el artículo 364 del CT establece que pueden deducirse los mismos recursos o acciones respecto de la determinación tributaria, esto es, una reclamación dentro del mismo plazo de veinte (20) días.

¿Tiene algún efecto la presentación?

² Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, 7 de julio de 2017, arts. 67 y 217.

³ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, arts. 10 y 364.

⁴ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 173.

⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo de 2009, art. 31.

Una diferencia sustancial entre los medios de impugnación en sede administrativa, es que sólo en materia tributaria la presentación de un reclamo suspende los efectos del acto administrativo *–en todos los casos–*.

Conforme el artículo 82 del CT, los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse, no obstante, dichos actos son ejecutivos y como tales susceptibles de cumplimiento, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. Para esta parte del análisis propuesto, conforme el artículo 83 *ibídem*, un acto administrativo firme es aquel respecto del cual no se hubiere presentado reclamo alguno; así las cosas, cuando la administración tributaria emite un acto administrativo este es susceptible de reclamo, en virtud del cual, dicha actuación no adquiere firmeza lo cual impide su ejecución mientras se resuelve el reclamo.

¿En cuánto tiempo se debe responder?

De conformidad con los artículos 104 y 132 del CT, la administración tributaria dispone de un plazo de 120 días para resolver las reclamaciones interpuestas. El incumplimiento de este plazo se considera *aceptación tácita* del reclamo, y habilita al interesado para ejercer la acción judicial correspondiente

II.2. La apelación en sede administrativa⁶

¿En cuánto tiempo se presenta?

En materia administrativa, el artículo 217 numeral 1 del COA dispone que, el acto administrativo puede ser impugnado en vía administrativa por las personas interesadas, con independencia de que hayan comparecido o no en el procedimiento, mediante el *recurso de apelación*, que, según el mandato del artículo 224 *ibídem*, el término para la interposición es de *10 días* contados a partir de su notificación.

¿Tiene algún efecto la presentación?

A diferencia de lo establecido en materia tributaria, el artículo 229 del COA manda que la interposición de recurso administrativo no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo dos casos, cuando la persona interesada en el término de 3 días lo solicite, por cuanto: (i) la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación; o, (ii) cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho.

¿En cuánto tiempo se debe responder?

El artículo 230 del COA manda que el plazo máximo para resolver una apelación y notificar su resolución es de *un mes* contado desde la fecha de interposición.

⁶ Cabe aclarar que, la apelación a la que se refiere este artículo, no incluye en su análisis la apelación en contratación pública que tiene reglas específicas, conforme el artículo 231 del COA.



II.3. ¿Qué pasa con el silencio administrativo?

La figura del silencio administrativo constituye un nuevo punto de tensión entre lo administrativo y lo tributario, advierte una nueva confrontación pues conforme se indicó previamente, *en materia impositiva*, según el artículo 104 del CT, la falta de resolución por la autoridad tributaria en el plazo de 120 días, se considerará como aceptación tácita “y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda”, que según el artículo 320 numeral 4 del COGEP corresponde una acción de impugnación “*Contra actos administrativos por silencio administrativo con respecto a reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en la ley*”.

No obstante, *en materia administrativa*, según el artículo 207 del COA, la falta de resolución tiene como consecuencia el silencio administrativo positivo, cuya consecuencia es un acto administrativo presunto, que se considera como título de ejecución en la vía judicial.

En este orden de cosas, *en materia contencioso tributaria*, partiendo del hecho que conforme el artículo 104 del CT, la falta de resolución debe considerarse como aceptación tácita, pero faculta al interesado para ejercer la acción que corresponda, conforme el artículo 320 numeral 4 del COGEP, concierne una acción de impugnación tendiente a que la autoridad judicial tributaria reconozca el referido silencio. En cambio, *en materia contencioso administrativa*, al existir un acto administrativo presunto, conforme el artículo 370A del COGEP, al no requerirse el reconocimiento del silencio administrativo [como si ocurre y se requiere en materia fiscal], lo que procede es que, dentro de una fase de ejecución se convoque a audiencia a las partes para se pronuncien sobre el silencio administrativo producido.

Esquema de diferencias en la impugnación en sede administrativa

Tabla No. 1 MECANISMOS DE IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA		
Materia	Administrativa	Tributaria
Mecanismo	Recurso de apelación <i>Art. 217.1 COA</i>	Reclamo administrativo <i>Art. 115 / 364 CT</i>
Interposición	10 días <i>Art. 224 COA</i>	20 días <i>Art. 115 CT</i>
Efectos	No suspende el acto ⁷ <i>Art. 229 COA</i>	Suspende el acto <i>Art. 83 CT</i>
Respuesta	1 mes <i>Art. 230 COA</i>	120 días <i>Arts. 104 y 132 CT</i>
Falta de respuesta	Silencio administrativo positivo <u>Acto administrativo presunto</u> , que se ejecuta <i>Art. 207 COA y 370A COGEP</i>	Silencio administrativo positivo <u>Aceptación tácita</u> , que se impugna su reconocimiento <i>Art. 104 CT y 320.4 COGEP</i>

⁷ COA, art. 229. Por excepción se suspende cuando: (i) la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación; o, (ii) cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho.

III. LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN SEDE JUDICIAL.

Este apartado se desarrolla a partir de tres ejes temáticos: la vía procedimental prevista, los plazos para su ejercicio y la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado.

La vía de impugnación prevista

En lo referente a la impugnación en judicial, el COGEP⁸ diferencia lo administrativo y lo tributario; en la primera, los legitimados activos pueden deducir acciones de impugnación en contra de actos administrativos; y para la segunda está prevista la acción de plena jurisdicción o subjetiva. En los dos casos, el procedimiento aplicable es el ordinario.

La temporalidad

Respecto al tiempo para el ejercicio de las acciones,⁹ el COGEP diferencia que, para las impugnaciones en materia tributaria se tiene el término de *60 días*; y para el caso de acciones de plena jurisdicción o subjetiva en materia administrativa se tiene el término de *90 días*.

La posibilidad de suspender o no el acto impugnado

Una de las diferencias sustanciales en las acciones en sede judicial en lo tributario y en lo administrativo, es la posibilidad de suspender o no la actuación que se impugna.

En *materia tributaria*, la expedición del COGEP trajo consigo un cambio significativo en la suspensión del acto impugnado, pues antes de la reforma del CT¹⁰ -*por el COGEP*-, la presentación de la demanda contencioso tributaria suspendía la ejecutividad de la actuación. No obstante con la vigencia del COGEP,¹¹ cuando el acto administrativo impugnado impone al administrado una obligación de dar, el demandante puede solicitar la suspensión de los efectos del mismo, para lo cual el tribunal ordenará al actor que rinda una caución del 10% de la obligación; y en caso de no hacerlo, o si no se pide tal caución, se continuará con la ejecución del acto impugnado.

En *materia administrativa*, el COGEP¹² plantea la posibilidad de suspensión del acto a petición de parte, cuando: (i) de los hechos alegados en el acto de proposición y las pruebas adjuntas, aparezca como justificado un juicio provisional e indiciario favorable a la pretensión exhibida, siempre que el retardo en la decisión de la causa pueda afectar irremediablemente el derecho opuesto y se evidencie la razonabilidad de la medida; o (ii) cuando la actuación produzca daños irremediables o de muy difícil remediación por la vulneración de los derechos del administrado.

⁸ COGEP, arts. 320 y 326.

⁹ COGEP, art. 306 numerales 1 y 5.

¹⁰ CT, art. 247 (derogado por el COGEP).

¹¹ COGEP, art. 324.

¹² COGEP, art. 330.



Esquema de las vías de impugnación

Tabla No. 2		
LA IMPUGNACIÓN EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO		
Materia	Administrativa	Tributaria
Acción	Acción de plena jurisdicción o subjetiva <i>Art. 326.1 COGEP</i>	Acción de impugnación <i>Art. 320 COGEP</i>
Temporalidad	90 días <i>Art. 306.1 COGEP</i>	60 días <i>Art. 306.5 COGEP</i>
Suspensión de la actuación	Cuando exista juicio provisional e indiciario favorable a la pretensión exhibida, siempre que el retardo en la decisión pueda afectar irremediablemente el derecho opuesto y se evidencie su razonabilidad. Cuando el acto produzca daños irremediables o de muy difícil remediación por vulneración de derechos del administrado <i>Art. 330 COGEP</i>	Si, cuando se afianza el 10% de la obligación de dar <i>Art. 324 COGEP</i>

IV. LAS EXCEPCIONES LA COACTIVA.

Conforme al COA,¹³ la administración pública es titular del derecho de crédito, para lo cual, las obligaciones determinadas y actualmente exigibles, le autorizan a ejercer su potestad de ejecución coactiva. Por su parte el CT¹⁴ manda que, para el cobro de créditos tributarios, la administración tributaria goza de la acción coactiva, que se fundamentará en actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o, en títulos de crédito emitidos legalmente.

Así las cosas, siendo exigibles los créditos a favor del Estado, una diferencia sustancial en el procedimiento de ejecución coactiva es que, en *materia administrativa* el COA establece dos fases para su consecución, una preliminar tendiente a que el deudor pague a la administración la obligación, en 10 días desde la notificación,¹⁵ que incluye la posibilidad de conceder facilidades de pago;¹⁶ y otra de apremio¹⁷ donde, vencido el plazo para el pago voluntario, el ejecutor debe emitir una orden de pago inmediato y disponer que, el deudor paguen la deuda o dimitan bienes dentro de 3 días, bajo apercibimiento de embargo en caso de incumplimiento.

En *materia impositiva*, a diferencia de lo dispuesto en el COA para el procedimiento de ejecución coactiva, el CT no prevé fase preliminar alguna,¹⁸ sino que, vencido el plazo para el pago, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para

¹³ COA, arts. 261 y siguientes.

¹⁴ CT, art. 157.

¹⁵ COA, art. 271.

¹⁶ COA, art. 273.

¹⁷ COA, art. 279.

¹⁸ CT, art. 161.

el pago, el ejecutor debe dictar un auto de pago ordenando que el deudor, pague la deuda o dimita bienes dentro de *20 días* contados a partir del día siguiente a la citación, también con apercibimiento de embargo en caso de incumplimiento.

En uno u otro caso, el deudor en ejercicio de su derecho a la defensa puede oponerse al cobro coactivo, con la presentación de excepciones a la coactiva cuya resolución corresponde en vía jurisdiccional, para lo cual, el artículo 316 del COGEP establece que tanto en materia administrativa,¹⁹ como en materia tributaria²⁰ únicamente pueden oponerse 10 excepciones a coactiva.

Asimismo para las dos materias, el COGEP²¹ establece que en el trámite de las excepciones, puede suspenderse la ejecución coactiva siempre y cuando se consigne el 10% de la cantidad a la que asciende la deuda, sus intereses y costas, para lo cual debe acompañarse al escrito de excepciones la prueba de dicha consignación.

¿Ante qué autoridad se presentan las excepciones?

En el ámbito administrativo, el COA manda que el deudor únicamente puede oponerse al procedimiento de ejecución coactiva mediante la interposición oportuna de una demanda de excepciones ante los juzgadores competentes, de lo cual, conforme los artículos 326 numeral 4.e) del COGEP y 217 numeral 10 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante *COFJ*), el TCA es competente para conocer excepciones a la coactiva no tributarias.

En el *ámbito tributario*, el artículo 214 del CT manda que las excepciones se presentarán ante el ejecutor, esto es la administración tributaria. Sin embargo, el artículo 315 del COGEP establece también la posibilidad de presentar dichas excepciones ante el juez competente. Conforme a los artículos 320, numeral 8, y 322, numeral 1, del mismo cuerpo normativo, en concordancia con el artículo 219, numeral 8, del COFJ, el TCT es competente para conocer estas causas.

En este contexto, en la práctica la disyuntiva está entre presentar las excepciones en *materia tributaria*, ante el funcionario recaudador o ante el TCT.

En este contexto, en la práctica se ha presentado la disyuntiva sobre si las excepciones en materia tributaria deben presentarse ante el funcionario recaudador o directamente ante el TCT. Ambas vías han sido consideradas procedentes. Así lo resolvió la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (CNJ) en la sentencia de casación 17510-2019-00351. En dicho caso, el TCT de Quito había inadmitido la demanda por haberse presentado directamente ante sede jurisdiccional y no ante el funcionario recaudador, como lo exige el artículo 214 del CT; no obstante, la CNJ determinó que el COGEP, en cuanto norma procesal posterior, *permite también* la interposición directa ante el TCT, considerándose ambas opciones válidas.

¹⁹ COA, art. 328.

²⁰ CT, art. 212.

²¹ COGEP, art. 317.



¿En qué plazo se presentan las excepciones?

En materia *contencioso administrativo*, conforme lo analizado, según el COA²⁴ las excepciones se interponen ante el TCA dentro del término de 20 días.

En materia *contencioso tributaria*, la temporalidad para deducir excepciones a la coactiva plantea un problema de orden práctico, pues siendo que están disponibles 10 excepciones la coactiva (en 10 numerales - artículo 316), conforme el COGEP, las excepciones de los numerales 1 a la 9, establece que se tramitan mediante acción especial, mediante procedimiento sumario,²⁵ cuyo plazo para deducir es de 20 días conforme el artículo 214 del CT;²⁶ y, respecto a la excepción del numeral 10, establece que se tramitan mediante acción de impugnación, mediante procedimiento ordinario,²⁷ cuyo plazo para deducir es de 60 días conforme el artículo 306 numeral 5 del COGEP, por corresponder a una impugnación.

Como primer aspecto **[temporalidad]**, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la CNJ en sentencia dictada en el recurso de casación 01501-2017-00083,²⁸ corroboró la necesidad de diferenciar entre las excepciones que se deduce, las de los numerales 1 a la 9 en 20 días; y la del numeral 10 en 60 días, y en función de ello considerar el plazo para deducir excepciones.

Como segundo aspecto **[trámite]**, pues las excepciones tienen trámite distinto [de la 1 a la 9 en trámite sumario; y la 10 en trámite ordinario], es una prerrogativa de los legitimados pasivos su elección, no obstante existen pronunciamientos del TCT que bajo el mandato del artículo 147 numeral 2 del COGEP, en casos que se presentan excepciones a la coactiva, de la 1 a la 9 y además la 10 del 316 del COGEP, se inadmite la demanda en primera providencia, bajo el fundamento que existe *indebida acumulación de pretensiones*, pues unas se tramitan en procedimiento sumario, y la 10 en procedimiento ordinario.

Sobre este particular, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la CNJ en sentencia dictada en el recurso de casación 17510-2018-00455,²⁹ donde la controversia casacional era que el Tribunal *a quo* sostenía que existe indebida acumulación de pretensiones (por pretender en una misma demanda las excepciones de la 1 a la 9, y la 10), la Sala advierte que en las excepciones a la coactiva, la pretensión es la misma, oponerse al cobro coactivo, independientemente del trámite previsto, prevaleciendo frente a dos trámites distintos, el ordinario que prevé mayor amplitud para el derecho a la defensa.

²⁴ COA, art. 329.

²⁵ COGEP, art. 322.1 e inciso final.

²⁶ COGEP, art. 306.7. “**Oportunidad para presentar la demanda.** Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: 7. Las demás acciones que sean de competencia de las o los juzgadores, el término o plazo será el determinado en la ley de acuerdo con la naturaleza de la pretensión”.

²⁷ COGEP, art. 320.8 e inciso final.

²⁸ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Recurso de Casación 01501-2017-00083, 27 de septiembre de 2021.

²⁹ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Recurso de Casación 17510-2018-00455, 14 de junio de 2021.

Así las cosas, la pretensión en las excepciones a la coactiva, por cualquiera de las 10 causales del artículo 316 del COGEP es la misma, a fin de oponerse al procedimiento de ejecución coactiva, toda vez y más que a pesar de las diferencias en el tipo de trámite, el procedimiento ordinario conforme el COGEP se concede a las partes términos más amplios para el ejercicio del derecho a la defensa.

Es decir tramitar las excepciones de la 1 a la 9, en procedimiento sumario que se desarrolla en una audiencia, y si a ella se demanda en conjunto la causal 10 cuyo procedimiento es ordinario y desarrolla en dos audiencias, no implica que se deba activar dos causas, una por cada tipo de procedimiento, sino que las del procedimiento sumario se debe subsumir al procedimiento ordinario, por ser factible y lógico, no así que el procedimiento ordinario sea restringido al procedimiento sumario, por el contrario, el procedimiento ordinario no restringe el derecho a la defensa de los sujetos tributarios; sino que garantiza en mayor medida el derecho dicho derecho.

Este asunto trae a la palestra una discusión de vieja data en nuestro país, pues la Sala de lo Civil y Mercantil de la ex Corte Suprema de Justicia, cuando conforme el derogado Código de Procedimiento Civil, se seguía en trámite ordinario, un trámite que corresponde en vía verbal sumaria, resolvió que

[...] En definitiva, el que puede lo más, puede lo menos, pero no a la inversa, o sea que quien debe encaminar su acción por la vía de lato conocimiento no puede pretender sustanciarla por una vía abreviada o de ejecución, porque aquí si se podría estar provocando indefensión de las partes, o influiría o podría influir en la decisión de la causa” y agregó que “Por lo tanto, la utilización de una vía no prevista por la ley, en principio produce la nulidad, salvo que aparezca evidentemente del proceso que no hubo indefensión porque las partes pudieron ejercer a plenitud su derecho de defensa, o que no influyó ni podía influir en la decisión de la causa, lo cual será analizado y declarado en cada caso específico.”³⁰

Para el caso que nos ocupa, conforme el COGEP, el trámite ordinario o de lato conocimiento, se desarrolla en dos audiencias, tendientes a conocer la pretensión de la actora de dejar sin efecto la coactiva, como persiguen las 10 causales del artículo 316 del COGEP, donde si bien, las excepciones de la 1 a la 9 se siguen en trámite sumario [y la 10 en vía ordinaria], una supuesta causa de violación de trámite, no advertiría trascendencia en la especie pues, ni la parte actora, y más aún la demandada que es quien alega la excepción previa, han sufrido indefensión ni se ha afectado su derecho al debido proceso.

³⁰ Ecuador, Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Civil, “Sentencia”, en Recurso de Casación 229-2001, 19 de junio de 2001, RO, 30 de julio de 2001. (Ver también: Recurso de casación 136-2003, RO 128 de 18-julio 2003).



Esquema sobre las excepciones a la coactiva

Tabla No. 3 LAS EXCEPCIONES A LA COACTIVA		
Materia	Administrativa	Tributaria
Excepciones	Artículos 316 del COGEP, y 328 del COA	Artículos 316 del COGEP, y 212 del CT
Ante quien se presenta	Ante el TCA <i>Art. 326.4.e) COGEP y 217.10 COFJ</i>	• Ante el TCT • O, ante el funcionario recaudador <i>Art. 320 COGEP</i>
En qué plazo de presentan	20 días <i>Art. 329 COA</i>	• En excepciones de la 1 a la 9 del artículo 316 del COGEP, en 20 días • En la excepción 10 ibídem, en 60 días <i>Art. 306.5 COGEP y 214 CT</i>
Trámite de las excepciones	Procedimiento ordinario <i>Art. 329 COA</i>	• Excepciones de la 1 a la 9, procedimiento sumario • Excepción 10, procedimiento ordinario • En caso de 1 a la 9, y la 10, procedimiento ordinario <i>Art. 320.8 e inciso final; y 322.1 e inciso final COGEP</i>

CONCLUSIÓN

En ejercicio del derecho a recurrir de las actuaciones de la administración pública, desde la notificación del acto administrativo, en *sede administrativa* cabe presentar un recurso de apelación, dentro del plazo de 10 días, recurso que no suspende la ejecutividad del acto, y la administración pública tiene el término de 1 mes para atenderlo, cuya falta de respuesta produce el silencio administrativo positivo, mediante un acto administrativo presunto, el cual se ejecuta en vía judicial; y, en *sede tributaria* cabe presentar un reclamo administrativo, dentro del plazo de 20 días, reclamo que suspende la ejecutividad del acto, y la administración tributaria tiene el término de 120 días para atenderlo, cuya falta de respuesta produce el silencio administrativo positivo, mediante la aceptación tácita, la cual se impugna en vía judicial para su reconocimiento.

Las impugnaciones de actuaciones administrativas se tramitan en procedimiento ordinario, en materia *administrativa* cabe la acción de plena jurisdicción o subjetiva, que se deduce en el término de 90 días, ante el TCA; y, en materia *tributaria* cabe la acción de impugnación, que se deduce en el término de 60 días, ante el TCT.

En materia de excepciones a la coactiva como un mecanismo del administrado para oponerse el cobro coactivo, cabe presentarse 10 excepciones previstas en el artículo 316 del COGEP, que pueden suspender la acción coactiva si se cauciona el 10% de la deuda con la demanda, en materia *administrativa* se deducen excepciones ante el TCA, en el plazo de 20 días, las cuales se tramitan en procedimiento ordinario; y, en materia tributaria se deducen excepciones, ante el TCT o el funcionario recaudador, por las excepciones de la 1 a la 9 en el plazo de 20 días, que se tramitan en procedimiento sumario; y, por la excepción 10 en el plazo de 60 días, que se tramita en procedimiento ordinario.

BIBLIOGRAFÍA

Ecuador. <i>Código Orgánico Administrativo</i> . Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, 7 de julio de 2017	Ecuador. <i>Código Orgánico de la Función Judicial</i> . Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo de 2009.
Ecuador. <i>Código Orgánico General de Procesos</i> . Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.	Ecuador. <i>Código Tributario</i> . Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
Ecuador. <i>Constitución de la República del Ecuador</i> . Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.	Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. "Sentencia". En <i>Recurso de Casación 17510-2019-00351</i> . 30 de julio de 2020.
Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. "Sentencia". En <i>Recurso de Casación 01501-2017-00083</i> . 27 de septiembre de 2021.	Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. "Sentencia". En <i>Recurso de Casación 17510-2018-00455</i> . 14 de junio de 2021.
Ecuador. Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Civil. "Sentencia". En <i>Recurso de Casación 229-2001</i> . 19 de junio de 2001	

Suspensión del Procedimiento de Ejecución Coactiva y la Cesación o Reemplazo de las Medidas Cautelares

Mónica Heredia Proaño*



RESUMEN

El propósito de este estudio es presentar una noción sobre las medidas cautelares, su clasificación, naturaleza y principalmente, su alcance.

De igual forma, se trata sobre las competencias que ejerce el funcionario recaudador frente a las del juzgador contencioso tributario.

La conclusión principal apunta a la necesidad de una reforma legal tanto del COGEP como del Código Tributario, y hasta ello, la interpretación general y obligatoria de la Corte Nacional de Justicia, a fin de armonizar sus regulaciones y brindar certidumbre y seguridad jurídica.

* Doctora en jurisprudencia, magíster en Derecho Tributario por la UASB, Jueza del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el DM Quito, Quito.



INTRODUCCIÓN

En el primer apartado de este estudio, se describe el marco legal ecuatoriano que en materia tributaria rige sobre las medidas cautelares; de igual forma, se analiza los pronunciamientos constitucionales y de la justicia ordinaria que permiten comprender su alcance.

En el segundo apartado, se reafirma la noción de accesoriedad de las medidas cautelares respecto del procedimiento de ejecución coactiva, y las opciones del coactivado o afectado para obtener la disposición de cesación o reemplazo.

En el apartado final, dentro del contexto del procedimiento contencioso tributario, se develan las inexactitudes del diseño legislativo respecto de la cesación y reemplazo de las medidas cautelares, así como se analiza el alcance de la suspensión del procedimiento coactivo.



Palabras clave:

Medidas Cautelares	Procedimiento de Ejecución Coactiva	Suspensión de la Ejecución Coactiva



1. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA

La potestad de autotutela que ostenta la administración tributaria deriva del principio de eficacia¹, que implica que sus actuaciones se realizan con el objetivo de alcanzar los fines que le son propios; sobre lo que se ha pronunciado la Corte Constitucional al referirse a los principios que rigen la administración pública².

En la doctrina, se marca una división entre la autotutela administrativa en declarativa y ejecutiva³. En materia tributaria, como reflejo de la gestión tributaria, la autotutela declarativa se extiende en una dimensión determinadora y resolutive, incluida la autocorrección de los propios actos; y, la autotutela ejecutiva, en la aptitud de recaudar las obligaciones a través de un procedimiento compulsivo en el que se persigue asegurar su cobro a través de las medidas precautelatorias⁴.

Desde el punto de vista de su funcionalidad, se concibe:

En los procedimientos tributarios, la adopción de medidas cautelares a favor de la Administración Tributaria se justifica en la necesidad de tutelar los intereses públicos, para evitar que éstos puedan ser perjudicados o burlados. Su fundamento reside en especial naturaleza y función de la obligación tributaria y su función-fin de concurrir a la cobertura de los gastos públicos, que hacen que el ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por asegurar la efectividad práctica de la exacción de los tributos⁵.

Quedan apartadas de este estudio las medidas cautelares constitucionales que tienen el objeto de evitar o hacer cesar la violación o amenaza de violación de un derecho y cuya naturaleza es garantizar los derechos fundamentales⁶; así como aquellas que emite la administración pública para asegurar la eficacia de una resolución administrativa que no tiene naturaleza tributaria⁷; y también las medidas del régimen penal.

¹ Ecuador, Constitución de la República (R.O. 449, 20-10-2008, última reforma RO, 3S 568, 30-05-2024), art. 227 y Código Orgánico Tributario (R.O.S. 38, 14-06-2005, última reforma R.O. 610, 29-07-2024), art. 73.

² Ecuador, Corte Constitucional, Dictamen No. 003-19-DOP-CC, 14-03-2019, resolvió la objeción por inconstitucionalidad parcial planteada por el Presidente de la República, respecto del Proyecto de Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico General de Procesos, párrafo 219.

³ Eduardo García de Enterría y Ramón Tomás Fernández, Curso de Derecho Administrativo. Civitas Ediciones, Madrid, 2001. Tomo I, pág. 512, citados por Luis Míguez, Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo, Revista General de Derecho Administrativo 38, Iustel, 2015, https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?numero=38&id=1 [consulta: 19-04-2025].

⁴ Ecuador, Código Tributario. Los arts. 9, 72 y 143 prevén la gestión tributaria que comprende las funciones de determinación, resolución de reclamos y el recurso de revisión, y de recaudación.

⁵ María Rodríguez-Bereijó León, Las Medidas Cautelares de Aseguramiento en los Procedimientos Tributarios, Universidad Autónoma de Madrid, en RJUAM No. 26, 2012-II, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2012 <http://hdl.handle.net/10486/660104> [consulta: 20-04-2025].

⁶ Ecuador, Constitución, art. 87.

⁷ Ecuador, Código Orgánico Administrativo (R.O.2S. 31, 7-07-2017, última reforma E.C.R.O. 512, 25-02-2025), arts. 190 y 192.

En el contexto normativo tributario ecuatoriano, la aplicación de medidas cautelares persigue afianzar el cobro de las obligaciones, lo que ha sido encargado al funcionario ejecutor⁸, quien puede dictar directamente las de carácter real (secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes), o solicitar al juzgador tributario, si se trata de medidas de naturaleza personal (arraigo o prohibición de ausentarse del país)⁹.

En general, el Código Tributario (CT) no define las medidas cautelares, ni “*explica con detalle el alcance y la forma cómo se aplican*”¹⁰. Para comprender la noción que revisten, es preciso acudir a la doctrina, principalmente procesal civil, que fue la que en inicio marcó el camino, lo que aún ahora hace eco, inclusive en la materia tributaria. Calamandrei que es considerado uno de los clásicos en providencias cautelares, explicaba que las providencias cautelares tienden a la celeridad, sin mediar lo bien o mal que hacen, lo que queda como cuestión a resolver por la justicia con posterioridad¹¹.

La imposición de una medida precautelatoria de naturaleza personal, hasta inicios de 2022 podía ser impuesta por el recaudador sin intervención del juez competente; posteriormente, la Corte Constitucional del Ecuador (CC) declaró la inconstitucionalidad de la frase “*el arraigo o prohibición de salida*” del artículo 164 del Código Orgánico Tributario (CT) y estableció que esta medida puede ser solicitada por el ejecutor ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (TDCT)¹².

Se devela por tanto, que se mantiene la autotutela ejecutiva de la administración tributaria sin cambios en el caso de las medidas de carácter real; mientras que si se trata de medidas de carácter personal estas resultan heterotuteladas. No obstante, en la práctica se ha podido establecer que el ejecutor de la administración tributaria tiende a no acudir al juzgador tributario para solicitarla, prefiriendo ejercer su autotutela y absteniéndose de dictar medidas cautelares de naturaleza personal.

La tensión entre los derechos del coactivado o afectado por las medidas cautelares y la potestad de garantizar la obligación tributaria para su recaudo que tiene la administración tributaria, es resuelta en sentencia, en la que se debe establecer respecto de la legalidad de su imposición, según el tenor del artículo 164 del Código Tributario.

Se comprende que el fallo sería dictado en las acciones previstas por el Código Orgánico General de Procesos (COGEP) para oponerse al procedimiento coactivo, que pueden ser

⁸ Ecuador, Código Tributario, art. 158.

⁹ *Ibíd.*, art. 164.

¹⁰ Diego Pino Roditti y Sofia Gordillo Pérez, Manual de Derecho Tributario Formal, Ediciones Legales, Quito, 2023, p. 190.

¹¹ Piero Calamandrei, Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares, Buenos Aires, Ed. Bibliográfica Argentina, 1945, citado por Augusto Morello y Enrique Véscovi, La eficacia de la Justicia, Valor supremo del procedimiento, el área de la cautela, en Revista Uruguaya de Derecho Procesal, No. 4, 1984, p. 151, <https://revistas.fcu.edu.uy/index.php/rudp> [consulta 10-05-2025].

¹² Ecuador, CC, Sentencia Caso No. 8-19-CN/22 (E.C.R.O. 13, 10-03-2022).



excepciones a la coactiva¹³ o nulidad del procedimiento coactivo¹⁴; lo que evidencia su carácter de accesorias al procedimiento coactivo, en la noción con la que se alinea este estudio.

Sin embargo, ha habido otras interpretaciones nacidas de la poco feliz redacción del inciso final del artículo 164 CT: en una causa que llegó a conocimiento del TDCT, un responsable (por representación) fue vinculado al procedimiento coactivo mediante una providencia de continuación en la que se le dictaron medidas cautelares (el auto de pago fue dictado previamente contra una sociedad, que era la coactivada), por lo que presentó demanda de excepciones a la coactiva, en la que solicitó que se deje sin efecto el procedimiento coactivo y se levanten las medidas cautelares dictadas en su contra.

El TDCT, al tratar sobre validez procesal, consideró que solamente contra el auto de pago es factible proponer la acción de excepciones a la coactiva, y no respecto de la providencia de continuación; adicionalmente, que sobre las medidas cautelares el accionante pudo haber presentado una acción de impugnación; por lo que decidió archivar la causa¹⁵.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (CNJ) al resolver el recurso de casación interpuesto contra el auto de archivo¹⁶, consideró que si se vinculó al accionante en la providencia de continuación, era admisible la acción de excepciones a la coactiva; y, resaltó que el TDCT no podía pretender que ante la providencia de reanudación del procedimiento de ejecución coactiva el actor intente una acción de impugnación autónoma respecto de las medidas cautelares ya que esto no es lo contemplado en el artículo 164 CT.

En definitiva, la opción de contradecir las medidas cautelares que tiene el afectado no implica que deba interponer una acción de impugnación, sino que, presentada la acción contra el procedimiento coactivo (excepciones a la coactiva o nulidad del procedimiento coactivo), el TDCT en sentencia deberá pronunciarse sobre éstas.

Sobre esto último, y como un paréntesis explicativo, se hace necesario señalar que, a casi diez años de la entrada en vigencia del COGEP, su evaluación es deficiente en la regulación de las excepciones a la coactiva tributaria. De manera sobradamente anti técnica y carente de fundamento, el legislador desbrozó la excepción a la coactiva del artículo 316.10 del COGEP (nulidad de procedimiento coactivo) para incluirla en el catálogo de acciones de impugnación¹⁷; por lo que quizá en este caso se pueda decir que las medidas cautelares han sido “*impugnadas*”.

¹³ Ecuador, Código Orgánico General de Procesos (R.O.S. 506, 22-05-2015, última reforma: R.O. 23, 22-04-2025), arts. 316, 320.8 y 322.1.

¹⁴ *Ibid.* art. 322.9.

¹⁵ Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, Sentencia de instancia, causa 17510-2019-00115, de 5-08-2019.

¹⁶ Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la CNJ, Sentencia de casación, causa 17510-2019-00115, de 14-04-2022.

¹⁷ Ecuador, COGEP, art. 320.8.

Este nudo gordiano ha merecido que los TDCT, la Sala Especializada y Presidencia de la CNJ¹⁸, deban desarrollar parámetros interpretativos en procura de tramitar de mejor manera los procesos judiciales¹⁹.

2. SOBRE LA CESACIÓN Y REEMPLAZO DE LAS MEDIDAS PRECAUTELATORIAS

En el ínterin entre la imposición de las medidas cautelares y el desenlace del proceso judicial que resuelva sobre el procedimiento coactivo y el controvertido sobre éstas, la norma del inciso segundo del art. 164 CT permite al coactivado o afectado solicitar que cesen o sean reemplazadas.

Surge otra tirantez entre los derechos de los administrados y la autotutela ejecutiva de la administración tributaria; en un primer término, porque para obtener la cesación o el reemplazo de las medidas, se debe presentar una garantía equivalente a la totalidad del saldo de la obligación pendiente; y, en segundo lugar, en cuanto parecería que la norma señala que el momento de verificar la proporcionalidad de las medidas dentro del procedimiento de ejecución es cuando el ejecutor cuenta con la justificación de haber rendido la garantía, lo que resultaría un contrasentido porque ya estarían establecidas.

Al dictar la sentencia de inconstitucionalidad respecto de la medida personal de arraigo o prohibición de ausentarse del país, si bien la CC no realizó análisis sobre las medidas de carácter real (secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes) contenidas en el mismo artículo 164 CT, sí dejó una advertencia que resulta significativa:

“52. Cabe resaltar que el artículo el artículo 164 del Código Tributario también establece medidas cautelares de carácter real como el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes, por lo que, la administración tributaria cuenta con otras herramientas para cumplir con su función recaudadora. De conformidad con lo anterior, *este Organismo también estima oportuno recordar a la administración tributaria que la imposición de estas medidas cautelares debe ser proporcional y razonable*”²⁰.

En el sentido de esta línea jurisprudencial constitucional se puede comprender la norma en referencia y ciertamente, consentir en que, al momento de establecer las medidas cautelares es cuando debe el ejecutor motivar respecto de su proporcionalidad y conveniencia, y no cuando el coactivado hubiere presentado una garantía.

¹⁸ Ecuador, Presidencia CNJ, Absolución de consultas correspondientes al Primer Trimestre 2024 en materia tributaria, oficio No. 1027-2024-P-CNJ de 2-09-2024.

¹⁹ Mónica Heredia Proaño, Las excepciones al procedimiento coactivo tributario: algunos temas que presentan controversia, en *Cristalización de la Justicia Tributaria*, CNJ, Quito, 2024, pp. 325-335.

²⁰ Ecuador, Corte Constitucional, Sentencia Caso No. 8-19-CN/22, Párrafo 52.



No resulta eficaz que en sentencia del TDCT solamente pueda ordenarse que las medidas sean dejadas sin efecto sin más. Es esperable que, de apreciar afectación a la proporcionalidad y/o razonabilidad al haberlas establecido, se castigue la indeseable conducta del recaudador ya sea administrativa o penalmente, inclusive.

En la legislación española, el artículo 81 de la Ley General Tributaria prevé un carácter provisional de las medidas, y aún más importante, que se dicten si existen indicios racionales de que el cobro ser vería frustrado o gravemente dificultado, de tal forma que debe notificarse al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación²¹. La doctrina especializada explica:

[...] no basta la simple existencia del procedimiento administrativo para que pueda adoptarse sin más la medida cautelar, es necesario que el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable y con una probabilidad cualificada. Además, la medida cautelar deber ser razonable, es decir, idónea para proteger el interés general y necesaria en el sentido de que no exista otra que siendo igualmente eficaz para proteger ese interés general resulte menos gravosa para el contribuyente. Estas exigencias se concretan en los dos límites esenciales que pesan sobre las medidas cautelares: que no produzcan en ningún caso un perjuicio de difícil o imposible reparación y que sean proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.²²

La opción de exigir un sustento suficiente al dictar las medidas cautelares, permitiría integrar la línea jurisprudencial de la sentencia constitucional de 2022 que dejó en manos del TDCT la competencia de dictar las de carácter personal a pedido del recaudador, solicitud que, se comprende, debe ser motivada. En armonía, si el funcionario ejecutor es quien tiene la atribución de establecer las de naturaleza real, no estaría exento de motivar sobre la proporcionalidad y la razonabilidad para dictarlas.

La doctrina sobre la exigencia de la justificación del peligro por la demora (*periculum in mora*) y la apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*), que se exige al recaudador²³, explica que al implicar una interdicción patrimonial, el análisis del ejecutor debe ser pleno, integral y exhaustivo en cuanto al riesgo de que no pueda cumplirse la recaudación; y acepta que se haga más somera la justificación de *verosimilitud o probabilidad* de “*en el proceso jurisdiccional de que se trate se dicte una eventual y ulterior resolución cuya exitosa ejecución forzada se pretende garantizar con la medida cautelar*”²⁴.

²¹ Reino de España, Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria, BOE 302, de 18 de diciembre de 2003.

²² María Rodríguez-Bereijó León, p. 36.

²³ Uruguay (Código Tributario art. 87); España (Ley General Tributaria, art. 81).

²⁴ Cfr. Boris Rodríguez Facal, Medidas Cautelares Tributarias en Revista Uruguaya de Derecho Procesal 1-2/2022, 1p. 203-204. <https://www.google.com/search?q=periculum+in+mora+y+fumus+boni+iuris+medidas+cautelares+tributario> [consulta 3-05-2025].

La opción para que la norma sea eficaz y acorde al criterio constitucional, además de acorde a la seguridad jurídica, sería la expedición de una resolución interpretativa por parte del Pleno CNJ²⁵, que establezca que el momento en que el funcionario recaudador debe motivar sobre la proporcionalidad y conveniencia de medidas cautelares es al ordenarlas; aquello daría lugar a que, al dictar sentencia en instancia, el TDCT realice un control motivacional cuando aquello es controvertido en las acciones contra el procedimiento coactivo.

No se trataría de coartar la autotutela ejecutiva que tiene la administración tributaria en Ecuador; ni se propone modificaciones que se dirijan hacia la heterotutela en donde se encarga como tarea del Poder Judicial²⁶, sino de la incorporación de estándares más rigurosos para dictar medidas cautelares.

3. SOBRE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN COACTIVA

Históricamente, el Código Tributario que rigió desde 1975 hasta la entrada en vigencia del COGEP en 2016, establecía que presentada la demanda contencioso tributaria se suspendía de hecho la ejecutividad del título de crédito, ello implicaba: de un lado, que no pudiera iniciarse coactiva para el cobro; y de otro, que se suspendía el procedimiento de ejecución que se hubiere iniciado²⁷; además, la norma preveía que la Sala que conocía la causa contenciosa podía ordenar las medidas precautelatorias a pedido del funcionario.

La visión del Código Tributario en su tenor pre COGEP, resultaba bastante más comprensible que la de éste último, al marcar la necesaria segmentación entre las esferas administrativa y contenciosa, de tal manera que, una vez iniciada la segunda, toda orden referente a las medidas cautelares, ya fuera de imposición o cesación, fuese dada exclusivamente por el juzgador tributario a pedido del funcionario administrativo²⁸.

En el trámite de la acción contencioso tributaria antes del COGEP, para hacer cesar las medidas cautelares, se debía afianzar el valor de la obligación tributaria más intereses y costas, lo que podía hacerse de varios modos: depositando en la cuenta del Consejo de la Judicatura; o constituyendo garantías como fianzas bancarias o personales, hipotecas, prendas, o pólizas de fidelidad; en cualquier forma a satisfacción del juzgador en conocimiento del caso. En la

²⁵ Ecuador, Ley Orgánica de la Función Judicial (R.O.S. 544, 9-03-2009, última reforma R.O. 279, 29-03-2023), art. 180.6.

²⁶ Cfr. Héctor Belisario Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9na. ed. Ed. Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 480. El autor hace un recuento de los países en que la ejecución fiscal está encargada al Poder Judicial: Argentina, Brasil, Uruguay, Venezuela y Paraguay, que coinciden con las recomendación del Modelo de Código Tributario para América Latina; frente a aquellos en los que se ha dejado en manos del Poder Ejecutivo en cabeza de la administración tributaria: Chile, Colombia, Ecuador, México, Panamá y Perú, así como Estados Unidos de América, Francia, Inglaterra y Alemania.

²⁷ Ecuador, Código Tributario, art. 247 derogado por el COGEP.

²⁸ Ecuador, Código Tributario art. 247 y 248 antes de la entrada en vigencia del COGEP en mayo de 2016.



práctica, el TDCT, emitía la orden de hacer cesar las medidas cautelares, que debía ser cumplida por el recaudador.

En la concepción del COGEP, el procedimiento de ejecución coactiva puede continuar, aun habiéndose presentado demanda contencioso tributaria de excepciones a la coactiva; siendo *posible que el juzgador ordene su suspensión de acuerdo al artículo 317, siempre que se “consigne” el diez por ciento de la cantidad a la que asciende la deuda, sus intereses y costas*²⁹; y, que “el deudor” acompañe a su escrito de excepciones la prueba de la “consignación”³⁰.

El COGEP no regula cuestión alguna relativa a la cesación o reemplazo de las medidas cautelares, y ha quedado únicamente sobre ello el texto vigente del artículo 164 del Código Tributario, que de igual manera exige la presentación de una garantía por la totalidad del saldo pendiente de pago de la obligación.

Se dibujan varias interrogantes para la aplicación del artículo 317 del COGEP respecto del mandato del 164 del Código Tributario, que han dado lugar a peticiones de los usuarios del sistema de justicia que reflejan su incertidumbre frente al alcance de estas normas.

No es extraño que en acciones de excepciones a la coactiva, sobre la base del artículo 317 del COGEP, el accionante solicite que en primera providencia el TDCT ordene no solo la suspensión de la ejecución coactiva, sino que se disponga la cesación de las medidas cautelares. De su lado, la administración tributaria suele solicitar que se exija coactivado la justificación de haber rendido garantía por la totalidad del saldo de la obligación para cesar las medidas cautelares.

Ante ello, se tiene un escenario que no resulta tan definido como sería deseable, esto por que el COGEP dejó deudas en cuanto al tratamiento contencioso de las excepciones a la coactiva y no da una respuesta clara a lo relativo a las medidas cautelares, su cesación o reemplazo. De igual forma, quedó un vacío respecto de si se puede ordenar suspensión del procedimiento coactivo en las acciones especiales de nulidad del procedimiento coactivo, lo que parecería no estar regulado por el artículo 317 del COGEP.

Sin embargo, si bien hay inexactitudes en las regulaciones sobre las acciones que controvierten la coactiva, el COGEP se apuntó un acierto al describir que el objeto de la jurisdicción tributaria es tutelar los derechos de los administrados; así como conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico-tributaria³¹.

²⁹ Ecuador, Código Tributario, art. 210. “Las costas de recaudación, que incluirán el valor de los honorarios de peritos, interventores, depositarios y alguaciles, regulados por el ejecutor o por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en su caso, de acuerdo a la ley, serán de cargo del coactivado”.

³⁰ El COGEP entre sus múltiples desaciertos técnicos en lo referente a excepciones a la coactiva, utiliza el término “consignación” para referirse al afianzamiento que debe rendir quien pretende la suspensión del procedimiento coactivo; y, “deudor” para describir al coactivado o emplazado en la coactiva.

³¹ Ecuador, COGEP, art. 300.

Desde esta perspectiva, quien presentó una acción en contra del procedimiento coactivo en el que se dictaron medidas cautelares está sometido a la competencia del TDCT, a la vez que sus derechos deberían ser tutelados en sede contenciosa; lo que daría respuesta a que, una vez iniciado un proceso contencioso tributario, es el TDCT quien definiría lo relativo a las medidas cautelares.

Al efecto, si el coactivado o afectado por éstas demuestra haber cumplido con lo exigido por la normativa, se ordenaría al recaudador proceder a la cesación o reemplazo de las medidas, lo que se trataría, procesalmente de un incidente a ser resuelto mediante auto interlocutorio, por ser una cuestión que sin ser materia de la sentencia puede afectar los derechos de las partes³².

Confluye de un lado, la finalidad de aseguramiento del recaudo que persigue la administración tributaria, y de otro, el derecho del accionante a que no se conculquen sus derechos, lo que debe ser tutelado por la administración de justicia.

De ello, se comprende que, en pos de la certidumbre de los derechos del justiciable y la seguridad jurídica que se *“fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”*³³, la norma del artículo 317 del COGEP es la llamada a definir lo relativo a la suspensión del procedimiento coactivo, y el TDCT el competente para definir sobre las medidas cautelares, lo que es algo difuso en el Código Tributario; adicionalmente, no se puede dejar de lado que la accionante y la administración tributaria como demandada, como partes procesales en el proceso contencioso, y no cabe que la segunda actúe con su potestad y continúe dictando disposiciones en un procedimiento en suspenso por orden judicial.

No se debe dejar de lado que en el proceso contencioso tributario, la accionante y la demandada son partes que tienen los mismos derechos en virtud del principio de bilateralidad, que desde el punto de vista del juzgador implica *“el deber de conferir a las partes procesales y aún a los terceros que intervengan en un litigio, las mismas oportunidades”*³⁴.

³² Ecuador, COGEP, art. 88 inciso segundo.

³³ Ecuador, Constitución, art. 82.

³⁴ Rodrigo Patiño Ledesma, Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario, Editorial ONI, Quito, 2022, p. 237.



CONCLUSIÓN

1. La redacción y vacíos del COGEP han generado que las normas resulten poco claras para su aplicación, lo que vuelve inminente articular la normativa del CT a la del COGEP, de tal manera que se marque la ineludible distinción entre la sede administrativa y la sede contenciosa que innegablemente ejerce su potestad jurisdiccional.
2. La controversia sobre la razonabilidad o conveniencia de las medidas cautelares debe plantearse en las acciones contra el procedimiento coactivo: excepciones a la coactiva y nulidad de procedimiento coactivo y no implica una impugnación independiente; con el recalco que la frase “impugnare la legalidad” que expresa el artículo 164 CT es únicamente un sinónimo de discutir u oponerse y no que se requiera una acción de impugnación.
3. Es precisa la reforma legal, y hasta ello, la interpretación general y obligatoria por parte del Pleno de la CNJ, que permita dejar en claro que, de acuerdo al artículo 164 CT, si bien el funcionario recaudador, en ejercicio de sus atribuciones puede establecer medidas cautelares reales sin acudir al TDCT, no está exento de motivar sobre la proporcionalidad y la razonabilidad de las mismas; aquello permitiría integrar la línea jurisprudencial de la sentencia constitucional de 2022.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Fuentes bibliográficas

García de Enterría, Eduardo y Tomas Fernández, Ramón, <i>Curso de Derecho Administrativo</i> . Civitas Ediciones, Madrid, 2001.	Heredia Proaño, Mónica, <i>Las excepciones al procedimiento coactivo tributario: algunos temas que presentan controversia</i> , en <i>Cristalización de la Justicia Tributaria</i> , Corte Nacional de Justicia, Quito, 2024.
Míguez, Luis, <i>Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo</i> , Revista General de Derecho Administrativo 38, Iustel, 2015.	Morello, Augusto y Vescovi, Enrique, <i>La eficacia de la Justicia, Valor supremo del procedimiento</i> , el área de la cautela, en <i>Revista Uruguaya de Derecho Procesal</i> , No. 4, 1984
Pino Roditti, Diego y Gordillo Pérez, Sofia, <i>Manual de Derecho Tributario Formal</i> , Ediciones Legales, Quito, 2023.	Rodríguez-Bereijó León, María, <i>Las Medidas Cautelares de Aseguramiento en los Procedimientos Tributarios</i> , en <i>RJUAM</i> No. 26, 2012-II, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2012.

Rodríguez Facal, Boris, <i>Medidas Cautelares Tributarias</i> , en Revista Uruguay de Derecho Procesal 1-2/2022.	Patiño Ledesma, Rodrigo, <i>Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario</i> , Editorial ONI, Quito, 2022.
Villegas, Héctor, <i>Curso de finanzas, derecho financiero y tributario</i> , 9na. ed. Ed. Astrea, Buenos Aires, 2005.	
Fuentes normativas y jurisprudenciales	
Ecuador, Constitución de la República (R.O. 449, 20-10-2008, última reforma R.O. 3S 568, 30-05-2024).	Ecuador, Código Orgánico Tributario (R.O.S. 38, 14-06-2005, última reforma R.O. 610, 29-07-2024).
Ecuador, Código Orgánico Administrativo (R.O.2S. 31, 7-07-2017, última reforma E.C.R.O. 512, 25-02-2025), arts. 190 y 192.	Ecuador, Ley Orgánica de la Función Judicial (R.O.S. 544, 9-03-2009, última reforma R.O. 279, 29-03-2023), art. 180.6.
Ecuador, Código Orgánico General de Procesos (R.O.S. 506, 22-05-2015, última reforma: R.O. 23, 22-04-2025), arts. 316, 320.8 y 322.1.	Ecuador, Corte Constitucional, Sentencia Caso No. 8-19-CN/22 (E.C.R.O. 13, 10-03-2022).
Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Sentencia de casación, caso 17510-2019-00115, de 14 de abril de 2022.	Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Absolución de consultas correspondientes al Primer Trimestre 2024 en materia tributaria, oficio No. 1027-2024-P-CNJ de 2 de septiembre de 2024.
Ecuador, TDCT Quito, Sentencia de instancia, caso 17510-2019-00115, de 5 de agosto de 2019.	Reino de España, Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria, BOE 302, de 18 de diciembre de 2003.
República Oriental del Uruguay, Código Tributario, Decreto-ley 14.306, octubre 2023.	

Por qué no hay Silencio Administrativo en el Recurso de Revisión Tributario

Carlos Ferrín De La Torre*



RESUMEN

A partir del constitucional derecho de petición, se comparten varias reflexiones en torno a la aplicación o inaplicación del silencio administrativo positivo en los recursos de revisión que se presentan ante el Servicio de Rentas Internas (SRI), o si dicho silencio sólo cabe en los reclamos, tal como señala el Código Tributario, actualmente y desde 1999, con un corto periodo (1994-1999) de vigencia del silencio administrativo para el recurso de revisión ante el SRI. Además, se plantea una propuesta de armonización de la norma sobre silencio administrativo tributario, más acorde con el Estado constitucional de derechos y justicia establecido en la Constitución del 2008.

* Abogado, magíster en Legislación Tributaria, juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, sede cantón Guayaquil; docente posgrado Universidad ECOTEC, Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

“El derecho de petición
es una garantía fundamental del ciudadano [...].
La Administración tributaria, como parte de la Administración pública,
no se encuentra exenta de este deber”.
[Diego Pino, 2023, p.20]



Palabras clave:

Petición

Silencio Administrativo

Recurso Revisión



1. INTRODUCCIÓN: EL DERECHO DE PETICIÓN

La actual Constitución de la República del Ecuador (CRE),¹ en su artículo 66 numeral 23, reconoce y garantiza a todas las personas “el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas”, lo que supone la obligación de los entes públicos de responder en la oportunidad y con los requisitos que establece la ley.

En el Ecuador, como en otros países, el derecho de petición es un derecho fundamental tanto por razones formales, como por su ubicación en el texto constitucional, ya que se encuentra inserto en el capítulo VI de los derechos de libertad, que pertenece al título II Derechos. Lo es también por razones jurisprudenciales y por garantías convencionales que le otorgan una protección reforzada, y cuya presunta vulneración puede ser demandada a través de las garantías jurisdiccionales pertinentes.

El derecho de petición también está consagrado en tratados internacionales suscritos por el Estado ecuatoriano. Un ejemplo es la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (de 1948),² que en su artículo 24 establece que “toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquier autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y obtener pronta solución.”

Respecto del derecho de petición, la Corte Constitucional del Ecuador ha dicho que el núcleo principal del mismo “radica en la obligación de la autoridad de dar respuesta pronta y oportuna a la petición elevada, debiendo esta respuesta resolver el fondo del asunto cuestionado, ser clara, precisa y guardar estrecha relación con lo solicitado; la garantía de lo peticionado no implica el dar una respuesta favorable a lo solicitado.”³

Asimismo, en la Sentencia No.35-11-SEP-CC, la Corte señaló que el derecho de petición implica “la obligación de la autoridad de dar respuesta pronta y oportuna a la petición elevada, debiendo esta respuesta resolver el fondo del asunto cuestionado, ser clara, precisa y guardar estrecha relación con lo solicitado.”⁴ Además, en la misma decisión, expresó que el derecho de petición no garantiza obtener una respuesta favorable a lo solicitado.

En las sentencias No.056-14-SEP-CC y 195-15-SEP-CC, la Corte el reconoció la dimensión procesal del derecho de petición, cuando éste se refiere al acceso de las personas a órganos jurisdiccionales para obtener respuestas motivadas, por ejemplo, mediante el ejercicio del derecho de acción. En la misma línea, la Corte señaló que el derecho de petición, en su dimensión procesal, se entiende como componente de la tutela judicial efectiva, en particular del acceso a la justicia.⁵

¹ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial de 20 de octubre de 2008.

² Organización de Estados Americanos, *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*, 1948.

³ Ecuador, Corte Constitucional, *Sentencia No. 037-15-SEP-CC*, caso No.0387-13-EP, 11 de febrero de 2015.

⁴ Ecuador, Corte Constitucional, *Sentencia No. 141-14-EP/20*, caso 141-14-EP, 22 de julio de 2020.

⁵ Ecuador, Corte Constitucional, *Sentencia No.056-14-SEP-CC*, caso No.1253-12-EP 15 de julio de 2014.

Por otra parte, en el ámbito extranjero la Corte Constitucional de Colombia, al definir el derecho de petición ha señalado que su núcleo esencial “reside en la resolución pronta y oportuna de la cuestión, pues de nada serviría la posibilidad de dirigirse a la autoridad si ésta no resuelve o se reserva para sí el sentido de lo decidido.”⁶ En otra sentencia relevante ha dicho que el derecho fundamental de petición “sería inocuo si solo garantizara la posibilidad de presentar peticiones, porque lo verdaderamente efectivo es que se resuelva de manera oportuna.”⁷

En síntesis, el derecho de petición es una de las más grandes consagraciones del constitucionalismo, generadas para proscribir el autoritarismo de la relación entre quien manda y quien obedece; entre la autoridad y los particulares. Si bien su origen se remonta a las primeras constituciones liberales, este derecho ha mutado para convertirse en una garantía de la relación entre gobernantes y gobernados dentro del Estado Social de Derecho, como señala Diego Jácome Vergel en su obra ampliamente conocida.⁸

El derecho de petición, también se debe analizar en el contexto del “Estado constitucional de derechos y justicia” de acuerdo con el artículo 1 de la Constitución de 2008, en el cual, se reconoce y garantiza a toda persona el derecho a la tutela efectiva de sus derechos e intereses, y se postula que las personas, en ningún caso, quedarán en “indefensión”, de conformidad con lo prescrito en su artículo 75. Por otra parte, el artículo 76 dispone que “en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso.”

Además, como afirma Giovanni Priori Posada, “nuestro tiempo es el del Estado constitucional, el que ha venido a reemplazar la concepción de Estado de derecho”,⁹ el derecho de petición se inserta en el marco de un modelo de Estado donde el reconocimiento y protección de los derechos fundamentales, y su realización efectiva, es la principal fuente de su legitimidad, que es democrática en su origen pero debe legitimarse en la práctica mediante la protección de los derechos constitucionales.

Al ser el Estado constitucional un modelo de organización política en el que todos los actos del poder político se encuentran sujetos a la Constitución, y donde por mandato constitucional y acuerdo político se deben respetar ciertos valores y principios esenciales de la convivencia democrática, sin los cuales, a pesar de tener una Constitución sería imposible sostener que se configura un Estado constitucional de derechos y de justicia que asegura la dignidad de la persona humana, la separación de poderes, y la protección de los derechos fundamentales.¹⁰

En este contexto se debe entender y llevar a la práctica lo que establece la Constitución en su artículo 66 numeral 23, donde se reconoce y garantiza a todas las personas el derecho a “dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o

⁶ Colombia, Corte Constitucional, *Sentencia T-377*, 3 de abril, 2000.

⁷ Colombia, Corte Constitucional, *Sentencia T/814*, 3 de agosto de 2012

⁸ Jácome Vergel, Diego Fernando, *El Núcleo Esencial del Derecho de Petición*, Grupo Editorial Ibáñez, Bogotá, 2020.

⁹ Priori Posada, Giovanni, *El proceso en el Estado constitucional*, Palestra Editores, Lima, 2025, p. 100.

¹⁰ Pérez Prieto de las Casas, Roberto, “La importancia de las cargas probatorias a la luz de la tutela jurisdiccional efectiva”. En Priori Posada, Giovanni, *Constitución, Derecho y derechos: Libro de ponencias del primer encuentro de la Red Justicia, Derecho, Constitución y Proceso*, Palestra Editores, Lima, 2016, p. 201.



respuestas motivadas". De todo lo antes referido, queda claro que todas las personas tienen garantizado el derecho a dirigir peticiones a las autoridades y también a recibir respuesta motivada y oportuna.

Además, las administraciones tributarias, no son ajenas a este derecho, tanto es así que entre sus "deberes sustanciales", en el Código Tributario,¹¹ artículo 103 numerales 3 y 5, constan como esenciales los de "recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos" y "expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración."

En conclusión, todas las administraciones tributarias (nacional, seccional o de excepción) tienen entre sus "deberes sustanciales" los de recibir "toda petición o reclamo", así como el de "expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda", bien se trate de "peticiones, reclamos, recursos o consultas." Esa exigencia se deriva tanto de los instrumentos internacionales de derechos humanos como del texto constitucional vigente.

Es decir, no existiría dispensa constitucional o legal alguna que justifique que una petición, reclamo o recurso, en materia tributaria, no sea atendido y resuelto en el término correspondiente, y peor aún que no exista un término para resolverlo.

2. EL RECURSO DE REVISIÓN Y EL SILENCIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El recurso de revisión previsto por el Código Tributario reúne todas las características y requerimientos propios de la naturaleza jurídica extraordinaria del instituto, por ello, se puede afirmar que su tratamiento normativo es el más adecuado de entre los que se encuentran dispuestos por otros cuerpos legales, según explica Álvaro Mejía Salazar.¹²

El recurso de revisión es una potestad extraordinaria que se ejerce por excepción, sólo si se verifican las causales señaladas en la ley y con respecto a actos administrativos firmes o ejecutoriados. Mediante este procedimiento la administración está facultada para verificar actos administrativos que gozan de certeza sobre su permanencia y ejecutividad y, como consecuencia, anularlos, modificarlos o revocarlos, siempre que se hayan emitido con errores de hecho o de derecho de acuerdo a las causales señaladas en la ley, como señala Diego Pino Roditti.¹³

Las causales para la revisión constan en el artículo 143 del Código Tributario. La primera atañe al evidente error de hecho o de derecho en los actos administrativos indicados. En el fondo se pretende el reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. Es una alzada disimulada (el resaltado no consta en el texto citado). La segunda es la [que]

¹¹ Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005. Última modificación 21 de agosto de 2018.

¹² Mejía Salazar, Álvaro, *Los recursos administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011, p. 108.

¹³ Pino Roditti, Diego, *Manual de derecho tributario formal*, Ediciones Legales, Quito, 2023, p. 221.

mejor define la labor revisora, concierne a la aparición posterior de documentos de valor trascendental.

La tercera, cuarta y quinta se refieren a la falsedad documental y testimonial, casos en los cuales debe existir previamente un pronunciamiento judicial. Son casos en los que domina la prejudicialidad. La sexta concierne a los casos en que los actos administrativos son consecuencia de delitos cometidos por funcionarios públicos. Igualmente es necesaria la prejudicialidad, según la explicación de José V. Troya.¹⁴

La rémora generalizada y proverbial de las administraciones en atender los requerimientos de los particulares, motivó que el legislador con el objeto de hacer realidad el principio constitucional del debido proceso y el derecho del contribuyente a ser atendido mediante resolución, haya materializado en la legislación tributaria la presunción jurídica del silencio, que consiste en deducir del antecedente de la omisión o silencio en el que incurre la administración, la existencia de una resolución ficta de efectos jurídicos para el contribuyente.¹⁵

No se puede perder de vista que, en el año 1994, mediante el Decreto Ley 05, publicado en el Registro Oficial N°396 del 10 de marzo de 1994, se incorporó el silencio administrativo positivo en el Código Tributario. Antes de esa fecha el silencio de la administración se consideraba como negativa tácita, y además se estableció que las “peticiones, reclamaciones o recursos”, debían resolverse en 120 días hábiles y que si vencido dicho término, sin que hubiere pronunciamiento expreso de la administración, tal inacción de la autoridad considerará como aceptación tácita de lo peticionado.

No obstante, mediante la Ley para la reforma de las finanzas públicas, publicada en el Registro Oficial N°181 del 30 de abril de 1999, se reformó el Código Tributario y se eliminaron las peticiones y recursos, del plazo de 120 días para resolver, y dejaron solo las reclamaciones, como trámites sujetos a un plazo para resolver y a la consecuencia del silencio administrativo positivo, en el ámbito tributario. Y tal reforma pervive hasta la actualidad.

En virtud de las reformas antes referidas quedó plasmado en el artículo 132 del Código Tributario, que “las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa”. Y, en el artículo 104 Ibidem, que “La falta de resolución por la autoridad tributaria en el plazo fijado en el artículo 132, se considera como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda”.

Sin embargo, hasta el 29 de abril de 2016, el recurso de revisión reglado por el Código Tributario, en su artículo 147, disponía que la autoridad administrativa tributaria debía dictar la resolución motivada sobre el recurso de revisión, en el plazo de noventa (90) días, luego de concluido el sumario pertinente. Pero mediante la reforma publicada en el Registro Oficial suplemento N°744 del 29 de abril de 2016, el recurso de revisión no tiene término alguno para que sea resuelto.

¹⁴ Troya Jaramillo, José Vicente, *Manual de Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, p. 296.

¹⁵ Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo Primero, Universidad Católica de Loja, Loja, 2013, p. 373.



Autorizadas voces, como la del profesor Luis Toscano Soria, y del maestro Álvaro Mejía Salazar, señalaron con claridad que una vez iniciado el proceso de revisión y una vez recabados los elementos de juicio necesarios para emitir el pronunciamiento resolutivo [es decir concluido el sumario], el silencio administrativo cobraba vigencia a fin de garantizar los derechos del administrado. Y dado que el artículo 147 disponía que, una vez concluido el sumario, particular que debía ser notificado al peticionario mediante providencia, la máxima autoridad administrativa tenía un plazo de noventa (90) días para dictar resolución motivada, ante dicha situación resultaba aplicable los efectos del silencio administrativo, una vez vencido ese plazo.¹⁶

La aplicación del silencio administrativo, en el recurso de revisión previsto en el Código Tributario, ha sido negada y hasta criticada por catedráticos y profesionales del derecho, siendo uno de los principales defensores de su aplicación el doctor Luis A. Toscano Soria, a cuyo pensamiento adhiere el profesor Álvaro Mejía Salazar.¹⁷

Por otra parte, en materia -tributaria- aduanera, que es regulada por el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI),¹⁸ donde el Código Tributario es norma supletoria, según su artículo 103, se aprecia que desde el año 2010, en su artículo 124, se ordena que los reclamos deben ser atendidos en 90 días. Y que los recursos de revisión “se sustanciarán y resolverán de acuerdo con el procedimiento establecido en el Reglamento al presente Libro, dentro del plazo de ciento veinte (120) días desde que el interesado hubiese presentado el referido recurso”, habiéndose establecido el término de 120 días mediante reforma publicada en el Registro Oficial suplemento N° 150 del 29 de diciembre del 2017, ya que antes el término era de 90 días.

También se debe tener presente que el Código Orgánico Administrativo (COA),¹⁹ expedido el 03 de julio del 2017, que entró en vigencia el 03 de julio del 2018, y que es norma supletoria en materia tributaria conforme la disposición general tercera del COA, en su artículo 32 garantiza el “derecho a formular peticiones, ante las administraciones públicas y a recibir respuestas motivadas, de forma oportuna”.

Además, el COA en su artículo 207, establece que “los reclamos o pedidos dirigidos a las administraciones públicas, deberán ser resueltos en el término de treinta (30) días, vencido el cual, se entenderá que es positiva”. Y agrega que “para que se produzca el silencio administrativo, el acto administrativo presunto que surja de la petición, no debe incurrir en ninguna de las causales de nulidad prescritas por este Código”.

Con respecto al recurso de revisión, el COA en los artículos 233 y 234 dispone que “el órgano competente inadmitirá a trámite el recurso no fundado en alguna de las causales previstas. Y si transcurrido el término de 20 días desde la interposición del recurso no se notifica su admisión se entenderá que fue desestimado. Agrega que “una vez admitido el recurso de revisión, debe ser resuelto en el plazo de un mes y si no es resuelto en dicho plazo de manera expresa se entenderá desestimado.”

¹⁶ Mejía Salazar, Álvaro, *Los recursos administrativos*, p. 116.

¹⁷ *Ibíd.*, 116

¹⁸ Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010. Última modificación 31 de diciembre de 2019.

¹⁹ Código Orgánico Administrativo, Registro Oficial No. 31, 7 de julio de 2017.

Llegados a este punto, es válido preguntar si resulta jurídicamente (constitucional y legalmente) válido y aceptable que el recurso de revisión ante el SRI y regulado por el Código Tributario carezca de un término para ser resuelto, y que le resulte inaplicable el silencio administrativo positivo, ante la inacción de la administración tributaria. Y la respuesta obvia, es que no resulta jurídicamente válido ni aceptable tal situación.

No resulta factible ni aceptable continuar con el actual estado de cosas, y que al recurso de revisión tributario ante el SRI se lo siga considerando al margen o exento del mandato constitucional del artículo 66 numeral 23, que reconoce y garantiza a todas las personas “el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas” y oportunas.

No resulta factible ni aceptable que en los recurso de revisión tributario (ante el SRI), la administración tributaria no se encuentre obligada a “dar respuesta pronta y oportuna a la petición elevada, debiendo esta respuesta resolver el fondo del asunto cuestionado, ser clara, precisa y guardar estrecha relación con los solicitado”, tal como consta en decisiones reiteradas de la Corte Constitucional del Ecuador.²⁰

Dado que “el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia” de conformidad con lo prescrito en el artículo 1 de la Constitución, no resulta factible ni aceptable continuar con el actual estado de cosas, en lo relativo al recurso de revisión presentado ante el SRI.

No resulta factible ni aceptable que en el recurso de revisión tributario (ante el SRI), se desconozca e inaplique el artículo 24 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre antes citada, que dispone que “toda persona tiene derecho de presentar peticiones, y obtener pronta solución.”

No resulta factible ni aceptable que en los recurso de revisión tributario (ante el SRI), se desconozca e inaplique lo dicho por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), en su reiterada jurisprudencia, como la expresada en el Caso Mina Cuero Vs. Ecuador²¹, donde señaló que:

en cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Asimismo, el Tribunal ha señalado que es exigible a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, cuyas decisiones puedan afectar los derechos las personas, las adopte con pleno respeto de las garantías del debido proceso legal.

No resulta aceptable, por ser contrario a la Constitución de 1998 (artículo 23 numeral 15), que mediante la reforma del 30 de abril de 1999 se hayan eliminado a las peticiones y recursos de la norma que establece el plazo de 120 días hábiles para resolver y se los haya excluido de la aceptación tácita del artículo 104 del Código Tributario.

²⁰ Sentencia No.35-11-SEP-CC, de 15 de diciembre de 2011 y Sentencia No.141-14-EP/20, de 22 de julio de 2020.

²¹ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Mina Cuero Vs. Ecuador, sentencia de 17 de septiembre del 2022, párrafo 82.



No resulta aceptable, por ser contrario a la Constitución vigente, que, mediante reforma del 29 de abril de 2016, se haya eliminado el plazo de resolver el recurso de revisión en los noventa (90) días posteriores a la conclusión del sumario pertinente, que se señalaba en el artículo 147 del Código Tributario.

Como dice Giovanni Priori,²² un Estado constitucional requiere que los valores y principios constitucionales tengan una actuación en el ámbito de la realidad, de modo que en ella se respeten de manera efectiva los derechos fundamentales, en los cuales los poderes y entidades del Estado no sólo encuentran sus verdaderos y auténticos límites, sino también su razón de ser.

Desde ningún punto de vista resulta factible ni aceptable, que en el recurso de revisión tributario (ante el SRI), la administración tributaria continúe sin que la ley le señale un término para resolver dicho recurso y sin que se le señale la consecuencia constitucional y legal de una eventual inacción, dentro del término que se le señale para resolver y notificar su decisión.

Debe recordarse que la administración tributaria entre sus “deberes sustanciales”, según Código Tributario, artículo 103 numeral 5, se encuentra obligada a expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos.

Por lo antes expuesto, no resulta aceptable, por ser contrario a la Constitución, a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, a la jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador, así como a los deberes sustanciales de la administración tributaria; que el recurso de revisión ante el SRI no tenga un término de ley para ser tramitado y resuelto, y que la inacción de la administración no tenga como consecuencia el silencio administrativo positivo, para que así el silencio positivo sea un acicate contra cualquier posible inacción.

CONCLUSIÓN

Del análisis expuesto, resulta pertinente buscar la adecuada armonización de las normas del recurso de revisión ante SRI, con la norma constitucional del artículo 66 numeral 23 que, reconoce y garantiza a todas las personas el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas.

Resulta urgente la reforma del artículo 132 Código Tributario para que el mismo incluya a las peticiones y recursos junto a las reclamaciones en la obligación de expedir resoluciones en el plazo de 120 días hábiles, y en igual sentido se reforme el artículo 104 ibídem, para que así ambas normas guarden armonía y concordancia con la Constitución, con la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, con la jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador, así como con los deberes sustanciales de la administración tributaria.

Se debe evitar la arbitrariedad (dilaciones injustificadas) de las administraciones tributarias en la tramitación y resolución de los recursos de revisión, y señalar en la Ley, un término para resolver las peticiones, las reclamaciones y el recurso de revisión, tal como se hizo en el COPCI -norma que regula la actividad tributaria aduanera-, y tal como lo hace el COA, ley que regula el ejercicio de la función administrativa de los organismos que conforman el sector público.

²² Priori Posada, Giovanni, *El proceso en el Estado constitucional*, p. 101.

En concordancia con lo antes anotado, es válido que el primer inciso del artículo 104 del Código Tributario sea reformado, y quede tal y como inicialmente se señaló en la codificación del 2005, es decir, que la falta de resolución por la autoridad tributaria en el plazo fijado en el artículo 132, se considere como aceptación tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

Y que el primer inciso del artículo 132 del Código Tributario también sea reformado, y quede tal y como inicialmente se señaló en la codificación del 2005, es decir, que las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación de las peticiones, reclamaciones o recursos, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa.

Otra opción sería que, en materia tributaria regulada por el Código Tributario, para efectos de las peticiones, reclamaciones y recursos de revisión se apliquen los plazos para resolver que señalan las normas del COA (en sus artículos 207, 233 y 234), así como las consecuencias que señala dicha norma para los casos de inacción de la administración tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

Código Orgánico Administrativo, Registro Oficial No. 31, 7 de julio de 2017.	Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010. Última modificación 31 de diciembre de 2019.
<i>Código Tributario</i> , Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005. Última modificación 21 de agosto de 2018.	Colombia, Corte Constitucional, <i>Sentencia T/814</i> , 3 de agosto de 2012
Colombia, Corte Constitucional, <i>Sentencia T-377</i> , 3 de abril, 2000.	Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial de 20 de octubre de 2008.
Corte Constitucional, <i>Sentencia No.056-14-SEP-CC</i> , caso No.1253-12-EP 15 de julio de 2014.	Corte Interamericana de Derechos Humanos, <i>Caso Mina Guero Vs. Ecuador</i> , sentencia de 17 de septiembre del 2022.
Ecuador, Corte Constitucional, <i>Sentencia No. 037-15-SEP-CC</i> , caso No.0387-13-EP, 11 de febrero de 2015.	Ecuador, Corte Constitucional, <i>Sentencia No. 141-14-EP/20</i> , caso 141-14-EP, 22 de julio de 2020.
Ecuador, Corte Constitucional, <i>Sentencia No.35-11-SEP-CC</i> , de 15 de diciembre de 2011 y <i>Sentencia No.141-14-EP/20</i> , de 22 de julio de 2020.	Jácome Vergel, Diego Fernando, <i>El Núcleo Esencial del Derecho de Petición</i> , Grupo Editorial Ibáñez, Bogotá, 2020.
Mejía Salazar, Álvaro, <i>Los recursos administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria</i> , Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011.	Organización de Estados Americanos, <i>Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre</i> , 1948.
Patiño Ledesma, Rodrigo, <i>Sistema Tributario Ecuatoriano</i> , Tomo Primero, Universidad Católica de Loja, Loja, 2013.	Troya Jaramillo, José Vicente, <i>Manual de Derecho Tributario</i> , Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014.
Pino Roditti, Diego, <i>Manual de derecho tributario formal</i> , Ediciones Legales, Quito, 2023.	Priori Posada, Giovanni, <i>El proceso en el Estado constitucional</i> , Palestra Editores, Lima, 2025.
Pérez Prieto de las Casas, Roberto, "La importancia de las cargas probatorias a la luz de la tutela jurisdiccional efectiva". En Priori Posada, Giovanni, <i>Constitución, Derecho y derechos: Libro de ponencias del primer encuentro de la Red Justicia, Derecho, Constitución y Proceso</i> , Palestra Editores, Lima, 2016, p. 201.	

Principios del Régimen Tributario Ecuatoriano: Evolución Normativa y Lectura conforme a la Constitución del 2008

María Augusta Cevallos Sánchez*



RESUMEN

La regulación del tributo mediante principios ha sido históricamente un componente esencial de la estructura del Estado, al actuar como verdaderos límites al ejercicio del poder.

Este artículo ofrece un análisis conciso de la evolución normativa de los principios tributarios, su alcance y la manera en que la Corte Nacional los ha interpretado en diversas sentencias, especialmente en casos donde se ha cuestionado la aplicación de tributos que han excedido los límites legales establecidos.

* Abogada, especialista en Derecho Administrativo, Procuradora Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, Ambato.



INTRODUCCIÓN

El analizar los principios del derecho tributario a la luz de la Constitución de 2008 permitirá tener una visión macro de cómo se han venido aplicando los mismos a lo largo de la evolución normativa que hemos vivido, llegando a establecer si en efecto estos se aplican conforme a las garantías constitucionales, obtener una actualización doctrinaria y jurisprudencial de los principios, y establecer si hay concordancia entre aquellos que constan en la Constitución del año 2008 y la última actualización del Código Tributario.

Se busca la uniformidad de conceptos tributarios a nivel doctrinario y jurisprudencial sobre los principios, su aplicación y la forma en la que se analizan desde un ámbito constitucional.



Palabras clave:

Evolución	Evolución	Potestad Administrativa
Jurisprudencia		



DESARROLLO:

Los tributos han sido históricamente una parte fundamental de la estructura estatal, pues funcionan como límites efectivos al ejercicio del poder. No hay que dejar de lado el hecho de que el Estado puede crear, modificar o extinguir tributos, esto derivado de la soberanía que ostenta; sin embargo, este poder no puede ser ilimitado ni tampoco discrecional, pues debe ajustarse a un marco dentro del cual el Estado ejerce su poder de imperio con ciertas regulaciones que no desnaturalicen las normas aplicables. (Rodas 2009).

A decir de José Vicente Troya (Troya Jaramillo 2014), quien cita en su obra a Alexy, se establece que los principios no dan solución determinada, sino que proveen parámetros de comprensión generales, es decir que son de aplicación para todos los individuos, lo cual permite establecer límites claros en varios temas, sin que exista una discrecionalidad en la aplicación de ciertos conceptos y disposiciones, lo cual garantiza los derechos de los intervinientes en la relación jurídica existente.

La Corte Constitucional, al referirse a los principios, establece que estos son de gran importancia en el ámbito tributario, de manera específica los define como la potestad tributaria - potestad tributaria del Estado -, considerando que a través de esta atribución del Estado se generan mecanismos para que los ciudadanos contribuyan de manera voluntaria con una porción de sus ingresos/patrimonio para el desarrollo de las actividades del Estado¹.

Sobre el tema de principios, la jurisprudencia ha destacado la importancia que el constituyente le ha dado en la redacción, puesto que dan un alcance de justicia y equidad al ser considerados como garantías formales y materiales para generar una regulación a la creación de tributos². Es así como la última asamblea que redactó la Constitución de la República en el año 2008³ incluyó principios que sirven de apoyo al nuevo paradigma constitucional, que no solo se vive en el Ecuador, sino a nivel mundial, pues debemos considerar que el derecho es una materia en constante actualización y debe acoplarse a los nuevos desafíos.

Bajo esta concepción y analizada la evolución de la Constitución del Ecuador desde el nacimiento de la República (1830), podemos evidenciar que los principios del régimen tributario como tal (Paredes y Ávila 2022) no estaban definidos, sino que constan como postulados generales en todo el cuerpo normativo. Es en las últimas Constituciones donde toman mayor relevancia los principios que deben regir el régimen tributario hasta el punto de ser catalogados de manera explícita en la Constitución de 1998 y 2008. De los cambios constitucionales que ha sufrido el Estado, se evidencia que el principio que permanece es el de legalidad y esto tiene una razón de ser, puesto que no existe tributo sin ley que lo cree o modifique —reserva de ley—; a decir de Troya (2014), es una limitación de cómo ejercer la potestad tributaria.

Para adentrarnos en el tema específico es necesario revisar brevemente la historia de nuestro Código Tributario en lo que se refiere a los principios del régimen tributario, si bien se promulgó de manera posterior e independiente de la Constitución, va atado a los principios que constan en la misma, es así que desde su nacimiento contenía varios principios, que no

¹ Corte Constitucional del Ecuador, 13 de mayo de 2015, Sentencia N° 016-15-SIN-CC.

² Corte Constitucional del Ecuador, 13 de mayo de 2015, Sentencia N° 016-15-SIN-CC. p. 21

³ Corte constitucional del Ecuador, Desarrollo Jurisprudencial, 2016

estaban desarrollados como hoy los conocemos, lo cual nos da la pauta del tipo de norma que se ha venido empleando en los temas tributarios, volvemos aquí al principio de legalidad el cual consta en la Constitución y también se desarrolló en el Código Tributario, permitiendo establecer que no existe un tributo sin ley, lo cual limita el ejercicio de las actuaciones estatales en materia tributaria, con el objetivo de evitar que la administración tributaria ejerza un poder desmedido que pueda desencadenar en la vulneración de derechos al imponer tributos que no han sido discutidos y creados por el competente conforme lo establece el artículo 301 de la constitución actual, que señala que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se puede introducir o modificar un tributo.

En el gobierno del General Guillermo Rodríguez Lara, se emite el primer Código Tributario⁴ sin embargo, en esta edición no consta un artículo específico en el cual se haga referencia a los principios que deben gobernar al régimen tributario, consideremos que en la Constitución del año 1998⁵ en el artículo 256 se recogían como principios rectores del régimen tributario a los de igualdad, proporcionalidad y generalidad, siendo estos los más comunes para la época considerando el régimen económico establecido, pues como se ha señalado la norma en su origen no contaba con un artículo específico de los principios rectores que deben ser aplicados, sino que se ha ido modificando en función de las necesidades de las actuaciones que se requieren en el ejercicio de la potestad tributaria.

Luego de varias reformas al Código Tributario, se introduce en el artículo 5 el siguiente texto:

“El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad”⁶

No debemos olvidar que en la evolución de este cuerpo normativo y conforme a la Constitución, siempre se ha visto presente el principio de reserva de ley; es así que se ha consagrado en el artículo 3 del Código Tributario este concepto de manera independiente. Es evidente que las normas han ido evolucionando conforme a los cambios sociales y políticos que se han vivido, dando cabida a nuevos conceptos que en los inicios no se habían previsto, considerando además que hay principios que como tal no constan desarrollados y ha sido la Corte Constitucional la que ha realizado un análisis de principios como el de capacidad contributiva, que es novísimo en relación con los principios que en un inicio se aplicaban al régimen tributario.

En la actualidad, los principios que se recogen en el Código Tributario en el mismo artículo 5 son: generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Esta reforma fue introducida por la Ley para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia de Covid-19⁷. Es evidente que se han incluido principios que regulan la actividad administrativa y que son poco aplicados por su falta de desarrollo y quizá de mucha relevancia; sin embargo, se mantiene el de generalidad que se aplica en una especie de igualdad ante la ley, lo cual, bajo cierto análisis, no siempre se cumple. Sin embargo, es un concepto que prevalece en el tiempo. Se debe considerar, además, que se ha suprimido el principio de igualdad, entendiéndose que este concepto se recoge en el de generalidad, que, como ya se ha dicho, es el que permanece.

⁴ Código Tributario, 1975

⁵ Constitución de la República, 1998, art. 256

⁶ Código Tributario, 2003, art.5



Los principios del régimen tributario están recogidos en el artículo 300 de la Constitución⁸, excepto el de confianza legítima, que solo consta en el Código Tributario; sin embargo, en otros articulados se hace referencia general a este, pese a que no se lo defina como tal. No obstante, la Corte Constitucional desarrolla el concepto en varias sentencias que se han emitido en casos que se relacionan con el tema tributario, lo cual corresponde a la consideración del mismo en el bloque de constitucionalidad.

Se debe considerar, además, que la Corte Constitucional ha desarrollado otros principios que no se han recogido en las reformas a las cuales hemos hecho referencia y que tampoco constan en la Constitución. Es así como a través de la sentencia No. 121-20-IN/21⁹ se analiza el principio de capacidad contributiva en materia tributaria, que también debe ser aplicado en el desarrollo de la potestad tributaria que se le otorga a la administración.

Si bien los principios que recoge la Constitución convergen con los recogidos en el Código Tributario, no son los mismos y es necesario analizarlos a la luz del desarrollo jurisprudencial y doctrinario que ha realizado la Corte Constitucional, para que sus conceptos nos permitan establecer la aplicación de los mismos en los procesos tributarios. Cabe destacar que el desarrollo realizado actualiza los conceptos a la realidad que se vive en estos últimos años, pues el Código, si bien ha tenido reformas, las sentencias, al ser más dinámicas, emplean un análisis actualizado de los conceptos que se manejan en el ordenamiento jurídico.

Dentro de los principios que más relevancia ostentan es el de legalidad que como ya se ha dicho es el que prevalece a lo largo de la historia de la normativa tributaria que va atada a la constitucional y que además es el que regula las discrecionalidades en lo que se refiere a la modificación o creación de tributos, es así que las entidades estatales solo pueden hacer lo que la norma prevé conforme el artículo 226 de la Constitución, señalando de manera taxativa que solo se podrá realizar lo prescrito en el ordenamiento jurídico, sin que esta disposición establezca alguna interpretación discrecional que pueda afectar a una de las partes que conforman la ecuación jurídica en la determinación de un tributo. Se entiende que las normas que se aplican son las que han sido formuladas con el procedimiento establecido en la misma Constitución y que tienen la aprobación de la presidencia de la República, con lo cual se garantiza la reserva de ley. No cabe un análisis profundo ya que los organismos judiciales revisan la aplicación de las normas y el sentido que se ha dado a las mismas, para limitar de esta manera el poder de las instituciones de control.

El principio de legalidad tiene como pilar fundamental el respeto de la Constitución, como norma superior en el ordenamiento jurídico; se debe considerar además que no corresponde a la sola aplicación de normas, sino que estas deben ser previas, claras y públicas – seguridad jurídica – y deben ser aplicadas por una autoridad competente, considerando que esta competencia debe ser otorgada por ley. La importancia del cumplimiento de este principio en materia tributaria radica en la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, puesto que no es una relación entre iguales, por el poder de imperio que ostenta una de las partes – Estado –¹⁰.

⁷ Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, 2021

⁸ Art. 300 CRE

⁹ Sentencia N° 121-20-IN, 2021

¹⁰ Sentencia N° 35-16-IN, 2023

Como ya se señaló, el principio que prevalece a lo largo de los cambios normativos que se han evidenciado desde el nacimiento de la república es el de generalidad. Este principio se refiere a la forma de la elaboración de las normas, mismas que deben ser generales y abstractas, para que no se refieran a una persona o personas, imponiendo una carga tributaria específica, además de que no se otorguen beneficios particulares (Rodas 2009).

La Corte Constitucional sobre este principio en sentencia No. 61-09-IN/19 (amnistía tributaria 2008) ha señalado que: "...el tributo debe ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho..."¹¹, bajo esta concepción es que no pueden delinarse tributos que tengan especificaciones que se direccionen a una o varias personas específicas, sino que su postulado debe abarcar a todos quienes cumplan un determinado presupuesto. Como se ha señalado, la importancia de los principios está dada por el límite formal que le da a su accionar y la aplicación de este principio limita la generación de tributos discrecionales, sino que todos deben cumplir una formulación general.

Ahora bien, en el análisis que la alta corte ha realizado de los principios, en varios fallos ha señalado que: "...la equidad atiende por un lado a un ámbito horizontal, lo que se entiende que los sujetos con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera, por lo que, bajo ese ámbito, la equidad guarda relación con el principio tributario de generalidad..."¹² Bajo este análisis que aplica otro principio conexo y que no consta en el articulado del Código Tributario, es que se cimienta el concepto en lo que se refiere a generalidad, señalándose que es el trato igualitario para iguales.

La progresividad también viene atada a otro concepto que se ha desarrollado por la Corte Constitucional, que es el de capacidad contributiva, estableciéndose que quien tiene mayor capacidad debe asumir obligaciones mayores respecto de los tributos, los cuales corresponden a la generación de la riqueza. La Corte ha sido clara al definir el tema de capacidad contributiva, señalando que es un indicador de riqueza, sea este directo o indirecto, y configura el hecho generador; la contribución que se realice deberá ser de manera progresiva. Por tanto, al formular un tributo se debe observar que el mismo considere las manifestaciones de riqueza para que la tarifa que se aplique permita una redistribución justa. Adicionalmente, se debe observar que, en los procesos de la administración, al momento de determinar los tributos, también se aplique, a fin de no afectar a los administrados con cargas impositivas que generen detrimento en su economía, pues los tributos deben ser determinados en la justa medida.

En el proceso No 17510-2016-00322¹³, la Corte hace referencia al principio de eficiencia, puesto que el mismo se lo puede analizar desde la formulación de tributos en relación con la recaudación, es decir que las normas que se promulguen deben ser lo suficientemente claras y completas que permitan su aplicación y, por tanto, garanticen un cobro voluntario efectivo e inmediato sin mayores gastos en su control. La eficiencia de los tributos puede ser en proporción directa con la recaudación efectiva que se realice. Cabe destacar que también hay otros parámetros de la potestad tributaria que deben contar con elevados estándares de eficiencia para que la administración sea productiva en todos sus sentidos.

¹¹ Sentencia N° 61-09-IN (Amnistía tributaria 2008), 2019

¹² Sentencia N° 041-15-SIN-CC, 2015

¹³ Proceso N°17510-2016-00322, 2017)



Confianza legítima, es un principio de reciente data, mismo que fue agregado en la última reforma realizada al Código Tributario por la Ley Orgánica para el desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19 emitida en el año 2021, este principio también consta en el Código Orgánico Administrativo en su artículo 22, que establece que todas las administraciones públicas deberán aplicar criterios de certeza y previsibilidad, conceptos que van atados a la seguridad jurídica, ya que los administrados requieren estabilidad normativa para desarrollar sus actividades con seguridad jurídica, sin que cambios repentinos puedan afectar el tratamiento de determinados conceptos o normativa. Si bien este principio no está considerado en la Constitución como tal, se recoge el concepto de seguridad jurídica¹⁴, que impide a las administraciones públicas la discrecionalidad en lo que se refiere a la promulgación y aplicación de normas. Limita además esta confianza lo establecido en el artículo 226 de la Constitución, pues los funcionarios no podrán hacer más de lo que la ley prescribe y permite.

Los tributos deben ser por naturaleza sencillos de aplicar, sin que cálculos técnicos complejos puedan ser parte de los mismos, salvo casos excepcionales en donde por la configuración del tributo y en aras de un cobro en la justa medida legal, se deba hacer constar la forma y elementos que se emplean para cuantificarlos, siempre proveyendo la mayor cantidad de elementos que sean necesarios para que no exista confusión y los tributos sean eficientes en su recaudación, como comentario se puede señalar que todos los principios que rigen la potestad tributaria tienen alguna relación entre sí, pues la aplicación del uno, permite el desarrollo de otro, como en este caso la simplicidad en la formulación de un tributo redundando en la eficiencia.

El artículo 11 del Código Tributario establece que las normas serán aplicables para el futuro, salvo casos específicos que la misma norma así lo determine, y esto de manera excepcional siempre que sea beneficioso para el contribuyente. Esta norma responde al principio de irretroactividad en la aplicación de la norma. La Corte ha sido clara sobre este principio: "...el principio de irretroactividad en materia tributaria, en su dimensión adjetiva, implica que los y las contribuyentes no sufran alteraciones o limitaciones intempestivas e injustificadas sobre su derecho a desarrollar libremente una planificación tributaria lícita y no abusiva..."¹⁵. Por tanto, cualquier cambio o reforma regirá solo para el futuro, garantizando así la seguridad jurídica y el debido proceso.

Siguiendo con el análisis de principios tenemos que también se ha considerado al de equidad como regulador en el desarrollo de las actividades administrativas orientadas a la potestad tributaria, es decir al control y recaudación de tributos, señalando que los mismos deben estar relacionados con la capacidad contributiva de los administrados, como ya hemos analizado, para la construcción de un tributo se debe observar las manifestaciones de riqueza y sobre estas gravar una carga impositiva justa, dentro de este principio se ha desarrollado el tema de la equidad vertical que quiere decir que quienes cuenten con mayores recursos económicos tributen en mayor medida de aquellos que perciben ingresos menores y la equidad horizontal que refiere sobre las personas que tengan igual capacidad económica deberán contribuir en igual medida¹⁶. Con el desarrollo que se realiza a nivel constitucional, los conceptos que pudieran mostrarse confusos quedan clarificados y pueden emplearse en los procesos de control, el desarrollo realizado por la Corte responde a la técnica hermenéutica.

¹⁴ Art. 82 CRE

¹⁵ Sentencia 2-21-IA/23, 2023

¹⁶ Sentencia N° 61-09-IN (amnistía tributaria 2008), 2019)

El tema de transparencia, que también se ha introducido en el Código Tributario en su última reforma como principio rector, se recoge en el artículo 227 de la Constitución, en donde se regulan los principios generales de la administración pública. Se debe considerar que en el artículo 300 de la Carta Magna no consta este, pero al considerar que el ordenamiento jurídico es un todo, estos principios son también aplicables al régimen tributario.

La Corte Constitucional ha señalado respecto de este principio que es obligación de la administración explicar cuáles son los fines que persigue la política tributaria, mantener públicos los niveles de recaudación, informar sobre el plan de distribución y financiamiento de los recursos, permitir un fácil acceso a la normativa y regulaciones emitidas, eliminar ambigüedades y vaguedades en normas y regulaciones, facilitar la tramitación de solicitudes y peticiones, combatir delitos y contravenciones y mantener un nivel óptimo de estudios y retroalimentar sobre las modificaciones estructurales que son necesarias para una recaudación más eficiente y sobre la distribución fiscal, entre otros¹⁷. Los fines de este principio que se han desarrollado por parte de la Corte implican la publicidad de los datos relevantes que permiten evidenciar cómo se está efectuando la recaudación de tributos y la forma en que estos se están redistribuyendo en los fines estatales. Sin embargo, se debe considerar que hay planes, proyectos y procesos que, por su naturaleza, son reservados. Esta limitación consta establecida en el artículo 99 del Código Tributario, que contempla el carácter de reservada de la información, pues hay temas que no pueden ser públicos, pues conculcan los derechos de terceros, así que el límite de este principio está dado por el tipo de información que se maneja.

Finalmente, la norma analizada contempla el principio de suficiencia recaudatoria, mismo que es innovador en nuestro ordenamiento jurídico constitucional, puesto que establece que: "...los ingresos provenientes de los tributos aseguren el financiamiento del gasto público...". En función de su concepto, se establece que este principio está orientado a velar por una recaudación adecuada de los tributos que se encuentran vigentes, esto con la finalidad de poder satisfacer a través de los mismos los gastos que son inherentes al manejo estatal.

Luego de revisar de manera rápida cada uno de los principios que rigen la potestad tributaria y que han sido desarrollados por la Corte Constitucional a través de las diferentes sentencias y dictámenes, podemos establecer que tanto los que constan en el artículo 300 de la Constitución como en el artículo 5 del Código Tributario se entrelazan a fin de cumplir un fin específico que es limitar el poder del Estado para la formulación y aplicación de tributos, garantizando que no existan discrecionalidades en la liquidación y determinación de tributos.

¹⁷ Sentencia N° 47-15-IN, 2021



CONCLUSIÓN

Como hemos visto el Código Tributario y toda la normativa va actualizándose en su afán de alinearse a los principios consagrados en la Constitución del 2008 (vigente a la fecha), sin embargo, es esencial una reforma profunda a este cuerpo normativo, aún se vislumbran enormes desafíos en lo que se refiere a la implementación y en la eficiencia en su aplicación, pues hay definiciones que se emplean que solo constan en un desarrollo doctrinario y sobre todo jurisprudencial elaborado por la Corte Constitucional en funciones. Las reformas en este caso deben incluir una mayor claridad y especificidad en las definiciones a emplearse, así como la inclusión de nuevos conceptos que reflejen la realidad económica actual y las necesidades de los contribuyentes.

Es crucial seguir reformando y actualizando el sistema tributario para garantizar que cumpla con los principios de legalidad, eficiencia y suficiencia recaudatoria que se consagran en la Carta Magna, la inclusión de nuevos principios como el de confianza legítima y suficiencia recaudatoria, deben ir atados a un desarrollo normativo paralelo que garantice una adecuada implementación promoviendo la seguridad jurídica y la transparencia en la gestión tributaria.

De todos los principios analizados, el de legalidad es relevante, sin dejar de lado los demás conceptos que se han analizado, ya que el mismo permite tener la seguridad de que la formulación de un tributo y las acciones de control que se implementen son realizadas por los competentes, evitando un ejercicio discrecional y arbitrario, observando el procedimiento establecido en la norma.

Para cerrar el círculo de las acciones, ya que no solo es necesaria la actualización normativa, sino que se debe promover programas de capacitación y concientización sobre derechos y deberes tributarios, esto con la finalidad de fomentar la cultura tributaria que en los últimos años se ha visto disminuida por prácticas nocivas, enfocando esta tarea en la responsabilidad y el cumplimiento voluntario.

Estas conclusiones no solo reflejan la necesidad de reformas normativas, sino que también apuntan a la creación de un sistema tributario más justo, eficiente y transparente, que responda a las necesidades de la sociedad ecuatoriana actual.

BIBLIOGRAFÍA

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 2-21-IA/23. 2-21-IA/23. 02 de agosto de 2023. Recuperado de URL: chrome-extension://efaidnbmninnbpcjpcgclcfndmkaj/https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcBldGE-6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOic3NmZjY4ZS05YWQ3L-TQxODgtOWRmZiOxMWE4NDk0ZjliNDYucGRmJ30=. Fecha de consulta 12 de mayo de 2025.

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N.º 016-15-SIN-CC. Caso N.º 0055-14-IN. Registro Oficial 5 de mayo de 2015. Recuperado de URL: <https://vlex.ec/vid/acceptese-demanda-inconstitucionalidad-planteada-650403813>. Fecha de consulta 15 de mayo de 2025.

**Principios del Régimen Tributario Ecuatoriano:
Evolución Normativa y Lectura conforme a la Constitución del 2008**

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N° 35-16-IN. 35-16-IN. 01 de 02 de 2023. Recuperado URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcBldGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOic2MDRkMDBmNC1jZDVjLTQwZjktYmUyMi-04ZjAxOTVhYzYwODAwZG9mJ30=. Fecha de consulta 3 de mayo de 2025.	Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N° 041-15-SIN-CC. 0015-15-IN. 16 de septiembre de 2015. Recuperado URL: https://vlex.ec/vid/acceptese-accion-publica-inconstitucionalidad-645823389 . Fecha de consulta 1 de mayo de 2025.
Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N° 121-20-IN. 121-20-IN. 21 de diciembre de 2021. Recuperado URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcBldGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOic2MDRkMDBmNC1jZDVjLTQwZjktYmUyMi-04ZjAxOTVhYzYwODAwZG9mJ30=. Fecha de consulta 1 de mayo de 2025.	Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N° 47-15-IN. 47-15-IN. 10 de marzo de 2021. Recuperado de URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcBldGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOicwZGZmM2QyMS02ZWUzLTQx-Y2EtOWFiZS02MDZiY2QwYTRkNmYucGRmJ30=. Fecha de consulta 1 de mayo de 2025.
Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N° 61-09-IN (amnistía tributaria 2008). Caso N° 61-09-IN. 21 de mayo de 2019.	Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N° 121-20-IN. 12 de agosto de 2021.
Corte Nacional. Caso N° 17510201600322, <i>Prescripción de Créditos Tributarios Intereses y Multas art. 322 Inc. Final COGEP</i> . 15 de mayo de 2017.	Ecuador. <i>Constitución de la República del Ecuador</i> . Montecristi, Asamblea Nacional Constituyente, 20 de octubre de 2008. Consultado 10 de mayo de 2025.
Ecuador. <i>Constitución Política del Ecuador</i> . Quito, Registro Oficial Suplemento N°1, 11 de agosto de 1998. Consultado 10 de mayo de 2025.	Ecuador. Código Tributario Ecuatoriano. Quito: Suplemento Registro Oficial N° 286, de diciembre de 1974.
Ecuador. Codificación del Código Tributario Ecuatoriano. Quito, 2003.	Ecuador. <i>Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19</i> . Asamblea Nacional. Quito: Registro Oficial, 2021. Consultado 12 de mayo de 2025.
Ecuador. <i>Desarrollo Jurisprudencial de la Primera Corte Constitucional</i> . Vol. Séptimo. Corte Constitucional Ecuador. Quito: Secretaría Técnica Jurisdiccional, 2016. Consultado 15 de abril de 2025.	Ecuador. Código Tributario Ecuatoriano. Quito: Suplemento Registro Oficial N° 286, de diciembre de 1974.
Paredes, Eduardo, y Ávila, Edwin. «Evolución de los principios del Derecho Tributario en las Constituciones del Ecuador.» Revista Dilemas Contemporáneos, septiembre 2022. pág.1-20. Recuperado URL: https://dilemascontemporaneoseducacionpoliticayvalores.com/index.php/dilemas/article/view/3336 . Fecha de consulta 28 de abril de 2025.	Rodas, Manolo, Rivas Andres, Torres Tiberio, Naranjo Alexandra, Veintimilla, Luis Emilio, Mancheno Anabel. «Los Fines Extrafiscales de los Tributos en la Constitución de la República del Ecuador y en la Legislación Vigente.» III Jornadas Jurídico Tributarias, Quito: Servicio de Rentas Internas, 2009.
Troya Jaramillo, José Vicente. Manual de Derecho Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), 2014.	

Verificación de Actos de Determinación y la Redeterminación Tributaria: Análisis Jurídico y Jurisprudencial

María Denisse Izquierdo Castro*



RESUMEN

Esta investigación analizará la facultad de verificar actos de determinación, contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, a fin de establecer si la legislación ecuatoriana contempla un régimen jurídico que permite su aplicación sin vulnerar derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

* Abogada, magíster en Derecho Empresarial y Fiscalidad Internacional, Presidenta del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, docente universitaria UEES y ECOTEC, socia de Izquierdo & Castro, Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

El segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, en adelante, COT, dispone que: *“Cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos”*.

Con base en esta disposición, la administración tributaria puede verificar actos de determinación, figura que ha sido reconocida como “redeterminación o refiscalización” por los Tribunales y Cortes.

La Corte Constitucional se pronunció al respecto y concluyó que, independientemente del nombre que se dé al término, el segundo párrafo del artículo 94 del COT concede la posibilidad de verificar una determinación ya efectuada².



Palabras clave:

Redeterminación	Verificación	Actos de Determinación

¹ Código Orgánico Tributario, art. 94, segundo párrafo.

² Corte Constitucional del Ecuador, *Resolución 150*, Registro Oficial, Edición Constitucional 9, 1 de agosto de 2017.



2. ALCANCE DE LA FACULTAD PARA VERIFICAR ACTOS DETERMINATIVOS PREVIOS Y CONDICIONES PARA SU EJERCICIO

El COT no establece con claridad qué debe entenderse por redeterminación, cuáles son las competencias atribuidas a la administración tributaria ni los requisitos necesarios para ejercer dicha facultad.

En diversos pronunciamientos, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en adelante TDCT, y la Corte Nacional de Justicia han delimitado el alcance del artículo 94 del COT, precisa que, la redeterminación no constituye una oportunidad para emitir un nuevo acto de determinación, sino una facultad limitada a verificar el acto previamente emitido, sin que este pueda ser reemplazado o anulado.

Por ejemplo, en la sentencia del 27 de agosto de 2021 (juicio No. 17510-2020-00147), el TDCT sostuvo que la redeterminación no puede tener el mismo efecto que un recurso de revisión, pues este último, conforme al artículo 143 del COT, es el único medio para sustituir válidamente un acto administrativo. De igual forma, al resolver otros procesos similares, como el No. 17510-2019-00212, el TDCT reiteró que el artículo 94 del COT otorga únicamente una facultad de naturaleza revisora, que no permite desconocer el acto determinativo original ni reemplazarlo, sino únicamente su corrección³.

En este sentido, el ejercicio de la redeterminación exige la coexistencia del acto de determinación original y del acto de verificación, sin que uno sustituya al otro. Cualquier actuación que implique dejar sin efecto el acto anterior constituiría una extralimitación de competencias⁴.

La Corte Nacional de Justicia, en sentencia del 26 de octubre de 2020 (juicio No. 17510-2017-00471)⁵, coincidió en que el artículo 94 del COT otorga una facultad circunscrita a verificar un acto determinativo ya emitido. Enfatizó que esta no habilita a la administración tributaria para realizar un nuevo proceso de determinación, sino solo para corregir o una determinación previa, lo que limita el ámbito de actuación del ente de control tributario con una determinación inicial.

Conforme a lo dispuesto en el mismo artículo 94 del COT, las condiciones para ejercer esta facultad se limitan a dos: (i) que exista un acto determinativo previo, y (ii) que la verificación se realice dentro del plazo de un año contado desde la notificación del mismo. Así lo ratificó la Corte Nacional al resolver el recurso de casación en el proceso No. 09501-2018-00598, mediante sentencia del 11 de marzo de 2025⁶.

³ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 27 de agosto de 2021, juicio No. 17510-2020-00147; véase también sentencia en juicio No. 17510-2019-00212.

⁴ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 7 de marzo de 2022, juicio No. 17504-2011-0014, ratificada el 23 de mayo de 2024.

⁵ Corte Nacional de Justicia del Ecuador, sentencia del 26 de octubre de 2020, juicio No. 17510-2017-00471.

⁶ Corte Nacional de Justicia del Ecuador, sentencia del 11 de marzo de 2025, recurso de casación, proceso No. 09501-2018-00598.

En consecuencia, no es necesario justificar una causa específica ni a señalar un error previo para ejercer la redeterminación. Esta amplitud ha sido reconocida por la entonces Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, la cual aclaró que, a diferencia del recurso de revisión, la redeterminación no está sujeta a causales específicas, sino que constituye un mecanismo de verificación de actos determinativos ya expedidos. Frente a sus resultados, el contribuyente conserva el derecho de interponer los recursos y acciones legales que estime pertinentes⁷.

3. MATERIA QUE PUEDE SER OBJETO DE VERIFICACIÓN Y REDETERMINACIÓN

El artículo 94 del COT no establece expresamente los límites de lo que debe entenderse por verificación.

¿Implica esta facultad la posibilidad de revisar únicamente las cuentas glosadas en el acto inicial? En principio, parecería que sí, al tratarse de una revisión sobre una determinación previamente emitida. No obstante, ante la ausencia de límites normativos claros, la administración ha sostenido que esta facultad le permite revisar la declaración en su totalidad, incluso para efectuar una nueva determinación sin restricción.

La jurisprudencia ha tratado de limitar esta interpretación. El TDCT, en sentencia del 7 de marzo de 2022 (juicio No. 17504-2011-0014)⁸, indicó que la verificación solo puede abordar aspectos incluidos en la auditoría original y que no es establecer nuevas glosas. De forma similar, la Corte Nacional de Justicia ha señalado que verificar implica únicamente reexaminar lo ya fiscalizado y que el plazo previsto en el artículo 94 no habilita una fiscalización completa ni permite introducir nuevos elementos de análisis.

La misma Sala reiteró que la verificación debe limitarse a las actas de determinación originales, y que usarla para emitir una nueva determinación representa una infracción relevante del procedimiento, conforme al artículo 139 del COT⁹.

Pese a estas decisiones, persiste ambigüedad sobre el verdadero alcance de la verificación. Si bien se afirma que no pueden incorporarse nuevas glosas ni abordarse “nuevos ámbitos” o “tipos de transacciones” no evaluados, estos términos no han sido definidos con precisión. Así, surgen nuevas interrogantes: ¿puede la administración reevaluar una cuenta ya glosada aplicando otros argumentos, analizando otras transacciones o evidencias? ¿una modificación sustancial de dicha cuenta podría, en la práctica, equivaler a una nueva determinación?

Estas dudas siguen sin resolverse de manera definitiva.

⁷ Corte Suprema de Justicia del Ecuador. Expediente 8. Registro Oficial No. 723, 12 de diciembre de 2002. También en Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, No. 10 (24 de octubre de 2002): 3321.

⁸ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 7 de marzo de 2022, juicio No. 17504-2011-0014, ratificada el 23 de mayo de 2024.

⁹ Corte Suprema de Justicia del Ecuador, Expediente 225, caso No. 225-2009, Registro Oficial Suplemento No. 355, 29 de octubre de 2012.



En la sentencia del 2 de febrero de 2022 (juicio No. 09501-2021-00027)¹⁰, el TDCT analizó una impugnación contra un acto de redeterminación que modificaba parcialmente la determinación inicial, ratificando el resto. En ese caso, la administración tributaria emitió una Liquidación por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta relacionada con cinco proveedores, y luego emitió una Liquidación de Pago por Redeterminación al detectar diferencias con dos proveedores adicionales no incluidos en la determinación original. Aunque la causa se resolvió a favor del contribuyente por otras razones, el tribunal no observó el accionar de la administración en cuanto a la materia objeto de redeterminación, lo que refleja cierta tolerancia judicial hacia una ampliación del alcance.

Los diversos criterios judiciales han reiterado que no es posible verificar cuentas no analizadas en la determinación original, que no se puede emitir una nueva determinación ni dejar sin efecto la previa, y que únicamente se admite su corrección. Sin embargo, no se ha definido con precisión qué implica verificar un acto de determinación. Tampoco se ha considerado que una “corrección” que modifique por completo las cuentas previamente glosadas puede, en los hechos, equivaler a una nueva determinación, aunque no se revoque formalmente la anterior.

Por lo tanto, limitar la facultad de verificación a las cuentas ya analizadas en el acto determinativo anterior no es suficiente. Esta limitación solo reduce el ámbito de actuación, pero no establece con claridad el alcance de dicha facultad, ni resuelve la ambigüedad respecto a qué tipo de verificación está permitida.

Se concluye, entonces, que la materia objeto de refiscalización no está claramente delimitada, ni en la normativa ni en la jurisprudencia vigente. Esta ausencia de precisión normativa abre la puerta a potenciales excesos por parte de la administración tributaria, lo que ha generado pronunciamientos judiciales contradictorios y, en consecuencia, inseguridad jurídica.

Un ejemplo es la sentencia del TDCT en el juicio No. 09501-2016-00108¹¹, en la cual se resolvió que si la administración deseaba modificar su análisis de los estados financieros de compañías comparables o aplicar una nueva metodología en un ajuste por precios de transferencia, debía emitir una nueva determinación. Este criterio, ratificado por la Sala, sugiere que el ejercicio de la facultad redeterminadora podría incluir nuevos aspectos.

4. PROCEDIMIENTO Y ACTOS MEDIANTE LOS CUALES DEBE EFECTUARSE LA “REDETERMINACIÓN”

El COT no establece el procedimiento que debe seguirse para realizar la redeterminación, ni la forma en que esta debe practicarse. Ante la falta de un marco normativo claro, el vacío legislativo existente impide conocer con certeza cuál es el proceso que debe observarse ni bajo qué lineamientos debe regirse su tramitación.

¹⁰ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 2 de febrero de 2022, juicio No. 09501-2021-00027.

¹¹ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia en el juicio No. 09501-2016-00108.

La ley tampoco determina cuáles son los derechos de los sujetos pasivos durante el procedimiento de verificación del acto administrativo, ni qué actos u omisiones pueden provocar la nulidad del proceso y del acto administrativo de refiscalización.

En la práctica, aunque no existen normas que regulen el trámite para ejercer la redeterminación, las autoridades fiscales suelen verificar una liquidación por diferencias en la declaración mediante la emisión de una Liquidación de Pago de Diferencias por Redeterminación¹², y una determinación se verifica mediante un Acta de Redeterminación¹³. No obstante, existen casos en los que la verificación de liquidaciones de pago por diferencias se ha realizado también mediante actas de redeterminación¹⁴.

Por otra parte, cabe también preguntarse cuáles son los requisitos de forma y fondo que deben cumplir los actos de redeterminación. Al respecto, en sentencia dictada dentro del juicio número 09504-2006-6832¹⁵, el 10 de febrero de 2011, el TDCT determinó que, para la emisión del acta de redeterminación impugnada, la administración debía aplicar el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en cuanto a la forma y requisitos que debe contener el acta de determinación definitiva, según lo establecido en su artículo 207.12.

En consecuencia, en cuanto a los requisitos de forma, los actos de redeterminación deben contener los mismos elementos que los actos de determinación. Y, aunque no se ha establecido legalmente la obligación de aplicar los procedimientos correspondientes a la determinación de obligaciones fiscales para practicar la redeterminación, lo procedente —a fin de precautelar el debido proceso— es que así sea.

En este sentido, la falta de normativa se ve agravada por la ausencia de criterios claros emitidos por los Tribunales y las Salas especializadas. Aunque en numerosos fallos relacionados con casos de redeterminación se advierte que la refiscalización se ha llevado a cabo siguiendo los lineamientos y procedimientos previstos para la determinación¹⁶, no se ha establecido que sea obligatorio proceder de esa forma.

El hecho de que los Tribunales y Salas hayan resuelto que la redeterminación no constituye un nuevo proceso de determinación genera la posibilidad de apartarse del procedimiento previsto para la determinación tributaria. En el juicio No. 17510-2019-00212¹⁷, el TDCT analizó la emisión de una resolución de aplicación de diferencias por redeterminación, sin constancia

¹² Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 27 de agosto de 2021, juicio No. 17510-2020-00147.

Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 28 de julio de 2021, juicio No. 09501-2020-00319.

¹³ Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, sentencia del 11 de marzo de 2025, proceso judicial No. 09501-2018-00598.

¹⁴ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 10 de febrero de 2011, juicio No. 09504-2006-6832.

¹⁵ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 10 de febrero de 2011, juicio No. 09504-2006-6832.

¹⁶ Corte Suprema de Justicia del Ecuador, resolución del 13 de septiembre de 1978, Recurso No. 38-20, Boletín Judicial, No. 23.

¹⁷ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, juicio No. 17510-2019-00212.



de haberse seguido un proceso previo. También existen fallos de los cuales se infiere que la verificación de las actas de determinación se habría practicado mediante la emisión de una resolución, sin seguir el procedimiento previsto para las determinaciones tributarias¹⁸.

Así, en algunos casos la redeterminación se realiza conforme al procedimiento de la determinación tributaria y, en otros, no. Esto evidencia que la falta de normativa y de jurisprudencia clara sobre el proceso y tipo de acto a emplear genera una incertidumbre que da lugar a la discrecionalidad.

La ausencia de normativa que regule el procedimiento y el tipo de acto mediante el cual debe ejercerse la facultad redeterminadora tiene un impacto significativo en los derechos de los contribuyentes, pues impide que exista certeza respecto de cómo debe realizarse la verificación de los actos de determinación y propicia la aplicación discrecional de procedimientos diversos.

5. LA CADUCIDAD EN EL ÁMBITO DE LA REDETERMINACIÓN

La caducidad constituye un límite a la actuación de la administración tributaria. Si bien esta cuenta con amplias facultades para ejercer su actividad y alcanzar su principal objetivo —la recaudación de tributos para garantizar la sostenibilidad del Estado—, dichas facultades deben ejercerse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 del COT: de manera reglada, dentro del marco jurídico y, especialmente, dentro del plazo legalmente establecido, so pena de perder validez¹⁹. Por tanto, la caducidad también constituye una garantía para los contribuyentes, al brindar seguridad jurídica y certeza. En consecuencia, conocer con claridad las condiciones para su aplicación resulta indispensable en un Estado constitucional de derechos.

La facultad de verificación de los actos de determinación tributaria caduca en el plazo de un año, contado desde la notificación de dichos actos, según lo establece el artículo 94 del COT.

Sobre el alcance de esta norma se han pronunciado el TDCT²⁰, la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia²¹ y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia²². Estas instancias han concluido que, cuando la verificación se realiza mediante el mismo procedimiento utilizado por el sujeto pasivo para la determinación, o cuando se trata de una determinación complementaria, la orden de determinación suspende el cómputo del plazo de caducidad. Dicha orden debe notificarse dentro del año siguiente a la notificación del acto

¹⁸ Corte Suprema de Justicia del Ecuador, resolución del 13 de septiembre de 1978, Recurso No. 38-20, Boletín Judicial, No. 23.

¹⁹ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 10 de julio de 2024, juicio No. 17510-2023-00130.

²⁰ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 31 de agosto de 2019, juicio No. 09501-2018-00598, ratificada el 11 de marzo de 2025.

²¹ Corte Suprema de Justicia del Ecuador, resolución del 13 de diciembre de 1995, expediente No. 23-95, Registro Oficial No. 888, 22 de febrero de 1996.

²² Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 13 de marzo de 2023, causa No. 17502-2013-0070.

que se desea verificar. A partir de esta nueva notificación, la administración tributaria cuenta con un año adicional para efectuar la redeterminación, vencido el cual opera la caducidad.

No obstante, al no existir una norma expresa que regule el procedimiento aplicable para la verificación de actos de determinación, la aplicación del plazo de caducidad varía en función del procedimiento utilizado en cada caso.

Cuando la refiscalización se efectúa directamente mediante un acto administrativo, sin seguir el procedimiento de determinación, la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha establecido que dicho acto debe notificarse en el plazo de un año desde la notificación del acto de determinación objeto de verificación²³.

En un caso analizado por el TDCT sobre la liquidación del impuesto predial correspondiente al año 2020, se concluyó que el tributo debía ser determinado automáticamente por el municipio hasta el 31 de diciembre de 2019, por lo que este tenía hasta el 31 de diciembre de 2020 para emitir el acto de verificación, en cumplimiento del segundo párrafo del artículo 94 del COT²⁴.

De estos fallos se desprende que las reglas sobre la caducidad de la facultad de verificación de actos de determinación varían según el procedimiento adoptado, lo cual dificulta que el contribuyente conozca sus derechos con claridad y que los órganos jurisdiccionales puedan verificar adecuadamente la legalidad del proceso y del acto de redeterminación.

6. EFICACIA DE LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN OBJETO DE VERIFICACIÓN

No existe norma expresa que determine la situación jurídica de las actas de determinación objeto de verificación. El TDCT ha señalado que no es necesario anular los actos de determinación para el ejercicio de la redeterminación; de allí que se mantenga la validez de los actos de determinación verificados, a pesar de haber sido modificados mediante una redeterminación.

Tanto la Sala como el TDCT han manifestado que el ejercicio de la facultad de verificación del acto de determinación implica que dicho acto conserve su vigencia.

Esto implica que coexisten dos actos determinativos válidos respecto del mismo tributo y período económico, aunque uno implique la *“modificación y/o corrección”* del otro. Esta situación obliga al contribuyente, en caso de no estar de acuerdo, a impugnar ambos actos, debiendo rendir doble caución para evitar la ejecución de los mismos.

Un ejemplo de esto puede encontrarse en la sentencia emitida dentro del juicio número 09501-2021-00027, de 2 de febrero de 2022²⁵. En este caso, el primer acto determinativo

²³ Corte Suprema de Justicia del Ecuador, resolución del 13 de septiembre de 1978, recurso No. 38-20, Boletín Judicial No. 23.

²⁴ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 10 de julio de 2024, juicio No. 17510-2023-00130.

²⁵ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 2 de febrero de 2022, juicio No. 09501-2021-00027.



establecía diferencias respecto de cinco proveedores, y el acto de redeterminación confirmó dichas diferencias y adicionó otras correspondientes a dos proveedores más. El contribuyente se vio obligado a impugnar nuevamente las glosas ya aceptadas del acto de determinación inicial —ahora contenidas y ratificadas en el acta de redeterminación—, pues de lo contrario, la redeterminación adquiriría firmeza, generando duplicidad de carga impositiva. A pesar de haber obtenido una sentencia favorable sobre los valores glosados en la liquidación original, la nueva redeterminación forzó al contribuyente a presentar otra demanda para anular cargos ya resueltos judicialmente.

Por otra parte, la declaración judicial de ineficacia de un acto de determinación no afecta automáticamente la validez del acto de verificación, ni viceversa. Esto deja en incertidumbre la situación jurídica del sujeto pasivo, ya que mientras alguno de los actos permanezca vigente, no se resuelve de manera definitiva el estado legal de las glosas. Solo la declaración de ilegalidad de ambos actos puede otorgar certeza al contribuyente.

Debe además considerarse que, si se discuten en procesos distintos actos administrativos que coinciden parcialmente, podrían generarse sentencias contradictorias, especialmente si los procesos se tramitan de forma simultánea sin posibilidad de acumulación.

7. VERIFICACIÓN DEL ACTO DE DETERMINACIÓN CUANDO SE ENCUENTRA IMPUGNADO EN VÍA JUDICIAL

Por regla general, el ejercicio jurisdiccional sobre un acto administrativo implica la pérdida de competencia por parte de la administración para actuar sobre dicho acto, especialmente en materia tributaria, donde se exige una caución del 10 % para evitar su ejecución.

No obstante, la facultad de verificación no se ve limitada por este principio y puede ejercerse incluso cuando el acto se encuentra impugnado judicialmente, siempre que dicha verificación no conlleve la “ineficacia” del acto de determinación original. Así lo estableció el Tribunal de lo Contencioso Tributario (TDCT) en la sentencia del juicio N.º 17510-2020-00147, del 27 de agosto de 2021²⁶, al señalar que no es posible reemplazar un acto de determinación impugnado; en su lugar, la administración debe limitarse a verificarlo conforme al segundo párrafo del artículo 94 del Código Orgánico Tributario (COT).

Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el recurso N.º 282-2010, concluyó que para ejercer válidamente la facultad verificadora sobre un acto impugnado judicialmente, este debe mantenerse vigente; es decir, la verificación no puede anular ni sustituir el acto original. Esto permite que el proceso judicial siga su curso y que el nuevo acto derivado de la verificación pueda ser objeto de una impugnación distinta, sin generar contradicciones ni vacíos legales.

²⁶ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 27 de agosto de 2021, juicio No. 17510-2020-00147.

En el proceso judicial N.º 09501-2021-00027²⁷, el TDCT analizó una impugnación contra un acto de redeterminación que modificaba parcialmente el acto original y ratificaba el resto. La Liquidación por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta señalaba inconsistencias en transacciones con cinco proveedores, mientras que la nueva liquidación incluyó diferencias con dos proveedores adicionales, recalculando el tributo en función de estas.

El contribuyente había demandado el acto original, obteniendo una sentencia parcialmente favorable. Dicha sentencia fue objeto de recurso de casación, aún pendiente de resolución. Al conocer la impugnación contra la redeterminación, el Tribunal evitó pronunciarse sobre las glosas ya analizadas, indicando que respecto a ese punto debía esperarse lo que resuelva la Corte Nacional en casación.

En conclusión, es posible verificar un acto de determinación impugnado judicialmente, siempre que la redeterminación se limite a constatar hechos o incorporar elementos sin afectar la validez ni sustituir el acto original.

CONCLUSIÓN

1. El segundo párrafo del artículo 94 del Código Tributario reconoce la facultad de “verificación” de actos de determinación tributaria, conocida como redeterminación o refiscalización. Sin embargo, la norma no delimita claramente su alcance ni las condiciones para su ejercicio.
2. La jurisprudencia ha interpretado esta facultad como una potestad revisora, no como una nueva oportunidad para determinar obligaciones tributarias. La redeterminación debe corregir, no sustituir, el acto previo, lo que implica la existencia de ambos actos.
3. Las condiciones mínimas exigidas para ejercer esta facultad —la existencia de una determinación previa y que la revisión se efectúe dentro del año siguiente a su notificación— resultan insuficientes para proteger adecuadamente los derechos del contribuyente. La ley permite modificar incluso actos firmes o que se encuentran impugnados en sede judicial, sin requerir la demostración de un error.
4. El marco normativo tampoco precisa con claridad la materia que puede ser objeto de verificación. Aunque los tribunales han indicado que esta debe limitarse a glosas ya contenidas en la determinación inicial, persisten dudas sobre si pueden incluirse nuevas transacciones o modificar el valor de las glosas con base en nuevos análisis, lo que en la práctica equivale a una nueva determinación tributaria.

²⁷ Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador, sentencia del 2 de febrero de 2022, juicio No. 09501-2021-00027.



5. La ausencia de un procedimiento legalmente establecido para su ejercicio ha generado la aplicación de mecanismos diversos a discreción de la administración tributaria, lo cual vulnera el derecho al debido proceso. Tampoco existe claridad sobre el tipo de acto administrativo que debe emplearse para practicar la redeterminación.
6. Esta falta de regulación genera además confusión respecto a los plazos de caducidad aplicables. Si se sigue el procedimiento previsto para el ejercicio de determinaciones tributarias, se aplican reglas específicas sobre suspensión y cómputo de plazos. Si no, debe aplicarse un plazo único de un año desde la notificación del acto original. Esta ambigüedad expone al contribuyente a incertidumbre respecto a caducidad.
7. La coexistencia de actas de determinación y redeterminación sobre un mismo hecho imponible da lugar a duplicidad de actos administrativos, obligando al contribuyente a impugnar ambos y rendir caución en dos procesos paralelos, lo que agrava su situación y puede desembocar en decisiones judiciales contradictorias.
8. Al ser legalmente posible la verificación de actos impugnados judicialmente se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, especialmente cuando puede ser modificado por una autoridad administrativa a pesar de estar bajo la tutela judicial.
9. El principio de legalidad se ve comprometido, pues no basta con que la ley contemple la existencia del tributo, sino que debe regular también los procedimientos para su exigencia. La falta de normas claras sobre alcance, condiciones, materia, procedimiento y plazos de caducidad en la redeterminación habilita márgenes de discrecionalidad incompatibles con este principio.
10. El derecho al debido proceso también se ve afectado por la inexistencia de un procedimiento reglado, la ausencia de un término obligatorio de prueba y la indefinición del acto administrativo correspondiente para el ejercicio de la redeterminación, lo que impide al contribuyente conocer con certeza sus derechos y garantías.
11. La seguridad jurídica se ve severamente afectada por estas deficiencias normativas. La posibilidad de modificar actos firmes sin una base legal clara ni una justificación objetiva debilita la confianza del contribuyente en el sistema tributario.
12. En síntesis, si bien la facultad de redeterminación tiene respaldo legal, su aplicación evidencia vacíos normativos, ambigüedades conceptuales y ausencia de garantías mínimas. Esta situación ha generado decisiones judiciales contradictorias e inseguridad jurídica, que demanda una urgente reforma legal para evitar arbitrariedades y asegurar el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Ecuador. Corte Constitucional. *Resolución 150*. Registro Oficial, Edición Constitucional 9. 1 de agosto de 2017.	Ecuador. Corte Nacional de Justicia. "Sentencia". En Juicio No. 09501-2018-00598. 11 de marzo de 2025.
Ecuador. Corte Nacional de Justicia. "Sentencia". En Juicio No. Juicio No. 17510-2017-00471. 26 de octubre de 2020.	Ecuador. Corte Suprema de Justicia. *Resolución del 13 de septiembre de 1978*. Recurso No. 38-20. *Boletín Judicial*, No. 23.
Ecuador. Expediente 8. Registro Oficial No. 723, 12 de diciembre de 2002.	Ecuador. Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, No. 10, 3321. 24 de octubre de 2002.
Ecuador. Expediente 225, caso No. 225-2009. Registro Oficial No. 355, Suplemento, 29 de octubre de 2012.	Ecuador. <i>Código Orgánico Tributario</i> . Registro Oficial No. 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En Juicio No. 09504-2006-6832. 10 de febrero de 2011.	Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En Juicio No. 09501-2021-00027. 2 de febrero de 2022.
Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En Juicio No. 17504-2011-0014. 7 de marzo de 2022.	Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En Juicio No. 17510-2023-00130. 10 de julio de 2024.
Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En Juicio No. 17510-2020-00147. 27 de agosto de 2021.	Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En Juicio No. 17510-2019-00212. 24 de febrero de 2021.
Ecuador. Tribunal de lo Contencioso Tributario del Ecuador. "Sentencia". En juicio No. 09501-2016-00108. 12 de agosto de 2017.	

La Impugnación Administrativa en el Código Tributario

Diego Pino Roditti*



RESUMEN

El presente artículo realiza una aproximación al procedimiento de impugnación administrativa en el Código Tributario. Para el efecto, el análisis parte de las normas que se establecieron en el código de 1975, su evolución y el procedimiento actualmente en vigencia. Se estudia a los procedimientos de impugnación propiamente dichos, como son el reclamo administrativo y el recurso de reposición. Con respecto al primero, se verifican los importantes cambios que han ocurrido desde su creación, principalmente en materia de silencio administrativo. Con relación al segundo, se detallan sus características e importancia, su derogatoria, y se reflexiona sobre los efectos de su desaparición del sistema normativo ecuatoriano.

El recurso de revisión también forma parte del análisis. Se destaca que este procedimiento no es un recurso de alzada administrativa sino una facultad extraordinaria de la administración tributaria, que le permite, en casos excepcionales establecidos en la ley, revisar actos administrativos firmes o ejecutoriados. El recurso de revisión, a diferencia de una impugnación administrativa, no busca evitar que un acto administrativo surta efectos; al contrario, persigue que un acto administrativo, que ya ha adquirido firmeza, deje de tener efectos jurídicos. Desde este punto de vista, se analiza la evolución normativa del recurso de revisión, su estado actual y las propuestas de reformas que actualmente se tramitan.

Finalmente, en el artículo se efectúa una reflexión sobre la importancia constitucional de los procedimientos de impugnación administrativa, en el marco de los derechos del contribuyente, como son el derecho a la defensa, el derecho de petición y el derecho de impugnación.

* Doctor en jurisprudencia, magíster en Derecho Tributario, Socio del Área de Impuestos del Estudio Jurídico Bustamante Fabara, Quito.



INTRODUCCIÓN

Desde su creación, en el año 1975, el Código Tributario (en adelante, “CT”), reconoció el derecho de los contribuyentes para oponerse a los actos emanados de la administración tributaria, tanto a nivel administrativo, con un régimen de reclamaciones y recursos, como a nivel judicial, a través del proceso contencioso tributario.

El reclamo administrativo – que, en esencia, aunque con importantes modificaciones, se mantiene vigente hasta la actualidad – es un mecanismo de impugnación administrativa que tiene como finalidad que la propia autoridad que emitió el acto lo declare nulo o lo deje sin efecto de manera total o parcial. Mediante el reclamo se concreta el ejercicio de los derechos de **defensa, petición e impugnación**, derechos sustanciales que en menor o mayor medida han sido reconocidos y protegidos por las constituciones políticas, incluso en la de 2008, en vigor a la fecha.

La interposición de un reclamo administrativo permite al sujeto pasivo oponerse a un acto de determinación, permitiéndole ejercer el **derecho a la defensa** cuando se han emitido actos administrativos que afectan a sus intereses. Es además un medio para que los administrados ejerzan su **derecho constitucional de petición** toda vez los contribuyentes tienen el derecho para proponer una reclamación administrativa y esperar que sea resuelta de forma motivada en el plazo de 120 días otorgado por la ley.

Con respecto al **derecho constitucional de impugnación**, mediante el reclamo se concreta el derecho reconocido en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante, “La Constitución”), el cual advierte que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial, en concordancia con el artículo 10 del CT, el cual expone que los actos de gestión en materia tributaria son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo con la ley.

En la actualidad, el único mecanismo de impugnación administrativa reconocido en el CT es **el reclamo**. En efecto, una vez resuelta la reclamación administrativa, no existen recursos que permitan efectuar una impugnación posterior. En este aspecto se observa una importante variación con respecto al régimen creado en la versión original de 1975, en donde existía un régimen de recursos que incluía **al recurso de reposición**, de manera general, y **de apelación**, en materia aduanera. Adicionalmente, el **recurso de revisión**, si bien contaba con el germen de las características que le dan su naturaleza excepcional a este recurso, en el código de 1975 aún no estaba formado de la manera como claramente existe ahora. Hoy por hoy, ha quedado claro que el recurso de revisión, más que una impugnación administrativa, realmente es una potestad extraordinaria de la administración que procede en casos excepcionales en contra de actos firmes y ejecutoriados.



Palabras clave:

Impugnación	Reclamo	Recurso
Silencio Administrativo	Revisión	

II. EVOLUCIÓN DEL RECLAMO Y LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

2.1. El reclamo administrativo

En el artículo 110 y siguientes del Código Tributario de 1975 se reguló el procedimiento administrativo denominado reclamo. Este procedimiento permitía a los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un **acto determinativo de obligación tributaria**, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, presentar un reclamo, ante la autoridad de la que emanó el acto de determinación.

Es importante relieves como casi en su totalidad las normas que regulaban el reclamo administrativo en el CT de 1975 son las mismas que se encuentran actualmente en vigencia. Así el trámite y naturaleza se ha mantenido invariable en aspectos como los siguientes:

- El reclamo administrativo se presenta ante la autoridad de la que emanó el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.
- Si la reclamación fuere obscura o no reune los requisitos establecidos en la ley, la autoridad administrativa receptora dispondrá que se la aclare o complete en el plazo de diez días. De no hacerlo se tendrá por no presentado el reclamo.
- Una vez que la reclamación ha sido admitida a trámite, la autoridad tributaria tiene el deber de impulsar de oficio el procedimiento, sin perjuicio de atender oportunamente las peticiones de los interesados.
- El reclamante debe aportar la prueba que corresponda. Por su parte, la administración tributaria tiene que otorgar los plazos y las facilidades debidos.
- El plazo probatorio será fijado de acuerdo con la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días.

Sin embargo, existen algunas diferencias sustanciales, como las siguientes, que constan en el CT vigente a la fecha:

- El reclamo termina con una resolución que se debe emitir en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa.
- La falta de resolución en el plazo de 120 días produce como efecto la aceptación tácita del reclamo, y faculta al interesado para iniciar la correspondiente acción contencioso - tributaria de impugnación. Al contrario, en el código de 1975, el efecto del silencio administrativo era la negativa tácita, que ocurría una vez vencido el plazo de 90 días que se otorgaba para emitir una resolución.
- En la actualidad, y de manera general, no se exige agotar la vía administrativa como un requisito previo para acudir a la jurisdicción contencioso - tributaria.



Como se puede observar, el reclamo administrativo ha mantenido su esencia, según fue creado en 1975, pero se han implementado importantes diferencias en materia de silencio administrativo.

2.2. Los recursos administrativos

En el artículo 133 del Código Tributario de 1975 se establecía que las resoluciones administrativas emanadas de la Autoridad Tributaria eran susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:

- 1.- De reposición;
- 2.- De revisión;
- 3.- De apelación en el Régimen Tributario Aduanero; y,
- 4.- De apelación en el procedimiento de ejecución.

El **recurso de reposición** permitía a las personas que se estimaban afectadas por una resolución de la administración tributaria de única o última instancia, o por un acto de trámite que impedía su prosecución, acudir ante la misma autoridad de la que emanó el acto, dentro de quince días de su notificación, con la finalidad de recurrir en la vía administrativa sobre dicha resolución. La decisión de la autoridad se debía dictar en 30 días y podía invalidar, revocar, modificar, confirmar o sustituir el acto o resolución recurridos.

Este recurso tenía las siguientes características:

- Presuponía la existencia de un reclamo administrativo previo, pues se interponía en contra de la resolución emitida en dicho reclamo.
- Lo resolvía la misma Autoridad que emitió la resolución del reclamo administrativo.
- El afectado podía interponer el recurso o acudir directamente a la vía contencioso - tributaria.
- No era un requisito previo para agotar la vía administrativa. Cabe recordar que en esa época la vía administrativa, para efectos de la impugnación judicial, se entendía agotada con la interposición del reclamo, no con el recurso.
- Se fijaba un plazo expreso de respuesta en 30 días. La falta de resolución se entendía una denegación tácita.

El recurso de reposición fue derogado mediante la denominada Ley de reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999.

Por su parte, mediante el **Recurso de Revisión**, se otorgaba a la máxima autoridad de la administración tributaria la potestad de revisar **actos o resoluciones firmes o ejecutoriados de naturaleza tributaria**, por casos excepcionales expresamente tasados en la ley.

Desde que fue instituido, el recurso de revisión tuvo una naturaleza excepcional. En efecto, de acuerdo con el informe de la comisión que elaboró el CT de 1975, este recurso se justifica en la potestad de autocontrol de la legalidad que corresponde a la administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en los que se apoya, lo cual justifica que pueda anteponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos y precisamente teniendo como presupuesto un acto administrativo firme, es decir, contra los que no sea dable ningún otro recurso administrativo¹.

En palabras de Troya, el recurso de revisión no es una alzada administrativa ni tampoco un pedido de anulación o revocación, sino un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos [*firmes y ejecutoriados*] emitidos por sus subordinados². Dicho en otras palabras: a diferencia de los recursos propiamente dichos o auténticos, que buscan evitar que el acto administrativo produzca efectos, el recurso de revisión tiene como finalidad deshacer los efectos de un acto administrativo³.

En el código de 1975, el artículo 139 indicaba que las máximas autoridades de las administraciones tributarias “...*de oficio o a instancia de otras Instituciones Públicas, o de cualquier persona directamente afectada, podrán revisar los actos o resoluciones firmes o ejecutoriados de naturaleza tributaria...*”. De igual modo, se otorgaba un plazo de 90 días para resolverlo, sin que se explicara con exactitud la consecuencia de una falta de respuesta de la Administración.

En la actualidad, ha quedado claro que el recurso de revisión es una facultad de la Administración tributaria, más no un derecho de impugnación para el administrado. Para el efecto, en virtud de varias reformas al CT, no existe duda de que el recurso de revisión es una **potestad facultativa extraordinaria**, que le permite a la máxima autoridad de la administración tributaria, iniciar, de oficio o por **insinuación** debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los casos señalados en la ley (actualmente así lo recoge el artículo 143 del CT).

En este aspecto, no se puede dejar de lado el papel protagónico que ha tenido la jurisprudencia en orden a cimentar la naturaleza del recurso de revisión. Así, en varias sentencias se

¹ Katty Muñoz Vaca, El Recurso de Revisión (Quito: Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2007), 58. En el mismo sentido, la sentencia emitida en el proceso No. 48-2010 explica que, en materia tributaria, los autores del CT no previeron la institución del recurso de lesividad, típico del Derecho Administrativo “...*porque el recurso de revisión, que se lo presenta siempre ante la máxima autoridad administrativa, vino a sustituirlo, justamente para corregir, enmendar o eliminar los efectos de un acto firme o una resolución ejecutoriada.*”.

² José Vicente Troya, Manual de Derecho Tributario (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones; 2014), 296.

³ El recurso de revisión exige como condición para su procedencia que los actos administrativos estén firmes o ejecutoriados. Sobre este tema, la sentencia emitida dentro del proceso No. 62-2008, rechaza la procedencia del recurso de revisión porque se lo interpuso prematuramente, antes de que la resolución cuya revisión se solicitaba haya adquirido la condición de resolución ejecutoriada.



ha reconocido que el recurso de revisión no se trata en estricto sentido de un recurso que puedan utilizar quienes estimen se ha violado un derecho subjetivo y que el silencio administrativo no deriva en una aceptación o denegación de la insinuación del interesado.

Se debe recordar que el recurso de revisión permite verificar actos firmes o ejecutoriados, es decir, actos cuya estabilidad, certeza y ejecutividad es indiscutible, al extremo que la Administración tributaria podría ejecutarlos. En ese contexto, solamente una respuesta expresa emitida en el ejercicio de la facultad revisora permitiría alterar un acto administrativo que ha adquirido firmeza o es ejecutoriado. La seguridad jurídica inherente a los actos administrativos firmes o ejecutoriados se vería afectada si se aceptara que la sola falta de respuesta de la administración tributaria en un recurso de revisión derivaría en la aceptación tácita de los argumentos planteados en dicho recuso.

Finalmente, el **recurso de apelación en el régimen aduanero** permitía apelar dentro de diez días de notificada la resolución del administrador de aduana, interponiendo un recurso de apelación para ante la correspondiente autoridad de aduanas. Este recurso también fue eliminado mediante la Ley de Reforma a las Finanzas Públicas en 1999.

III. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA

3.1. Características del procedimiento de impugnación en la actualidad

Como se ha podido observar, el régimen de impugnación administrativa ha mantenido su esencia desde su creación en el CT de 1975, si bien han existido algunos cambios de relevancia [como es la eliminación de varios recursos], lo que ha llevado a la situación normativa actual.

En esta realidad, se identifican las siguientes características de relevancia:

- Existencia de **un solo procedimiento impugnatorio**, que es el **reclamo administrativo**, el cual procede en contra de actos determinativos de obligación tributaria: De manera general, se suele ampliar su alcance a otro tipo de actos administrativos, como son resoluciones que resuelven ciertas peticiones planteadas por los contribuyentes, siendo la mas común la devolución de pagos debidos.
- **Ausencia de recursos de alzada** en contra de la resolución con la que finalizó un reclamo administrativo. Según se indicó con anterioridad, tanto el recurso de reposición como el recurso de apelación en materia aduanera fueron eliminados en 1999. Por su parte, los denominados recursos de queja y apelación en el procedimiento de ejecución son extremadamente limitados.

Con respecto a la eliminación del **recurso de reposición**, debe recordarse que dicho recurso era opcional para el contribuyente, quien, a su discreción, podía impugnar directamente en vía judicial la resolución del reclamo o interponer un recurso de reposición. Desde este punto vista, considerando que la vía judicial puede ser larga u onerosa para el contribuyente, el recurso de reposición podría ser una opción para que, en ciertos casos que podrían deberse, por ejemplo, a errores graves o manifiestos de los funcionarios, la autoridad los pueda corregir en

un procedimiento expedito, que dure máximo 30 días, y se evite así judicializar temas que podrían haberse solucionado directamente ante la Administración. En este sentido, y con relación a la derogatoria del recurso de reposición, Mejía Salazar la considera:

“...jurídicamente errada, inexplicable, pues...este Recurso no era de aquellos que debían ser interpuestos para lograr el agotamiento de la vía administrativa y generar la consiguiente posibilidad de impugnación ante la instancia judicial... De esta forma, en materia tributaria el administrado dejó de poseer un medio ordinario para la impugnación de la actividad de la administración tributaria, siendo ésta una de las principales causas para que el recurso de revisión, al ser el único medio de impugnación existente, vaya tomando una aplicación por demás frecuente, lo cual ciertamente no es compatible con su naturaleza jurídica extraordinaria”⁴.

- Identificación clara de la **naturaleza del recurso de revisión** como una facultad potestativa extraordinaria de la máxima autoridad de la administración tributaria, que le permite revisar, en casos excepcionales, actos firmes o ejecutoriados. En consecuencia, no es un recurso de alzada ni ejercerlo es una potestad del contribuyente.
- El efecto del silencio administrativo es la **aceptación tácita** del **reclamo** planteado por el contribuyente.
- La proposición del reclamo es discrecional del contribuyente y no constituye un requisito para acceder a la vía contencioso-tributaria.

3.2. La impugnación administrativa en el marco de los derechos constitucionales

Se debe resaltar que la evolución normativa de los procedimientos administrativos, en general, y de impugnación, en particular, actualmente están enmarcados en el contexto de varios derechos que protegen a los contribuyentes frente a la administración pública, como son el derecho al debido proceso, **el derecho a la defensa, el derecho de petición y el derecho de impugnación**. Un adecuado conocimiento de estos derechos es una necesidad para que los contribuyentes puedan aplicar y exigir su cumplimiento.

A continuación, se analizan cada uno de estos casos.

3.2.1. El derecho a la defensa en el procedimiento de impugnación

El literal a) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución menciona que **nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento**. Por lo tanto, el contribuyente debe ser escuchado previamente a la emisión del acto administrativo con el cual finaliza el procedimiento, ya sea de determinación, resolución de un reclamo o recurso o un procedimiento de recaudación.

⁴ Alvaro Mejía Salazar, *Naturaleza Jurídica de los Recursos Administrativos en Materia Tributaria* (Quito, Tesis de Maestría; Universidad Andina Simón Bolívar; 2009), 89.



El derecho a la defensa en el procedimiento de impugnación no es una mera formalidad. Los argumentos del contribuyente deben ser analizados y evaluados en la resolución administrativa, al punto que, la falta de atención y análisis de los argumentos o pruebas propuestos por el reclamante podría derivar en la falta de motivación del acto administrativo y consecuentemente en su nulidad. No se puede negar el derecho del contribuyente para presentar pruebas, solicitar comparecencias, inspecciones y audiencias.

Además, la Constitución contempla el **derecho a contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa** (literal b) del numeral 7 del artículo 76), lo que en el reclamo administrativo se traduce, por ejemplo, en evitar plazos de prueba tan cortos que dificultarían la presentación o práctica de la prueba, o en negar sin fundamento válido solicitudes de prórroga. En resumen, la administración tributaria debe cuidar que los plazos de prueba no hagan imposible o excesivamente complejo la práctica a cargo del contribuyente.

El **derecho a ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones** (literal c) del numeral 7 del artículo 76) implica que el contribuyente tiene derecho a ser escuchado personalmente o por intermedio de su abogado defensor, mediante la presentación de escritos, que debe ser recibidos por la autoridad tributaria, la realización de comparecencias o audiencias ante la autoridad respectiva o sus funcionarios.

El literal d) del numeral 7 del artículo 76 dispone que **los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley y que las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento**. En este sentido, dentro de un reclamo administrativo el contribuyente tiene derecho a: acceder al expediente judicial; conocer el estado de tramitación del reclamo o recurso; solicitar copias del expediente; ser informado de sus derechos y deberes; obtener una respuesta en los plazos de Ley; conocer la identidad del servidor de la administración tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramita el procedimiento; no proporcionar los documentos ya presentados, y que se encuentren en poder de la administración tributaria, entre otros.

Finalmente, el **derecho a la motivación de las resoluciones de los poderes públicos** (literal l) del numeral 7 del artículo 76), es importante pues la motivación de las resoluciones de la administración tributaria permite al administrado tener un conocimiento pleno del acto administrativo, sus fundamentos de hecho y derecho y las razones lógicas, claras y coherentes que lo sustentan, lo que permitirá, de ser el caso, iniciar una impugnación administrativa o judicial en contra de aquel.

3.2.2. La impugnación administrativa como ejercicio del derecho de petición.

Es un deber sustancial de la administración expedir **resolución motivada** en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración. La falta de respuesta expresa de la autoridad tributaria, dentro del tiempo que otorga la ley, a los reclamos presentados por los administrados se entiende como silencio administrativo y en la actualidad su efecto es el de aceptación tácita.

En el CT de 1975 el silencio administrativo tenía el efecto de negación tácita. El artículo 102 mencionaba que la falta de resolución por la autoridad tributaria, en los plazos fijados en la ley, se consideraba como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo y facultaba al interesado para el ejercicio de una acción de impugnación en contra de aquel acto tácito que se entendía había negado la pretensión del administrado.

Sin embargo, mediante el artículo 21 del Decreto- Ley 05 (R0 No. 396 del 10 de marzo de 1994) se definió que la administración tributaria tendría el plazo de 120 hábiles para pronunciarse y que, si vencido dicho plazo no hubiere pronunciamiento expreso, se consideraría a la petición **aceptada tácitamente**.

Hasta la presente fecha, la aceptación tácita se ha mantenido como efecto del silencio administrativo en el CT. El efecto positivo del silencio administrativo sucede únicamente para los reclamos, es decir, no aplica para peticiones, consultas ni para el recurso de revisión, una vez cumplido el plazo de 120 días que tiene la autoridad para resolver el reclamo. Además, el inicio de un proceso judicial (acción de impugnación) es requisito para el reconocimiento del silencio administrativo. Cabe anotar que en el CT no se resuelven aspectos importantes como los efectos del silencio administrativo ante una petición que pueda ser imposible o manifiestamente ilegal.

3.2.3. El derecho de impugnación concretado en el procedimiento administrativo

Los procedimientos administrativos exteriorizan la voluntad de la administración tributaria, expresada en actos administrativos.

Los sujetos pasivos tienen el derecho de oponerse a los actos emanados de la administración tributaria pues dichos actos son impugnables - en vía administrativa, mediante la interposición de un reclamo, o ante la función judicial, mediante la presentación de una demanda contencioso tributaria - con sustento en el artículo 173 de la Constitución, que dice que *“los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”* y el artículo 10 del CT en donde se indica *“...los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.”*

En vía administrativa, el reclamo es el único procedimiento de impugnación que existe en el CT. En vía judicial, el proceso contencioso tributario es el medio para resolver las controversias de índole tributario que se produzcan entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos de tributos.

Mediante el reclamo, el derecho de impugnación del contribuyente se ve garantizado toda vez que se le otorga la posibilidad de someter a un nuevo análisis, ante la misma Autoridad tributaria, el asunto de índole tributaria que le afectaría.



CONCLUSIÓN

Con base en el análisis anteriormente efectuado, es posible llegar a las siguientes conclusiones:

- El CT desde sus orígenes y hasta la actualidad ha establecido un marco normativo que ha garantizado el derecho de los contribuyentes a la impugnación administrativa, mediante distintos procedimientos.
- En el reclamo administrativo un logro normativo importante fue el reconocimiento de la aceptación tácita como efecto del silencio administrativo. Sin embargo, esta solución no es perfecta, pues en el CT no se resuelven aspectos claves relacionados con el silencio positivo, como son, por ejemplo, los efectos de un reclamo con una pretensión imposible o manifiestamente ilegal. Adicionalmente, el mecanismo judicial para hacer valer la aceptación tácita presenta un inconveniente, toda vez que, en el CT continúa como una acción de impugnación, cuando, por su naturaleza, debería tratarse de una acción que se refiera a la ejecución de lo que ya ha sido tácitamente aceptado.
- El recurso de reposición es un procedimiento que puede facilitar a los contribuyentes la resolución en vía administrativa de aspectos que, en la actualidad, necesariamente tendrían que resolverse en un proceso judicial. El corto plazo para su resolución (30 días), el hecho de que no sea una condición para agotar la vía administrativa y el reconocimiento de la aceptación tácita como efecto del silencio administrativo, posicionan a este recurso como una alternativa viable para que se resuelvan en vía administrativa aspectos tales como, errores claros de la administración al resolver el reclamo o temas que tendrían solución con la sola presentación de pruebas documentales.

En tal virtud, restituir a la vida jurídica al recurso de reposición se presenta como una alternativa que permitiría disminuir la carga judicial en temas que podrían ser resueltos administrativamente.

- La naturaleza facultativa y extraordinaria del recurso de revisión, en la medida en que afecta a actos administrativos firmes o ejecutoriados, debe mantenerse en el CT. En la práctica a este recurso, principalmente por la ausencia de recursos de alzada, se le ha pretendido dar la calidad de medio impugnatorio, que no tiene, de

acuerdo con las características anotadas. Esto ha derivado en continuas discrepancias entre la administración tributaria y los contribuyentes. La primera, tratando de limitar al máximo la posibilidad de acceder al recurso, bajo el argumento de que es una potestad suya, y los segundos, pretendiendo que el recurso tuviera la calidad de un recurso de impugnación, olvidando que su objeto son actos firmes o ejecutoriados, es decir, actos administrativos que ya están surtiendo efectos.

Una posibilidad de solución podría ser restituir el recurso de reposición, según se indicó anteriormente. Por otro lado, se puede insistir, mediante reformas normativas, en el deber de la administración tributaria en orden a conocer y resolver los recursos de revisión insinuados por los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Mejía Salazar, Álvaro. 2009. Naturaleza Jurídica de los Recursos Administrativos en Materia Tributaria. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.	Muñoz Vaca, Katty. El Recurso de Revisión. 2007. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
Muñoz Vaca, Katty. 2022. Manual de Derecho Tributario Procesal. Quito: Ediciones Legales.	Pino Roditti, Diego y Sofía Gordillo Pérez. 2023. Manual de Derecho Tributario Formal. Quito: Ediciones Legales
Troya, José Vicente. Manual de Derecho Tributario. 2014. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.	Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
Código Tributario, Registro Oficial N° 958-S, 23 de diciembre de 1975.	Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005. (Última reforma: 28 de agosto de 2025).

Devolución Tributaria por Pagos Indebidos en Ecuador: Límites a la Exigencia de Afectación Patrimonial o Enriquecimiento Injustificado

Kleber Izquierdo Castro*



RESUMEN

Este artículo examina críticamente la evolución administrativa y jurisprudencial del derecho a la devolución de pagos indebidos en el sistema tributario ecuatoriano, a la luz del artículo 122 del Código Tributario y de los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica. A partir del estudio de casos relevantes y de la normativa vigente, se analiza la incorporación de requisitos no previstos en la ley, como la afectación patrimonial del contribuyente o demostrar el enriquecimiento injustificado del Estado. El trabajo argumenta que estas exigencias adicionales, aunque inspiradas en nociones de justicia material o eficiencia fiscal, resultan incompatibles con el marco legal y la doctrina constitucional. Se incluye además un análisis comparado con otros países de América Latina, una discusión doctrinaria, y una reflexión sobre el impacto práctico en sectores clave como el comercio exterior y los servicios. Finalmente, se proponen alternativas normativas y de política fiscal que permitan armonizar el principio de legalidad con la equidad tributaria sin debilitar los derechos del contribuyente.

* Abogado, magíster en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra, Socio del estudio Izquierdo & Castro abogados, Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

La devolución de tributos pagados indebidamente constituye una figura jurídica de relevancia sustancial dentro del derecho tributario, al estar directamente vinculada con principios fundamentales como la legalidad, la equidad, la tutela judicial efectiva y la buena administración pública. Este derecho, previsto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano a través del artículo 122 del Código Tributario, permite al sujeto pasivo solicitar la restitución de cantidades ingresadas al fisco sin causa legal, ya sea por inexistencia de la obligación tributaria o por haberse excedido en la medida de lo legalmente exigido.

En el plano teórico, el pago indebido responde a la lógica de que el Estado, como parte de una relación jurídico-tributaria, no puede retener valores que no le son debidos, sin infringir el principio de no confiscatoriedad y sin incurrir en enriquecimiento sin causa. Sin embargo, en la práctica administrativa y jurisprudencial ecuatoriana, se ha observado una evolución interpretativa que incorpora exigencias no previstas expresamente por la norma legal, tales como la necesidad de acreditar un perjuicio económico real, o de demostrar que el Estado ha incurrido en un enriquecimiento injustificado. Estas exigencias han sido justificadas, en ciertos casos, bajo principios como la suficiencia recaudatoria, la equidad, o incluso la protección del interés fiscal.

Esta tendencia jurisprudencial plantea una tensión conceptual significativa. Por un lado, se reconoce el carácter objetivo y normativo del derecho a la devolución —derivado directamente del principio de legalidad tributaria—. Por otro, se constata una inclinación de ciertos órganos jurisdiccionales a condicionar su ejercicio a elementos materiales o subjetivos que pueden vulnerar el diseño legal vigente. El debate adquiere especial relevancia cuando se pretende aplicar, de manera principal, criterios de justicia material propios del derecho civil (como el enriquecimiento sin causa), en un campo regido por la legalidad estricta y la reserva de ley.

A ello se suma la dificultad de delimitar con claridad cuándo existe un perjuicio económico directo en escenarios en los que el tributo supuestamente fue trasladado al consumidor final, como ocurre en el ámbito del IVA o en ciertos tributos aduaneros. La interpretación de que el contribuyente no tiene derecho a devolución si trasladó el impuesto, aun habiéndolo pagado sin obligación legal, introduce un elemento ajeno al diseño del artículo 122 del Código Tributario, y puede conducir a decisiones contrarias al principio de seguridad jurídica.

El presente artículo se propone analizar esta problemática desde una perspectiva jurídica crítica. Para ello, se abordará en primer lugar el marco normativo aplicable, a nivel legal y constitucional, con énfasis en el principio de legalidad tributaria. Posteriormente, se examinarán sentencias recientes de los tribunales contencioso-tributarios que han condicionado la devolución al análisis de afectación patrimonial o enriquecimiento del Estado, y se valorará su compatibilidad con el estándar de motivación reforzada exigido por la Corte Constitucional. A continuación, se desarrollará un análisis comparado con sistemas jurídicos de América Latina, seguido de una revisión doctrinaria sobre la restitución en el ámbito tributario. También se evaluarán las implicaciones prácticas de esta controversia en sectores económicos concretos y se examinarán escenarios donde el contribuyente podría obtener un doble beneficio, lo que justifica repensar mecanismos normativos correctivos sin restringir el derecho en sí. Finalmente, se ofrecerá un análisis crítico que resalta los límites constitucionales de las interpretaciones restrictivas y se formularán propuestas para armonizar el principio de legalidad con los objetivos de eficiencia y equidad fiscal.



Palabras clave:

Pagos Indevidos	Devolución Tributaria	Enriquecimiento Injustificado
Legalidad Tributaria	Afectación Patrimonial	

MARCO NORMATIVO

La regulación de la devolución de pagos indebidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se encuentra principalmente en el Código Tributario, aunque también se vincula con disposiciones constitucionales y principios generales del derecho público.

El artículo 122 del Código Tributario define el pago indebido como aquel efectuado “sin que exista obligación tributaria o fuera de la medida legal”, y habilita al sujeto pasivo a solicitar su devolución. Esta disposición establece un criterio objetivo y formal, centrado en la inexistencia del hecho generador o el exceso en el pago respecto a lo que legalmente correspondía.

En complemento, el artículo 30.1, numeral 13 del mismo cuerpo normativo consagra expresamente el derecho de los contribuyentes a “obtener las devoluciones de impuestos pagados indebidamente o en exceso que procedan conforme a la ley con los intereses de mora previstos en este Código, sin necesidad de que este último sea solicitado expresamente”. Este precepto reafirma que la restitución no requiere una valoración subjetiva de afectación o perjuicio.

Por su parte, el artículo 3 del Código Tributario establece el principio de legalidad tributaria, señalando que los tributos solo pueden crearse, modificarse o extinguirse por ley, lo cual implica que la obligación tributaria debe estar estrictamente delimitada por norma jurídica y que todo cobro fuera de ese marco carece de sustento legal.

En el plano constitucional, el artículo 76, numeral 3, de la Constitución de la República del Ecuador establece que “nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley”, principio que se extiende a las materias sancionatorias y tributarias. A su vez, el artículo 300 prevé que el régimen tributario se rige por los principios de legalidad, generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Asimismo, el artículo 424 de la Constitución dispone que la norma suprema prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento, y el artículo 425 fija la jerarquía normativa, ubicando al Código Tributario por debajo de la Constitución y por encima de normas reglamentarias o administrativas. Esto es relevante para evitar que criterios de oportunidad adoptados por la administración tributaria alteren el alcance del derecho a la devolución, tal como ha ocurrido en algunos pronunciamientos.

En conclusión, el marco normativo ecuatoriano establece de forma clara que el pago indebido debe ser devuelto al contribuyente cuando no exista obligación legal que lo sustente, sin que se requiera acreditar enriquecimiento injustificado del Estado ni perjuicio económico efectivo del sujeto pasivo. Cualquier interpretación que condicione este derecho vulnera el principio de legalidad y excede los márgenes de la potestad administrativa de interpretación tributaria.



ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

El tratamiento judicial de la devolución de pagos indebidos en el Ecuador ha evolucionado hacia interpretaciones que introducen consideraciones ajenas al texto literal del artículo 122 del Código Tributario. En lugar de limitarse a verificar si el pago se realizó sin que existiera una obligación tributaria, algunos tribunales han incorporado como criterios determinantes la existencia de un enriquecimiento injustificado por parte del Estado y la afectación patrimonial directa del contribuyente.

En el caso 01501-2024-00040, resuelto por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, se sostuvo que “la justificación de la devolución de ingresos indebidos a las arcas del Estado se encuentra en un restablecimiento patrimonial a favor del sujeto que sufrió el perjuicio”, y se cuestionó si realmente existía afectación cuando “los tributos reclamados han sido trasladados y cobrados al consumidor final”.

En términos similares, en la causa 01501-2024-00050, que trató sobre la importación de neumáticos, se sostuvo que “para dilucidar la existencia del pago indebido no basta con citar el Art. 122 del Código Tributario, sino que se debe razonar sobre lo que dice nuestro ordenamiento en forma conjunta”, afirmando que el derecho a la devolución debe atender a “una interpretación sistemática e histórica”, lo que implicaría considerar el impacto económico real y no solamente la legalidad formal del pago.

Una postura similar adoptó el Tribunal de lo Contencioso Tributario de Quito en la causa 09501-2024-00102. En su resolución, enfatizó que la devolución sólo procedería si el actor demostraba que “el Estado se ha enriquecido sin causa en perjuicio del contribuyente”, y que “la ausencia de perjuicio económico impide la restitución incluso si existiera una infracción al principio de legalidad”.

Estas decisiones reflejan una línea jurisprudencial que recurre a la ponderación entre principios constitucionales, en particular entre el principio de legalidad y la suficiencia recaudatoria. El artículo 300 de la Constitución reconoce ambos como rectores del régimen tributario, sin establecer jerarquía entre ellos. Sin embargo, de conformidad con el artículo 424, ninguna norma ni interpretación puede restringir el contenido esencial de los derechos, como es el derecho a la devolución de lo pagado sin sustento legal.

Al respecto, la Corte Constitucional del Ecuador ha reconocido que la ponderación es un método válido de interpretación constitucional cuando se enfrentan principios que pueden entrar en tensión, siempre que se respeten los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. En la sentencia 030-15-SIN-CC, por ejemplo, se señala que “la potestad tributaria no es ilimitada ni irrestricta”, y que debe ejercerse respetando “los principios constitucionales de la tributación, tanto formales como materiales”, para que se alcance “un ideal de justicia y legitimidad”.

Bajo este marco, resulta improcedente utilizar la eficiencia fiscal o la suficiencia recaudatoria como criterios para restringir un derecho previsto expresamente por la ley, como es la devolución de un pago indebido. La Corte ha precisado que en casos de conflicto, debe optarse por la interpretación que más favorezca la vigencia plena de los derechos reconocidos en la Constitución.

Un aspecto que merece atención específica dentro del tratamiento jurisprudencial de los procesos de devolución de pagos indebidos es el estándar de motivación exigible a los jueces cuando se decide limitar el ejercicio de este derecho. La Corte Constitucional del Ecuador ha desarrollado una doctrina sólida sobre la necesidad de una motivación reforzada cuando se restringe o limita el acceso a derechos, especialmente en materia tributaria, donde el equilibrio entre potestad estatal y garantías ciudadanas es delicado.

En la sentencia No. 050-18-SEP-CC, la Corte sostuvo que “toda decisión judicial que afecte derechos reconocidos en la Constitución debe contener una motivación suficiente, lógica y jurídicamente razonada”, y añadió que “cuando lo que está en juego es la restitución de derechos, el deber de motivación se intensifica”. Este razonamiento es plenamente aplicable a casos en que se niega la devolución de un tributo pagado sin causa legal, pues se trata de la tutela de un derecho económico con respaldo legal expreso.

En este sentido, las sentencias que niegan la devolución por no haberse demostrado la afectación patrimonial deberían cumplir con una justificación exhaustiva que fundamente por qué dicha exigencia no vulnera el principio de legalidad ni la jerarquía normativa constitucional. Sin embargo, muchas de las resoluciones analizadas se limitan a invocar la noción de enriquecimiento injustificado o trasladabilidad sin realizar un examen integral del ordenamiento jurídico ni del alcance del derecho reclamado.

Esta omisión no es menor. La Corte ha reiterado en múltiples ocasiones que la falta de motivación adecuada en decisiones judiciales que limitan derechos puede configurar una violación al debido proceso. En consecuencia, cuando un tribunal decide condicionar el derecho a la devolución de un pago indebido a requisitos no previstos en la ley, tiene el deber constitucional de demostrar que dicha interpretación es proporcional, idónea y necesaria para proteger otro derecho o principio de similar jerarquía.

En el caso que nos ocupa, la eficiencia recaudatoria o la protección del erario público no pueden ser esgrimidas de forma abstracta para limitar un derecho subjetivo previsto en norma expresa. A falta de una motivación reforzada que justifique tal restricción, la decisión judicial podría incurrir en inconstitucionalidad por omisión argumentativa.

Este análisis exige repensar el rol de los jueces en materia tributaria: no como reproductores automáticos de nociones de justicia material o conveniencia fiscal, sino como garantes de la aplicación estricta de la ley y de la supremacía constitucional. La motivación adecuada no solo legitima la decisión, sino que constituye un requisito esencial del Estado constitucional de derechos y justicia.



En complemento a lo anterior, la aplicación del principio de enriquecimiento injustificado como barrera para la devolución tributaria plantea una contradicción jurídica: se exige al contribuyente probar que no existe una contraprestación o beneficio estatal, desplazando así la carga de la prueba y desconociendo que la legalidad del cobro es condición sine qua non para la procedencia del tributo. Este razonamiento conlleva el riesgo de subordinar la restitución de lo indebidamente pagado a un juicio equitativo, cuando la ley lo vincula únicamente a la ausencia de causa jurídica.

DERECHO COMPARADO

En el ámbito comparado, diversos países latinoamericanos han desarrollado marcos normativos que regulan de forma explícita el derecho del contribuyente a la devolución de tributos pagados indebidamente, en general sin condicionar dicha restitución a la prueba de afectación patrimonial ni al enriquecimiento injustificado del Estado. No obstante, algunos ordenamientos sí han incorporado ciertas limitaciones o mecanismos de ajuste para evitar beneficios duplicados.

En Colombia, el artículo 850 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes tienen derecho a la devolución de los saldos a favor originados en pagos en exceso o indebidos. Sin embargo, la jurisprudencia ha reconocido que este derecho no es absoluto. En particular, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido que, cuando se demuestra que el impuesto fue trasladado al consumidor final, la devolución puede ser negada para evitar un enriquecimiento sin causa por parte del contribuyente. Este enfoque busca equilibrar el derecho a la devolución con principios como la equidad y la prohibición del enriquecimiento injustificado.

En Perú, el artículo 38 del Código Tributario es aún más claro: la devolución de tributos procede si “el pago se efectuó sin que existiera obligación tributaria”, y no se exige afectación económica ni análisis de equidad. Este enfoque reafirma el principio de legalidad y limita la discrecionalidad de la administración tributaria para denegar devoluciones fundadas en consideraciones de justicia material.

En Chile, el artículo 126 del Código Tributario establece que los contribuyentes pueden solicitar la devolución de tributos pagados indebidamente o en exceso. Si bien en la práctica el Servicio de Impuestos Internos ha emitido oficios que intentan condicionar la devolución a la no traslación del tributo, la jurisprudencia ha mantenido el criterio de que basta con acreditar el pago sin obligación legal. En caso de deducciones posteriores, la administración puede realizar ajustes en otras declaraciones tributarias, sin afectar el derecho a la devolución en sí.

Finalmente, en México, el Código Fiscal de la Federación regula en su artículo 22 el derecho a la devolución de cantidades pagadas indebidamente, bajo un procedimiento administrativo que tampoco exige demostrar perjuicio. No obstante, si se demuestra que el contribuyente dedujo el tributo o lo trasladó, el SAT puede ajustar los efectos fiscales sin denegar la devolución per se.

Este análisis muestra que en América Latina predomina una concepción formalista de la devolución tributaria basada en el principio de legalidad, aunque algunos sistemas han incorporado herramientas para evitar el doble beneficio sin condicionar el derecho. Ecuador, en este contexto, no es una excepción: la discusión reside menos en el texto legal y más en su aplicación práctica y en la necesidad de que exista una política fiscal coherente que combine respeto al derecho con equidad administrativa.

PERSPECTIVA DOCTRINARIA

Desde la perspectiva doctrinaria, la figura del pago indebido en materia tributaria debe ser analizada bajo el marco del principio de legalidad y no mediante criterios propios del derecho privado. Aunque el enriquecimiento sin causa constituye un principio general del derecho, su aplicación en el ámbito tributario debe ser estrictamente subordinada a la normativa vigente. La restitución de lo pagado sin causa legal encuentra su fundamento no en la equidad o el perjuicio económico concreto, sino en la falta de sustento normativo de la obligación satisfecha.

Autores como Xavier Cabannes han señalado que el derecho tributario se caracteriza por una legalidad reforzada, que impide la incorporación de requisitos que no estén previstos expresamente por la ley. En este sentido, condicionar la devolución de tributos al análisis del traslado del costo al consumidor o a la existencia de enriquecimiento injustificado del Estado puede constituir una vulneración del principio de reserva legal.

A nivel regional, doctrinarios como Héctor Villegas han afirmado que “la seguridad jurídica exige que el contribuyente pueda prever, conforme a la ley, cuándo nace y cuándo se extingue su obligación tributaria, así como sus derechos frente a la administración”. En esa lógica, si la ley no exige un análisis de daño patrimonial para la devolución de pagos indebidos, no puede ser exigido válidamente por la autoridad administrativa ni judicial.

Además, en el derecho comparado, tanto en Colombia como en Perú, las normas tributarias contemplan la devolución de lo pagado sin necesidad de que el contribuyente demuestre perjuicio económico. En Colombia, el artículo 850 del Estatuto Tributario permite solicitar la devolución de saldos a favor por pagos en exceso o indebidos. En Perú, el artículo 38 del Código Tributario reconoce expresamente el derecho a la devolución cuando el pago se ha efectuado sin obligación legal, sin condicionar dicha devolución a otras valoraciones.

En definitiva, la doctrina mayoritaria coincide en que la devolución de pagos indebidos en materia tributaria debe responder exclusivamente a la verificación de los presupuestos establecidos en la ley. Incorporar requisitos no previstos por el legislador constituye un exceso interpretativo que erosiona la seguridad jurídica y puede generar discriminación en el trato a los contribuyentes.



ANÁLISIS CRÍTICO: ¿DEBE EXISTIR UNA AFECTACIÓN PATRIMONIAL PARA QUE PROCEDA LA DEVOLUCIÓN?

La doctrina y jurisprudencia más garantista han defendido que el derecho a la devolución de tributos indebidamente pagados debe fundarse únicamente en la inexistencia de una obligación legal, sin exigir prueba de perjuicio económico. Sin embargo, resulta pertinente cuestionarse si esta solución, aunque jurídicamente coherente con el principio de legalidad, es siempre justa desde una perspectiva de equidad fiscal.

En determinados escenarios, la restitución sin condiciones podría generar un efecto materialmente inequitativo. Tal es el caso de contribuyentes que, habiendo efectuado un pago indebido, han trasladado dicho tributo al consumidor final o han utilizado el monto como gasto o costo deducible para fines del impuesto a la renta. De autorizarse la devolución en estos casos sin un mecanismo de ajuste, se produciría un doble beneficio: la recuperación del tributo y el mantenimiento del ahorro fiscal asociado. Esto, en términos económicos, podría implicar un enriquecimiento por parte del contribuyente a expensas del fisco.

No obstante, el ordenamiento jurídico ecuatoriano no prevé actualmente norma alguna que condicione expresamente la devolución a la existencia de una afectación patrimonial directa o al reintegro de beneficios fiscales derivados del pago indebido. Introducir tales condiciones mediante interpretación jurisprudencial, sin habilitación legal expresa, compromete la seguridad jurídica y vulnera el principio de legalidad.

La solución razonable frente a esta tensión no debería consistir en negar la devolución, sino en dotar al sistema tributario de mecanismos normativos y administrativos que impidan la obtención de ventajas indebidas. Esto podría lograrse, por ejemplo, estableciendo la obligación de reversar deducciones en el impuesto a la renta cuando se recupera el pago indebido, o permitiendo a la administración ajustar las declaraciones tributarias afectadas. Otra vía podría consistir en exigir que el contribuyente declare, bajo juramento, que no ha derivado ningún beneficio adicional como consecuencia del tributo cuya devolución reclama.

En definitiva, si bien es legítimo plantear preocupaciones sobre los efectos económicos de ciertas devoluciones, estas deben canalizarse a través de reformas legislativas o directrices administrativas, no mediante una reinterpretación restrictiva del derecho vigente. El equilibrio entre justicia fiscal y legalidad solo puede lograrse cuando ambos principios se articulan en normas claras, precisas y aplicables con plena garantía de derechos.

IMPACTO PRÁCTICO Y EFECTOS EN SECTORES ESPECÍFICOS

Más allá del debate jurídico sobre la procedencia de la devolución de pagos indebidos, la problemática adquiere un matiz especialmente sensible cuando se analiza desde una perspectiva práctica y sectorial. En Ecuador, los sectores que con mayor frecuencia enfrentan esta

situación son los importadores, las empresas de servicios y los contribuyentes que operan con regímenes especiales o en actividades altamente reguladas.

En el ámbito de las importaciones, la aplicación de aranceles mixtos o incorrectamente interpretados ha dado lugar a pagos que posteriormente se revelan como contrarios a los compromisos multilaterales del país. A pesar de la existencia de normas internacionales vinculantes —como la Lista de Concesiones de la OMC—, los tribunales han exigido que las empresas importadoras demuestren una afectación patrimonial directa para acceder a la devolución. Este requerimiento ha implicado un obstáculo significativo para operadores que, por razones comerciales, trasladan el tributo a los precios finales pero siguen siendo quienes lo pagan y registran contablemente.

En el sector de servicios profesionales o tecnológicos, es común que ciertos tributos —como retenciones en la fuente o contribuciones especiales— sean exigidos de forma anticipada, generando saldos a favor difíciles de recuperar. En estos casos, la administración tributaria ha adoptado en ocasiones una interpretación restrictiva, invocando supuestos de enriquecimiento injustificado incluso cuando no existe base legal para ello. Esta práctica desincentiva la formalidad y afecta directamente el flujo de caja de pequeñas y medianas empresas.

Asimismo, los contribuyentes que operan bajo convenios de estabilidad tributaria o con beneficios de incentivos fiscales han enfrentado dificultades para obtener devoluciones cuando la administración presume —sin pruebas suficientes— que el tributo pudo haberse compensado mediante otros mecanismos fiscales. Esta lógica parte de un enfoque preventivo de defensa del interés fiscal, pero termina vulnerando derechos subjetivos reconocidos expresamente en la ley.

En todos estos supuestos, el efecto práctico es el mismo: se genera incertidumbre jurídica, se incrementa la carga administrativa para el contribuyente, y se afecta la percepción de justicia del sistema. A largo plazo, esta situación no solo compromete el cumplimiento voluntario, sino que debilita la legitimidad del régimen tributario y su aceptación social.

Por tanto, es indispensable que la administración tributaria y los jueces consideren las implicaciones económicas reales de sus decisiones, sin desconocer la legalidad vigente. Un sistema que respeta el derecho a la devolución, pero al mismo tiempo actúa con mecanismos correctivos para prevenir abusos, permite armonizar los principios de seguridad jurídica, eficiencia fiscal y equidad.



CONCLUSIÓN

El análisis desarrollado en este artículo ha evidenciado que la devolución de pagos indebidos no solo es una garantía prevista en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, sino también una manifestación del principio de legalidad tributaria. Esta garantía opera en función de un criterio normativo claro: la inexistencia de una obligación tributaria válida. Bajo este enfoque, cualquier intento de condicionar su ejercicio a la existencia de un perjuicio económico o a la evaluación de un posible enriquecimiento injustificado constituye una transgresión del marco legal vigente y de los principios constitucionales que rigen la actuación administrativa.

No obstante, el artículo también ha demostrado que esta postura, si bien jurídicamente sólida, puede resultar materialmente cuestionable en ciertas circunstancias específicas. Cuando el contribuyente ha trasladado el tributo al consumidor final o lo ha deducido para efectos del impuesto a la renta, la restitución automática podría conducir a un doble beneficio. En estos casos, si bien la legalidad de la devolución no debe ser restringida, sí se justifica la necesidad de mecanismos normativos que permitan a la administración ajustar los efectos fiscales derivados del pago indebido.

En este contexto, el reto del sistema tributario no consiste en limitar el derecho a la devolución, sino en articularlo coherentemente con otros principios como la equidad y la eficiencia fiscal. Para ello, es indispensable que el legislador contemple medidas complementarias que impidan el aprovechamiento abusivo del sistema, sin menoscabar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Finalmente, se propone que la Corte Nacional de Justicia y la administración tributaria adopten una postura clara y uniforme respecto a la interpretación del artículo 122 del Código Tributario, reafirmando la centralidad del principio de legalidad y promoviendo una política de devoluciones que respete tanto el texto normativo como las exigencias de justicia tributaria. Este equilibrio es clave para fortalecer la confianza en el sistema fiscal y garantizar una tributación justa, legal y proporcional.

BIBLIOGRAFÍA

Becerra, José María. <i>Principios tributarios y su aplicación judicial</i> . Bogotá: Legis, 2018. https://www.legis.com.co . Consultado el 10 de mayo de 2025.	Cabannes, Xavier. <i>Derecho tributario general</i> . Madrid: Marcial Pons, 2015. https://www.marcialpons.es . Consultado el 12 de mayo de 2025.
Código Fiscal de la Federación. México. Artículo 22. https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf . Consultado el 16 de mayo de 2025.	Código Tributario de Chile. Artículo 126. https://www.bcn.cl/leychile/navegar?id-Norma=2894 . Consultado el 16 de mayo de 2025.

Código Tributario del Perú. Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, artículo 38. https://www.sunat.gob.pe . Consultado el 16 de mayo de 2025.	Consejo de Estado de Colombia, Sección Cuarta. <i>Sentencia No. 25249</i> . Bogotá, 17 de noviembre de 2022. https://www.och-group.co/norma/sentencia-25249-del-17-de-noviembre-de-2022-17-11-2022-del-consejo-de-estado/ . Consultado el 16 de mayo de 2025.
Corte Constitucional del Ecuador. <i>Sentencia No. 030-15-SIN-CC</i> . Quito, 22 de julio de 2015. https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencias/030-15-SIN-CC.pdf . Consultado el 16 de mayo de 2025.	Corte Constitucional del Ecuador. <i>Sentencia No. 050-18-SEP-CC</i> . Quito, 8 de agosto de 2018. https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencias/050-18-SEP-CC.pdf . Consultado el 16 de mayo de 2025.
Estatuto Tributario de Colombia. Decreto 624 de 1989, artículo 850. https://www.funcionpublica.gov.co . Consultado el 16 de mayo de 2025.	Ramírez, Alba. “La devolución de tributos en el derecho peruano: principios y límites.” <i>Revista Peruana de Derecho Tributario</i> 22 (2020): 101-123. https://revistatributaria.pe/art22 . Consultado el 11 de mayo de 2025.
Soto, Ricardo. “Análisis económico del derecho tributario: riesgos y perspectivas.” <i>Revista Latinoamericana de Derecho Fiscal</i> 15, no. 2 (2021): 65-89. https://derechofiscal.lat . Consultado el 12 de mayo de 2025.	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Cuenca. <i>Sentencia No. 01501-2024-00040</i> . Cuenca, 19 de marzo de 2025. https://www.funcionjudicial.gob.ec . Consultado el 16 de mayo de 2025.
Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Cuenca. <i>Sentencia No. 01501-2024-00050</i> . Cuenca, 7 de abril de 2025. https://www.funcionjudicial.gob.ec . Consultado el 16 de mayo de 2025.	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito. <i>Sentencia No. 09501-2024-00102</i> . Quito, 10 de abril de 2025. https://www.funcionjudicial.gob.ec . Consultado el 16 de mayo de 2025.
Villegas, Héctor B. <i>Curso de finanzas, derecho financiero y tributario</i> . Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2014.	



DERECHO CONTENCIOSO TRIBUTARIO



EJE TEMÁTICO



DERECHO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

La Oportunidad de Accionar en la Jurisdicción Contenciosa Tributaria: Normativa, Doctrina y Jurisprudencia

Tania Jaramillo Luzuriaga*



RESUMEN

Estimados lectores, apasionados del Derecho, y especialmente del Derecho Tributario. Parece que todo está en el Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP) y basta con aplicarlo y no hay problema, pues su contenido y utilización de su normativa debe ser igual en la academia por parte del profesor y sus alumnos, por el proponente de una demanda y su contraparte, y también por parte del juzgador.

Sin embargo, en la práctica no sucede aquello, y el presente estudio de causas devela las interpretaciones de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario (en adelante Tribunal Distrital) al declarar la prescripción de las acciones de impugnación, directas y especiales previstas en los artículos 320, 321 y 322 del COGEP, que presentan los contribuyentes en el ejercicio de su derecho de petición, llegando a ejecutoriarse algunas decisiones, otras son ratificadas o son anuladas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (en adelante Sala Especializada), y en algunos casos se cuenta con pronunciamiento de la Corte Constitucional.

Posiblemente algunos conocen del contenido de las casuísticas, por ser parte procesal o tener acceso a las mismas, sin embargo, otros no, y por ello se debe compartir y difundir, encontrando la razón de efectuar este trabajo académico, en torno al plazo para impugnar vía judicial, y a partir de aquello emitir reflexiones y conclusiones.

* Doctora en jurisprudencia, magíster en Derecho, mención Derecho Económico, Conjueza temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

Según Davis Echandía, la palabra acción tiene en derecho un significado múltiple y es utilizada en todas sus ramas y su gran variedad de significados hace difícil una adecuada comprensión desde el punto de vista rigurosamente procesal. (Davis 1997, 173)

En la esfera tributaria, el profesor Luis Toscano enseña que, la acción como derecho subjetivo para acudir ante las autoridades jurisdiccionales, es aplicable en el ámbito civil o de lo contencioso tributario, que se concreta con en la formalidad procesal de la demanda. (Toscano 2006, 263)

Este derecho se encuentra conectado al derecho consagrado en el artículo 173 de la Constitución de la República (en adelante CRE), el cual garantiza y reconoce la impugnación de actos administrativos, en las vías administrativa y judicial, ante las autoridades y jueces competentes, y para la materia que nos compete, en el artículo 10 del Código Tributario (en adelante CT).

También se encuentra relacionado con el derecho a la tutela efectiva consagrado en el artículo 76 de la CRE, a ser observado por los juzgadores conforme a las pautas contenidas en la sentencia nro. 889-20-JP/21 de la Corte Constitucional, y recogidas en la sentencia nro. 724-17-EP/23, párrafo 20:

i) el derecho al acceso a la administración de justicia; ii) el derecho a un debido proceso judicial; y iii) el derecho a la ejecutoriedad de la decisión. La nominación de derechos, y no solamente momentos o elementos, cabe porque cada uno de ellos tiene titular, contenido propio, sujeto obligado y pueden ser exigibles; además denota la importancia que tiene cada uno de sus componentes para el sistema de administración de justicia y para las personas que requieren tutela efectiva de sus derechos.



Palabras clave:

Prescripción	Impugnación	Acciones
Plazo	Tutela Efectiva	



EL DERECHO DE ACCIONAR EN MATERIA CONTENCIOSA - TRIBUTARIA

Para nadie es desconocido que, en los artículos 320, 321 y 322 del COGEP, se encasillan las acciones contenciosas en: impugnación, directas y especiales, respectivamente, que pueden presentar los contribuyentes ante los Tribunales Distritales, con competencia en razón del domicilio del actor, por mandato expreso del artículo 299 *ibídem*.

Desde su vigencia, el artículo 306.5 delimita el plazo de los contribuyentes para activar las acciones de impugnación y directas: “[...] *será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción*”.

Sin embargo, dicho contenido fue sustituido por el artículo 48 de la Ley s/n publicada en el S. R. O. nro. 517 de 26 de junio de 2019: “[...] *el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo*”.

Y, en su numeral 6 se delimita el plazo de accionar las de pago indebido o en exceso y devoluciones de lo debidamente pagado: “[...] *se propondrán en el plazo de tres años contados desde que produjo el pago o desde la determinación, según el caso*”.

El efecto de la inobservancia de esos plazos acarrea consecuencias fatales para quien propone la demanda (Oyarte 2016, 360), *prescribiendo* de su derecho de accionar conforme señala el artículo 307 del COGEP, pues debe ejercitarse en los tiempos señalados en la Ley, tal y como establece su artículo 73.

Como enseña el maestro Rodrigo Patiño: “[...] *Está sujeta a los plazos expresamente establecidos en la Ley; y, es una institución de derecho público que surge ipso jure, una vez cumplido el plazo*” (Patiño 2004, 65).

ANÁLISIS DE CASOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS

Partiendo de aquello, se muestran algunos casos del Tribunal Distrital que declara la prescripción de las acciones de impugnación, directa y especial por estimar que fue deducida fuera del término previsto en la Ley, y que han merecido pronunciamiento de la Sala Especializada, y en otros, de la Corte Constitucional.

CASUÍSTICAS EN LAS ACCIONES DE IMPUGNACIÓN

En las demandas de impugnación de las contenidas en el artículo 320 del COGEP -excluyendo sus numerales 4 y 8 a ser abordadas de forma independiente-, el Tribunal Distrital aplica el sentido literal del artículo 306.5 del COGEP que estuvo vigente hasta su reforma, contando el plazo de sesenta días desde el día de su notificación.

Aquello se perfeccionó en el primer auto interlocutorio que declara prescrito el derecho del accionante a demandar, o en audiencia preliminar al resolver la excepción previa de prescripción que acusa el demandado; o de oficio en la fase de validez procesal en la referida audiencia, ante lo cual, el actor presenta recurso de casación, y la Sala Especializada casa esa decisión, y en otros la confirma; y muestra de aquello son los siguientes casos:

Juicio nro. 17510-2018-00317. El Tribunal Distrital acepta la excepción previa, y declara prescrita la acción mediante sentencia de 19 de noviembre de 2018. El actor deduce recurso de casación, y la Sala Especializada casa esa decisión, el 3 de diciembre de 2020, conforme al siguiente argumento:

una interpretación sistémica de la contabilización de términos en el ámbito administrativo y judicial, considerando el ordenamiento normativo interno, determina por una parte, que la única interpretación admisible es que cada uno de los 60 días del término para demandar, son iguales (en el mismo sentido que lo hace el art. 33 del Código Civil); así como, que se los debe considerar en su sentido natural, esto es, del día que inicia a las 00h00 y concluye a las 24h00, sin perjuicio de las limitaciones fijadas en las normas, por el inicio y finalización de la jornada laboral. Es por esto que aun cuando la norma (art. 306 del COGEP), haga referencia a la contabilización del término desde que se notifica el acto que se impugna, se debe observar que los días término fijados deben ser completos, todos y cada uno de ellos.

Juicio nro. 09501-2019-0131. El Tribunal Distrital en el primer auto interlocutorio en mayoría, inadmite la demanda por estar prescrita, el 21 de mayo de 2019. El accionante interpone recurso de casación, y la Sala Especializada en mayoría decide no casarla, el 31 de enero de 2020.

Deduca acción extraordinaria de protección, aceptada por la Corte Constitucional mediante sentencia nro. 386-20-EP/24 de 21 de marzo de 2024, planteándose el siguiente problema jurídico: *¿Vulneró, la sentencia impugnada, el derecho al debido proceso en la garantía del cumplimiento de las normas y los derechos de las partes, porque habría interpretado de un modo aislado la disposición que establecía el término para la presentación de una demanda contenciosa tributaria de impugnación?*

Estima que, la interpretación de la Sala Especializada no permite al actor contar con el término completo de sesenta días para ejercer su derecho de accionar, y que se ha dado una interpretación aislada del artículo 306.5 del COGEP, al no considerar los artículos 33 del Código Civil y 77 del COGEP, y precisa: *“Si se hubiera tomado en cuenta estas disposiciones, se habría concluido que el primer día del término venció el día siguiente a la notificación del acto administrativo impugnado”.*

Destaca que, esa norma contiene un error de técnica legislativa que fue corregido con la reforma del 26 de junio de 2019, buscando armonizarla con el resto de numerales de la misma norma y con los artículos 33 del Código Civil y 86 del Código Tributario.

Y que, su interpretación aislada ocasionó la vulneración de regla de trámite vinculada a la oportunidad para la presentación de la demanda, lo cual afecta el principio del debido proceso, en la medida que, el rechazo del recurso de casación conlleva la ratificación de validez del auto que inadmite la demanda por inoportuna del Tribunal Distrital e impidió ser tramitada, llegando a concluir que: *“[...] la sentencia impugnada vulneró el derecho al debido proceso en la garantía del cumplimiento de las normas y los derechos de las partes”.*

Juicio nro. 17510-2018-00311. El Tribunal Distrital en mayoría resuelve aceptar la excepción previa de prescripción de la acción, mediante sentencia de 15 de noviembre de 2018. El actor propone recurso de casación, y la Sala Especializada en mayoría decide no casarla, el 11 de febrero de 2020.



El actor interpone acción extraordinaria de protección, y la Corte Constitucional resuelve aceptarla mediante sentencia nro. 526-20-EP/24 de 18 de abril de 2024, analizando el mismo problema jurídico identificado en el caso anterior, considera que la Sala Especializada violenta el derecho al debido proceso en la garantía del cumplimiento de las normas y derechos de las partes, y emite una regla jurisprudencial:

36. Siguiendo esta línea, con base en el razonamiento de la sentencia 386-20-EP/24 y del análisis desarrollado en este caso, es posible extraer como regla que i) si en procesos contenciosos tributarios, la autoridad jurisdiccional con base en una interpretación aislada del artículo 306.5 del COGEP, rechaza la demanda por inoportuna en cualquier etapa del proceso, al contabilizar el término de 60 días desde el día de la notificación del acto administrativo tributario impugnado, en lugar, de contabilizar el término desde el día siguiente a la notificación; ii) entonces, se viola la garantía del cumplimiento de normas y derechos de las partes por la vulneración de la regla de trámite vinculada a la oportunidad para la presentación de la demanda; y, iii) corresponde retrotraer el proceso hasta antes de la decisión que se pronunció sobre la extemporaneidad de la demanda.

Juicio nro. 11804-2017-00126. El Tribunal Distrital, resuelve mediante sentencia desechar la demanda por considerar que “caducó” el derecho de accionar, el 20 de abril de 2018.

El actor presenta recurso de casación, y la Sala Especializada en mayoría resuelve no casarla, el 28 de enero de 2020.

Interpone acción extraordinaria de protección, aceptada por la Corte Constitucional mediante sentencia nro. 448-20-EP/24 de 16 de mayo de 2024, por considerar que se ajusta no solo a casos similares (sentencias nros. 360-20-EP/21 y 526-20-EP/24), sino a la regla jurisprudencial emitida en esta última.

Sobre este tipo de impugnaciones, conviene destacar que, en Colombia sucedió algo similar en torno a la contabilización de los plazos para accionar en materia contenciosa tributaria, no obstante, el Consejo de Estado resuelve en sentencia del 3 de marzo de 2000:

El incluir el día de la notificación del acto administrativo como el primer día para realizar el cómputo de términos implica una violación flagrante al derecho de defensa, pues reduce el plazo legal, al que tiene derecho el contribuyente para ejercer legítimamente la defensa de sus intereses, impugnando la decisión de la Administración, haciendo que vea al “Estado al que pertenece como un verdugo que desconoce la realidad de los hechos [y no] como el ente que con respeto de sus asociados y con miras al cumplimiento de sus fines esenciales, le exige el cumplimiento de ciertos deberes, obligaciones y cargas.

CASUÍSTICA EN LA ACCIÓN DE IMPUGNACIÓN POR SILENCIO ADMINISTRATIVO

Ahora bien, en impugnaciones contra actos por silencio administrativo de reclamos o peticiones; conviene destacar que, el tratadista Gustavo Penagos concibe al silencio administrativo “[...] como la misma expresión lo dice, es la abstención de la administración de pronunciarse ante las peticiones de los administrados”. (Penagos 1995, 205).

El profesor Jorge Zavala destaca: “[...] surge el problema cuando la solicitud o petición del particular otorgada o concedida por silencio positivo trae como consecuencia el otorgamiento de derechos o facultades contrarias al Ordenamiento jurídico” (Zavala 2011, 620), precisa tres posturas jurisprudenciales:

i) opera de forma independiente de que lo pedido sea o no conforme a la Derecho; ii) no se puede obtener por silencio administrativo con efectos positivos, lo que tampoco se puede conseguir por acto expreso, por atentar contra la legalidad y el interés público; y, iii) causal de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, admite el principio de irrevocabilidad de la autorización ganada por silencio administrativo, no cubre ese supuesto. (Zavala 2011, 621)

Esta última, acogida por la Sala Especializada en el recurso nro. 38-2007, atendiendo a varias sentencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo, y en el mismo sentido, se pronuncia en el recurso nro. 316-2011.

Esta acción al ser de impugnación dispone de sesenta días contados a partir del día siguiente al que se notifica el acto o se produjo el hecho o acto en que se funde de la acción, por mandato expreso 306.5 ibídem; por tanto, resulta fácil contabilizar ese plazo cuando existe notificación del acto del cual pretende declaración por silencio administrativo con sus efectos; sin embargo, de no contar con aquello, el conteo debe darse desde que se produjo el hecho o se funde la acción, por expreso mandato de esa norma.

Juicio nro. 17510-2021-00016. El Tribunal Distrital mediante auto interlocutorio de 2 de febrero de 2021, declara prescrita la acción de impugnación por silencio administrativo, bajo el siguiente argumento:

*De la revisión material de la presenta causa, a fin de establecer el cumplimiento de los requisitos legales de la demanda se establece: 3.1) Conforme afirma a actora en su demanda y obra en autos, se aprecia que la RESOL-DMT-JAT-2020-002032 de 30 de septiembre de 2020, emitida por el directo metropolitano tributario del Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, ahora impugnada, fue notificada al actor el día 1 de octubre de 2020. - **3.2)** Por otra parte se observa que, la demanda fue presentada el 15 de enero 2021, esto es fuera del plazo de prescripción previsto en el artículo 306 del COGEP, en concordancia con el artículo 307 ibídem (normativa aplicable en el procedimiento contencioso tributario según el artículo 302 del COGEP), puesto que desde la fecha individualizada en la razón de notificación y así lo afirma la actora, hasta la fecha de prestación de la demanda, obra en exceso el plazo de 60 días previsto para el efecto..*

Decisión judicial que se encuentra ejecutoriada, al no haberse interpuesto recurso de casación.



CASUÍSTICAS EN LAS ACCIONES POR EXCEPCIONES A LOS PROCESOS COACTIVOS.

En las demandas de excepciones contra procedimientos de ejecución coactiva; el artículo 316 del COGEP delimita diez excepciones que pueden proponer los contribuyentes, y también determina para la excepción de su numeral 10 que, el plazo para accionarla es de sesenta días acorde al artículo 306.5 ibídem, al encontrarse clasificada como “acción de impugnación” en el artículo 320.8 ibídem.

Y, para el resto de excepciones -de la 1 a la 9- clasificadas como “acciones especiales” en su artículo 322.1, no se encuentra normado el plazo de impugnación en el mentado Código, sin embargo, el artículo 214 del CT determina el término de veinte días, cuya norma resulta aplicable al no encontrarse derogada, y por remisión al amparo de artículo 306.7 en armonía con la disposición final primera del COGEP.

Sin embargo, la problemática radica cuando confluye la excepción 10 con las demás del artículo 316 del COGEP, a efectos de establecer no solo el procedimiento sino también el plazo para accionar, cuya verificación es obligatoria para el juzgador, y en este último aspecto nos detendremos.

Juicio nro. 01501-2017-00083. El 10 de mayo de 2018, el Tribunal Distrital rechaza la demanda de excepción de la contenida en el numeral 10 del artículo del COGEP al estimar ser extemporánea por haber sido presentada ante el funcionario ejecutor fuera del plazo de veinte días previsto en el artículo 214 del CT:

El administrado ante la notificación con el auto de pago con el que pretende recaudar los tributos la administración, conforme al Código Orgánico General de Procesos, entre sus opciones y en ejercicio de su facultad impugnatoria, puede presentar excepciones al procedimiento coactivo mediante las acciones de impugnación o especiales (Art. 320 No. 8 y 322 No. 1 del COGEP) ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario de su domicilio; o, puede hacerlo ante el funcionario administrativo ejecutor. Sobre esta segunda alternativa, el Art. 214 vigente del Código Tributario señala textualmente: [...]. Para resolver este asunto controvertido, se realiza el siguiente análisis: El hoy demandante por su propio arbitrio escogió presentar las excepciones ante el funcionario ejecutor en el trámite administrativo conforme al Código invocado, por lo tanto el ejecutor no podía aplicar una norma de carácter jurisdiccional como pretende el accionante, mientras que, de conformidad con el Art. 214 antes citado, tenía el administrado el plazo de veinte días desde la notificación con el auto de pago para presentar las excepciones y no lo hizo, precepto legal que se encuentra vigente y dentro de nuestro ordenamiento jurídico ya que no se encuentra derogado.

El actor presenta recurso de casación, y la Sala Especializada declara la nulidad de dicha decisión, el 27 de septiembre de 2021, bajo el siguiente argumento:

En cuanto al fundamento del recurrente de que ha existido una falta de aplicación de la Disposición Transitoria Segunda del Código Orgánico General de Procesos; se concluye en base a lo expuesto en líneas precedentes, que no existe controversia entre qué norma debe aplicarse, dado que el COGEP ha regulado específicamente sobre las excepciones a la coactiva sustentadas en el numeral

10 del art. 316 ibídem; en tanto que el resto de excepciones, dependerá de la decisión que tome el contribuyente al ejercer su derecho de impugnar: si lo presenta en sede administrativa o jurisdiccional (si se trata de las excepciones de la 1 a la 9, tendrá 20 días, si es la excepción 10, tendrá 60 días).

CASUÍSTICAS EN LAS ACCIONES DIRECTAS.

En las acciones directas de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado prevista en el artículo 321 del COGEP, se ha generado controversia en torno a determinar el plazo de accionar, pues el artículo 306.5 señala el término de sesenta días para las “acciones de impugnación y directas”, y el artículo 306.6 otorga el plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según proceda.

Juicio nro. 09501-2020-00214. El 9 de noviembre de 2020, el Tribunal Distrital declara inoportuna la acción directa de pago indebido, al haber presentado fuera del plazo de sesenta días previsto en el artículo 306.5 del COGEP, señalando:

considerando el principio dispositivo que le asiste al actor, expresamente señaló en su acto de proposición y lo ratificó en su escrito que aclaró y completó que, formula acción directa de pago indebido prevista en el artículo 321 del COGEP (...); por lo que, para determinar si la demanda ha sido presentada de manera oportuna, se verifica que, contabilizando desde el siguiente día de la fecha de notificación de dicho acto administrativo (18 de julio de 2017) a la fecha de presentación de la demanda (19 de agosto de 2020), o desde que se produjo el hecho o acto en que se funda la acción, esto es, la liquidación nro. 34340970 (30 de septiembre de 2016) a la fecha de presentación de la demanda (19 de agosto de 2020), en ambos casos han transcurrido más de los sesenta días previstos en el numeral 5 del artículo 306 del COGEP.

Juicio nro. 17510-2020-00118. El Tribunal Distrital en mayoría declara la extemporaneidad de la acción mediante sentencia de 9 de febrero de 2021, indicando:

De dicha normativa se coligue que, el término para judicializar una demanda de acción directa de pago indebido ante el juzgador en materia tributaria, es de sesenta (60) días, contabilizados, desde el día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario, se produjo el hecho o acto en que se funda la acción, lo cual concuerda con lo manifestado por el profesor Luis Toscano Soria, al señalar que: “Acerca de la oportunidad se observará lo siguiente: 1.- En las acciones contencioso-tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días contados desde que se notificó el acto administrativo o se produjo el hecho o acto en que se funda la acción.

El accionante deduce recurso de casación, y la Sala Especializada casa esa decisión, el 31 de agosto de 2023, bajo el siguiente argumento:

El artículo 306.5 del COGEP contiene el término de 60 días para presentar las acciones de impugnación o directas; si bien la norma incluye a las acciones directas, en plural, sin particularizar ninguna en específico, sin embargo, es



preciso señalar que en el COGEP, la única acción directa que se regula es la prevista en el artículo 321, inciso primero, es decir por pago indebido, pago en exceso o por lo debidamente pagado, cuando se cumplen las condiciones previstas en dicha norma; a esta acción se aplica el plazo de tres años del artículo 306.6 del propio COGEP. 6.9. Lo señalado precedentemente, conduce a afirmar que el término de 60 días únicamente aplica a las acciones de impugnación, en los casos aplicables del artículo 320, entre los que están las resoluciones que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado, conforme el número 7 del citado artículo. 6.10. En el presente caso, como expresamente reconoce el Tribunal juzgador en la sentencia de mayoría, el actor planteó una ACCION DIRECTA DE PAGO INDEBIDO, con sustento en los artículos 321 y 306.6 del COGEP, por lo que aplica el plazo de tres años.

CONCLUSIÓN

El derecho de accionar las acciones de impugnación, directas y especiales previstas en los artículos 320, 321 y 322 del COGEP por parte de los contribuyentes, se encuentra conectado con el derecho de impugnación y el principio de tutela efectiva, reconocidos y garantizados en la CRE, debiendo ser presentadas de forma oportuna dentro del plazo establecido en la Ley, de lo contrario corresponde al juzgador declarar su extemporaneidad.

Las diversas interpretaciones a la normativa relativa a la oportunidad de las acciones por parte los Tribunales Distritales, ha generado en algunos casos, pronunciamiento de la Sala Especializada cuando conocen los recursos de casación, y en otros, de la Corte Constitucional, cuando una parte procesal no se encuentra conforme con esa decisión judicial, conforme se expone en las casuísticas.

La declaratoria de extemporaneidad de demandas atendiendo de los sesenta días contados desde el día de la notificación del acto previsto en el artículo 306.5 del COGEP, por parte de los Tribunales Distritales y de la Sala Especializada, constituye una interpretación aislada de dicha norma, al no considerar los artículos 33 del Código Civil y 77 del COGEP, y también afecta el principio del debido proceso en la garantía de cumplimiento de normas y derechos de las partes, conforme lo señala la Corte Constitucional, debiendo contarse desde el día siguiente de la notificación del acto atendiendo a la regla jurisprudencial contenida en la sentencia nro. 526-20-EP/24, cuya observancia aplica a casos análogos.

Opera la prescripción de la acción cuando una demanda es presentada fuera del plazo legal más no la caducidad declarada en un caso, pues dichas figuras jurídicas no son iguales, cada una tiene características propias, y para el ámbito tributario se encuentra regulada en el COGEP, en su artículo 307, y como excepción previa en su artículo 153.6.

La oportunidad de las demandas de impugnación por silencio administrativo conlleva varios escenarios para contabilizar el plazo de sesenta días establecido en el artículo 306.5 del COGEP: i) día siguiente a la notificación del acto, de existir; ii) a partir del hecho o acto que se funde la acción, conforme ha sido aplicado por el Tribunal Distrital.

En las demandas de excepciones contra procesos coactivos persiste la problemática en torno a la oportunidad de accionar, cuando confluye la excepción del numeral 10 del artículo 316 del COGEP con el resto de excepciones -1 a 9-, teniendo en cuenta que, constan como acciones distintas -impugnación y especiales-, lo cual puede ser solucionado: i) precedente jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia cuando existan al menos tres casos análogos; ii) reforma al COGEP que delimite con claridad la oportunidad de su accionar.

BIBLIOGRAFÍA

Devis, Hernando. 1997. Teoría General del Proceso. Buenos Aires: Editorial Universidad.	Oyarte, Rafael. 2016. Debido Proceso. Ecuador: Corporación de Estudio y Publicaciones.
Patiño, Rodrigo. 2004. Sistema Tributario Ecuatoriano. Ecuador: Universidad Católica de Loja.	Penagos, Gustavo. 1995. Bogotá: Ediciones Doctrina.
Toscano, Luis. 2006. Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria. Ecuador: Pudeleco Editores.	Zavala, Egas. 2011. Lecciones de Derecho Administrativo. Ecuador: Edilex.
Normativa	
Constitución de la República del Ecuador. 2008. Ecuador: Asamblea Constituyente.	Código Orgánico General de Procesos. 2015. Ecuador: Asamblea Nacional.
Código Tributario. 2005. Ecuador: Congreso Nacional.	

Diálogos Contemporáneos entre el Código Tributario y el Código Orgánico General de Procesos

Katty Muñoz Vaca*



RESUMEN

El presente artículo analiza la interacción entre el Código Tributario (en adelante “CT”) y el Código Orgánico General de Procesos (en adelante “COGEP”), en el contexto del proceso contencioso tributario. Históricamente, el CT contenía sus propias normas procesales; no obstante, con la vigencia del COGEP, que establece un procedimiento judicial oral, uniforme y general para materias no penales, se ha generado una convivencia normativa que no siempre ha sido armónica. Esta norma adjetiva asumió la regulación procesal de las controversias tributarias en sede judicial, pero el CT mantiene disposiciones que no han sido formalmente derogadas, generando tensiones normativas en la práctica procesal y ambigüedad en ciertos aspectos que se analizarán más adelante.

Así, se expone cómo esta convivencia obligatoria ha generado duplicidad normativa y aunque el COGEP ha derogado expresamente varias disposiciones del CT, otras continúan vigentes formalmente. Además, se detallan aspectos clave del procedimiento actual bajo el COGEP, como los requisitos de la demanda, contestación, tramitación, etc., evidenciando la prevalencia de la normativa procesal general sobre el CT.

En suma, se propone una reforma que elimine disposiciones obsoletas y fortalezca el diálogo normativo efectivo entre el COGEP y el CT, destacándose la necesidad de una depuración normativa de estos cuerpos legales, para evitar contradicciones y asegurar la coherencia jurídica.

* Doctora en jurisprudencia, magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Conjueza Nacional (e) de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el tratamiento de las controversias tributarias se encuentra regulado por el CT en sede administrativa. Empero, en la resolución de dichas controversias, en sede judicial, resulta indispensable considerar las disposiciones del COGEP, norma de aplicación que regula el desarrollo de los procesos judiciales en el país.

El diálogo entre el CT y el COGEP en el Ecuador se ha ido configurando progresivamente, especialmente a partir de la entrada en vigencia del último en el 2016. Hasta entonces, el proceso contencioso tributario se desarrollaba con base en el procedimiento previsto en el propio CT de 1975, que incluía normas procesales específicas para su tramitación. No obstante, con la promulgación del COGEP como norma procesal general, se estableció un marco uniforme para los procedimientos judiciales no penales, incluidas materias especiales como la tributaria. Al respecto, se debe resaltar que solo las materias contencioso tributaria y contencioso administrativa tienen un capítulo específico en el COGEP que regula sus procedimientos, lo que destaca a esta justicia como especializada.

En este sentido, la coexistencia normativa del CT y el COGEP no ha implicado una sustitución, sino una interacción complementaria: el CT conserva su rol como legislación especial, mientras que el COGEP actúa como cuerpo procesal especial y posterior en cuanto al contencioso tributario.

Ambos cuerpos legales no operan de manera aislada, sino que mantienen un diálogo normativo que permite una articulación funcional entre lo sustantivo y lo procesal. Este diálogo se evidencia particularmente cuando el COGEP establece las normas que rigen al proceso contencioso tributario en sede judicial. Así, se configura un sistema normativo interdependiente, donde el régimen jurídico tributario encuentra en el COGEP un soporte procesal en la tramitación de los conflictos tributarios.

El objetivo principal del artículo es resaltar el diálogo existente entre dos cuerpos legales ecuatorianos: el CT y el COGEP. Para ello, se realizará un análisis directo de los textos legales, centrado en sus disposiciones, estructura y articulación interna, con el fin de identificar puntos de convergencia, divergencia y complementariedad, en el que no se hará uso de bibliografía ni jurisprudencia, ya que la metodología adoptada responde a un enfoque comparativo de carácter estrictamente normativo. Al prescindir de interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales, se busca ofrecer una lectura objetiva que permita evidenciar cómo estas dos normas interactúan en el marco del ordenamiento jurídico ecuatoriano, con el propósito de proponer una reforma normativa acorde a la realidad procesal actual.



Palabras clave:

Contencioso Tributario	Derecho Procesal Tributario	

¿CÓMO DIALOGA EL CT, CONCEBIDO BAJO UNA LÓGICA PROCEDIMENTAL PROPIA DEL SIGLO XX, CON UN ORDEN PROCESAL CONTEMPORÁNEO COMO ES EL INSTAURADO POR EL COGEP?

Como punto de partida, es necesario considerar la primera disposición final del COGEP que establece que, en todo lo no previsto en dicha norma, se observarán obligatoriamente las disposiciones vigentes de cuerpos legales como el CT. Dicha disposición refleja una prevalencia del COGEP como ley posterior y de aplicación general en materia procesal tributaria.

El impacto del COGEP en el proceso contencioso tributario se refleja directamente en el Libro III del CT, el cual fue parcialmente reformado desde la entrada en vigencia del COGEP, especialmente en cuanto al trámite de las acciones, generando un diálogo normativo que dista de ser pacífico y uniforme, por las diversas problemáticas interpretativas y de aplicación. En particular, pueden identificarse tres aspectos:

1. **Derogación de normas sobre la jurisdicción contencioso tributaria:** Se eliminaron disposiciones relativas a los órganos y naturaleza de la jurisdicción contencioso tributaria constantes en los artículos 218 y 219 del CT, pese a que el COGEP no regula expresamente tales aspectos. Esta omisión legislativa dejó un vacío normativo injustificado, pues dichas materias bien pudieron permanecer en el CT o ser trasladadas al COGEP.
2. **Superposición normativa entre artículos del CT y del COGEP:** A pesar de que los artículos 220, 221 y 222 del CT continúan formalmente vigentes, en la práctica han sido sustituidos por los artículos 320, 321 y 322 del COGEP. Esto genera una situación de ambigüedad normativa: aunque los preceptos del CT pueden ser invocados, su aplicación ha sido desplazada por las disposiciones del COGEP, ya que se acoge la norma general procesal preferentemente por sobre la norma especial, lo que evidencia una superposición que produce tensiones interpretativas, que afectan la certeza jurídica en torno a las acciones contencioso tributarias, por lo que se considera que deberían derogarse los artículos 220, 221 y 222 del CT.
3. **Discrepancias sustantivas en las acciones directas y especiales:** Mientras el artículo 321 del COGEP contempla únicamente tres tipos de acciones directas (por pago indebido, pago en exceso y pagos debidamente realizados), de su lado, el artículo 221 del CT establece cinco. De igual modo, el COGEP regula doce acciones especiales, frente a las seis que contempla el CT bajo la denominación de “otros asuntos de su competencia”. Estas diferencias evidencian una coexistencia conflictiva en el diálogo entre dos cuerpos legales con enfoques distintos sobre la misma materia.

Si bien podría pensarse que el artículo 222-A del CT, que dispone que las acciones contencioso tributarias se sustanciarán conforme al COGEP, resuelve esta tensión, lo cierto es que dicha disposición solo se refiere a la sustanciación del proceso y no a la tipología de acciones, por lo que la tensión sigue latente. Así, persiste la disyuntiva práctica para el actor en un



proceso contencioso tributario, quien debe decidir entre acudir a las disposiciones del COGEP o del CT, al momento de formular una demanda respecto del tipo de acción a deducir.

En consecuencia, si se ha otorgado prevalencia a las disposiciones del COGEP en cuanto a la definición de las acciones contenciosas, este hecho refuerza la idea sugerida de que el legislador adopte una reforma que suprima expresamente los artículos 220, 221 y 222 del CT, por haber sido desplazados por una ley posterior y de aplicación especial en el ámbito procesal.

Desde esta perspectiva, habría sido más coherente y funcional una derogatoria integral del Libro III del CT, en lugar de mantenerlo parcialmente vigente y desarticulado. Esta situación genera disfuncionalidades en la aplicación de la normativa tributaria sustantiva y compromete la seguridad jurídica del sistema contencioso tributario.

¿CÓMO DIALOGAN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL COGEP EN LA SUSTANCIACIÓN DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO?

En el análisis de la legislación vigente, se observa que el artículo 223 del CT continúa formalmente vigente tras la incorporación del artículo 222A. No obstante, dicho artículo, que establece el ámbito de aplicación del CT en lo relativo al trámite de acciones, excepciones y recursos, ha quedado tácitamente derogado con la entrada en vigor del COGEP. Este último ha asumido de manera expresa la regulación de dichos aspectos dentro del proceso contencioso tributario. Cabe destacar que el artículo 223 del CT hace referencia a la supletoriedad de los derogados Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, lo cual evidencia su obsolescencia normativa. En virtud de ello, se considera pertinente proponer su derogación expresa, toda vez que el artículo 302 del COGEP ya determina la sujeción de las controversias tributarias al conocimiento del juez pluripersonal especializado y la aplicación prevalente de sus disposiciones.

Por su parte, el CT conserva vigente una definición de los sujetos procesales: actor, demandado y tercero. Sin embargo, este paralelismo resulta en gran medida redundante, dado que dichos sujetos están claramente contemplados en el régimen procesal común. De hecho, los artículos 303 y 304 del COGEP, que regulan de forma especial el proceso contencioso tributario, brindan una delimitación más específica sobre la legitimación activa y pasiva, lo cual refuerza la suficiencia del marco procesal general en este punto.

El COGEP derogó en su integridad el Capítulo II del Título II del Libro III del CT. Tal capítulo comprendía disposiciones relativas a la oportunidad, demanda, contestación, prueba y sentencia, ya que actualmente el tratamiento normativo de estos aspectos procesales se encuentra radicado únicamente en el COGEP, por lo que el diálogo está solventado en puntos de articulación normativa relativos a la sustanciación del proceso contencioso tributario, en la forma en que se analizará a continuación.

DE LA COMPETENCIA

Con la entrada en vigor del COGEP, se derogó la normativa del CT relativa a la jurisdicción. Esta derogatoria dio paso a una reconfiguración normativa, en la que el COGEP asumió la regulación en los procesos donde el Estado figura como demandado, específicamente a través de las administraciones tributarias. En este marco, el artículo 299 del COGEP establece que la competencia se radica en el órgano jurisdiccional del domicilio del actor, sin hacer mención expresa a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.

En cuanto a la competencia territorial, aquella está determinada por el domicilio del actor, siendo que resulta pertinente precisar qué debe entenderse por tal. El artículo 318 del COGEP define el domicilio procesal para estos efectos, aunque el CT también contiene disposiciones al respecto, particularmente en sus artículos 59 y siguientes. Esta coexistencia normativa genera una tensión interpretativa entre ambos cuerpos legales, que se resuelve apelando al principio de especialidad y posterioridad, en virtud del cual debe prevalecer el COGEP. No obstante, cabe señalar que ambos textos mantienen una línea de concordancia en cuanto al contenido sustantivo de sus disposiciones.

DE LA OPORTUNIDAD

La oportunidad para la presentación de la demanda en materia contencioso tributaria se encuentra regulada en los numerales 5 y 6 del artículo 306 del COGEP. El numeral 5 establece que las acciones de impugnación y las denominadas “acciones directas” deben interponerse en el plazo de sesenta días contados a partir del día siguiente a la notificación del acto administrativo tributario, en tanto que el numeral 6 regula las acciones relativas al pago indebido, pago en exceso o solicitudes de devolución de lo indebidamente pagado, que justamente son las “acciones directas”, estableciendo un plazo de tres años contados desde la fecha del pago o de la determinación correspondiente, con lo que se genera una contradicción dentro del propio COGEP del término para interponer acciones directas: 60 días o 3 años. Esta ambigüedad interna en la norma adjetiva, genera una problemática procesal que no se evidenciaba en el artículo 229 Código Tributario, en virtud de lo que se considera necesaria una reforma legislativa al COGEP, que defina el término de interposición de las acciones directas y lo que ellas comprenden.

Adentrándose en el parangón de estas dos normas, el numeral 7 del artículo 305 del COGEP prevé que, en las demás acciones cuya competencia corresponde al juzgador tributario, el plazo para su interposición deberá determinarse en función de la naturaleza de la pretensión. Un caso paradigmático de esta remisión normativa se encuentra en las excepciones planteadas en el marco del procedimiento coactivo, para cuyo cómputo procesal resulta necesario acudir al CT. En efecto, el artículo 214 del CT establece que dichas excepciones deben ser formuladas dentro del término de veinte días contados a partir del día hábil siguiente a la notificación del auto de pago. Este supuesto evidencia la vigencia del diálogo normativo entre el CT y el COGEP,



el cual opera de forma complementaria en aquellos aspectos que, si bien no se encuentran íntegramente regulados por el COGEP, conservan relevancia dentro del proceso tributario.

En relación con la admisión de la demanda, en lo que se refiere al contencioso tributario, el artículo 307 del COGEP impone al juzgador el deber de verificar, como condición previa a su calificación, que la misma haya sido presentada dentro del término legal correspondiente. En caso de no haberse presentado oportunamente, el juez podrá disponer su inadmisión de manera inmediata por prescripción.

DE LA DEMANDA CONTENCIOSO TRIBUTARIA

El contenido de la demanda en el proceso contencioso tributario se encuentra regulado íntegramente por el COGEP, específicamente en el artículo 142, disposición aplicable a todas las materias no penales. No obstante, esta regulación general se complementa con normas especiales, como el artículo 308 del COGEP, que establece la obligatoriedad de adjuntar a la demanda, copia del acto administrativo impugnado.

En cuanto a las causales de inadmisión, el artículo 147 del COGEP contempla como motivos válidos la incompetencia del juez y la indebida acumulación de pretensiones, lo que no estuvo previsto en el CT y que actualmente tiene una disposición especial en el artículo 323 del COGEP. A estas causales generales debe añadirse, en el ámbito tributario, la presentación extemporánea de la demanda, situación que acarrea su inadmisión, por haberse extinguido el derecho de acción debido a la prescripción.

Por otra parte, en lo que respecta al denominado “afianzamiento” que debe ser solicitado en la demanda, el COGEP ha introducido una regulación distinta al CT. Conforme al artículo 324, cuando se trate de acciones de impugnación que versen sobre obligaciones de dar, el sujeto pasivo podrá solicitar la suspensión del acto administrativo impugnado, lo cual estará condicionado a la prestación de una caución equivalente al 10% del valor de la obligación. A diferencia del régimen anterior previsto en el CT, que disponía el archivo de la demanda en caso de no rendirse la caución, el COGEP establece que el proceso continuará su tramitación judicial, aunque sin suspender la ejecución del acto impugnado en sede administrativa.

De lo expuesto, se concluye que existe una norma clara y precisa para la proposición de la demanda tributaria, sin que se presenten ambigüedades ni contradicciones, por lo que se continuará con el análisis en los siguientes aspectos que corresponden al diálogo respecto del proceso contencioso tributario.

DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La contestación a la demanda contencioso tributaria se encuentra regulada de manera específica en el artículo 309 del COGEP. No obstante, dicha disposición se remite a las normas

generales contenidas en el propio COGEP. La única particularidad que introduce esta norma en materia tributaria es la obligación de la autoridad demandada de acompañar a su contestación, copias certificadas del acto administrativo impugnado, así como el expediente original que dio lugar a dicho acto.

En cuanto al plazo para contestar la demanda, este se encuentra previsto en el artículo 291 del COGEP, el cual establece un término de treinta días, tanto para el procedimiento ordinario como para el sumario en acciones contencioso tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 333 del mencionado cuerpo legal.

El contenido de la contestación debe observar, en lo pertinente, los requisitos establecidos en el artículo 142 del COGEP. Asimismo, el demandado podrá proponer las excepciones previas contempladas en el artículo 153 del mismo código, las cuales no estaban previstas en el CT y cuya inclusión responde a la necesidad de introducir mecanismos procesales destinados al saneamiento o extinción anticipada del proceso, incluso en materia contencioso tributaria. Este tema ha ido evolucionando en materia tributaria porque antes de que la misma sea transigible, no cabía oponer las excepciones previas de transacción y existencia de convenio de mediación.

DE LA PRUEBA

En el ámbito probatorio, se evidencia un diálogo normativo especialmente relevante entre el COGEP y el CT, dado que este último carece de disposiciones específicas sobre la prueba dentro del proceso contencioso tributario. Por consiguiente, resulta imperativa la remisión a las normas generales y especiales del COGEP, que sí contemplan un régimen aplicable a esta materia. En efecto, el COGEP establece que en las acciones contencioso tributarias son admisibles todos los medios de prueba, con excepción de la declaración por parte de los servidores públicos.

De este marco se deriva que al proceso contencioso tributario le resultan plenamente aplicables las disposiciones procesales relativas a la finalidad, oportunidad, admisibilidad, pertinencia y carga de la prueba, así como aquellas relativas a los diversos medios probatorios previstos en el COGEP para las materias no penales.

Particular relevancia adquiere el artículo 311 del COGEP, que establece una regla especial en materia de carga probatoria para el proceso contencioso tributario. Conforme a dicha norma, en las acciones de impugnación, corresponde a la administración tributaria la carga de probar los hechos o actos del contribuyente en los que haya fundamentado la existencia de la obligación tributaria y su cuantía. En otras palabras, cuando la administración ha ejercido su facultad determinadora, se configura una distribución equilibrada de la carga probatoria entre las partes.



Otra norma sobre carga de la prueba es la establecida en el artículo 169 del COGEP para la administración tributaria que debe cumplir con la remisión de copias certificadas de los documentos que el administrado entregue en copias simples como prueba a su favor, para que el juez tributario pueda valorar la prueba documental en su conjunto.

DE LAS AUDIENCIAS

En materia de audiencias, se evidencia un diálogo renovado entre el CT y el COGEP, particularmente relevante a partir de la implementación de la oralidad en el proceso contencioso tributario. Esta transformación procesal se manifiesta en la realización de dos audiencias dentro del procedimiento ordinario y de una audiencia única en el procedimiento sumario, conforme a lo dispuesto en los artículos 294, 297 y 333 del COGEP. Este cambio marca un punto de inflexión en la dinámica procesal, que históricamente se desarrollaba bajo un esquema predominantemente escrito.

Un aspecto especialmente significativo del diálogo normativo entre el CT y el COGEP en este contexto se presenta durante la fase de conciliación dentro de la audiencia. Aunque el COGEP prevé la apertura de esta etapa procesal, es el CT el que proporciona un marco normativo específico respecto a la transacción intraprocesal. Así, los artículos 56.1, 56.2, 56.3, 56.4, 56.12 y siguientes del CT establecen con claridad qué materias pueden ser objeto de transacción, quienes ostentan la facultad de transigir, los efectos del acuerdo frente a terceros y las formalidades que deben observarse.

Dado que el COGEP no regula estos aspectos con el mismo nivel de especificidad, se configura un escenario de prevalencia normativa del CT en esta materia, que en la práctica judicial ha quedado simplemente como un enunciado, en tanto que si bien se apertura la etapa procesal correspondiente a la conciliación en sede judicial, por la escasa voluntad transaccional de las partes y porque la cultura administrativa y judicial no la favorece, no existe experiencias positivas cuantificables respecto a transacciones intraprocesales exitosas en el ámbito tributario.

DE LA SENTENCIA

El COGEP vislumbra disposiciones específicas sobre la estructura y contenido de la sentencia en el proceso contencioso tributario. En particular, establece que la resolución judicial debe pronunciarse sobre los puntos litigiosos, así como sobre aquellos que, en relación con los anteriores, requieran control de legalidad. Esta facultad extraordinaria atribuida al juzgador tributario plantea cuestiones relevantes para el análisis jurídico, pues le permite suplir omisiones de las partes sobre aspectos de derecho o apartarse de la interpretación que estas formulen sobre los hechos. Tal habilitación normativa conduce a reflexionar sobre los límites del control de legalidad, su posible incidencia en la congruencia del fallo y el alcance del rol judicial en la definición de la controversia tributaria, lo que puede ser profundizado en otro artículo.

DE LAS EXCEPCIONES A LA COACTIVA

Uno de los puntos de fricción normativa más significativos entre el CT y el COGEP se manifiesta en la regulación de las excepciones al procedimiento coactivo. Pese a los esfuerzos de armonización normativa, subsisten disposiciones vigentes en ambos cuerpos legales que generan una evidente tensión interpretativa y de aplicación.

En primer lugar, se evidencia una disonancia en cuanto a la determinación del órgano competente para conocer la demanda de excepciones. Mientras el artículo 214 del CT establece que dicha demanda debe presentarse ante el funcionario ejecutor en sede administrativa, el artículo 315 del COGEP dispone que la calificación de la demanda de excepciones a la coactiva la efectuará el juzgador tributario en sede judicial. Esta dualidad normativa ha dado lugar a interpretaciones disímiles; no obstante, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha zanjado esta controversia al reconocer la prevalencia del COGEP sobre el CT en lo relativo a la competencia judicial en este ámbito.

Asimismo, persiste una superposición normativa en lo referente al catálogo de excepciones oponibles. Tanto el artículo 212 del CT como el artículo 316 del COGEP enumeran las excepciones al procedimiento coactivo, con contenidos esencialmente similares pero con diferencias en su orden y redacción. Esta coexistencia normativa suscita legítimas dudas en torno a la necesidad de mantener dos disposiciones paralelas sobre una misma institución jurídica.

La tramitación procesal de las excepciones a la coactiva introduce otro elemento de complejidad. El artículo 315 del COGEP dispone que el procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en que se propongan tales excepciones. En este sentido, la jurisprudencia ecuatoriana -conforme al precedente obligatorio publicado en el R.O. No. 650 de 6 de agosto de 2009- ha establecido que únicamente aquellas excepciones que versan sobre aspectos sustantivos (numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del CT) configuran procesos de conocimiento.

Esta distinción jurisprudencial plantea interrogantes sobre su aplicabilidad al artículo 316 del COGEP, que agrupa a las excepciones del uno al nueve como acciones especiales tramitadas por procedimiento sumario (artículo 322 del COGEP), en franca contradicción con la lógica del precedente. En la forma en que el precedente rige actualmente, las excepciones 1, 2 y 5 del artículo 316 deberían ser tramitadas bajo procedimiento ordinario, lo que se opone al COGEP que dispone que se tramiten en el procedimiento sumario, como actualmente se sustancia, por lo que la Alta Corte deberá pronunciarse actualizando el precedente jurisprudencial analizado.

Una problemática adicional surge del tratamiento procesal de la décima excepción prevista en el artículo 316 del COGEP, configurada como una acción de impugnación, pues si un contribuyente presenta conjuntamente esta excepción con cualquiera de las otras nueve, se plantea la cuestión de si esto constituye una indebida acumulación de pretensiones, conforme al artículo 145 del COGEP, o si, por el contrario, podría considerarse como procedente la tramitación



conjunta, bajo el procedimiento ordinario. Esta disyuntiva genera un área gris que requiere de desarrollo doctrinal y jurisprudencial adicional; no obstante, el problema de fondo se resolvería con una reforma al COGEP puntualizando esta circunstancia.

En cuanto al plazo para la interposición de la demanda de excepciones a la coactiva, se observa también una aparente colisión normativa. Mientras que las excepciones primera a novena deben presentarse en el término de veinte días, la décima excepción -en tanto acción de impugnación- se sujeta a un plazo de sesenta días. En caso de interposición conjunta, una interpretación podría ser, en favor del acceso efectivo a la justicia, que debe primar el término más amplio, lo que de todas formas genera inseguridad jurídica y debe ser reformado para remediar esta interpretación del juzgador tributario que, por otro lado, podría optar por la interpretación más restrictiva.

En conclusión, el régimen jurídico de las excepciones a la coactiva pone en evidencia las persistentes tensiones entre el CT y el COGEP, tanto en el plano sustantivo como en el procedimental. Estas contradicciones normativas requieren una interpretación sistemática, orientada a garantizar la coherencia del ordenamiento jurídico, la seguridad jurídica de los contribuyentes y la eficacia del proceso contencioso tributario. Es imperativa una labor de depuración legislativa y un pronunciamiento uniforme del órgano jurisdiccional superior para resolver los puntos de fricción identificados.

CONCLUSIÓN

El diálogo normativo entre el CT y el COGEP evidencia una transición inconclusa del régimen procesal tributario en Ecuador. A medio siglo de la vigencia del CT y tras casi una década del COGEP, la articulación entre ambos cuerpos normativos no ha sido plenamente armonizada. Aunque el COGEP se erige como norma procesal general para materias no penales y ha transformado el modelo procesal ecuatoriano, subsisten disposiciones del Libro III del CT que, pese a su desuso en la práctica forense, no han sido derogadas expresamente. Esta superposición normativa debilita la coherencia del sistema y expone a los operadores jurídicos a dilemas interpretativos que afectan la seguridad jurídica.

La aplicación práctica ha consolidado la supremacía del COGEP, pero esta prevalencia requiere respaldo legal mediante reformas. La práctica judicial ha resuelto en parte la tensión normativa aplicando prioritariamente el COGEP. No obstante, la vigencia formal de normas procesales del CT genera incertidumbre. Es imperiosa una reforma legislativa que depure el CT, especialmente en el procedimiento contencioso tributario, para consolidar un marco jurídico unívoco y funcional.

El proceso contencioso tributario se ha beneficiado de avances importantes bajo el COGEP, aunque persisten contradicciones en algunos temas que ameritan revisión legislativa y doctrinal. Instituciones como la oralidad han sido incorporadas exitosamente al contencioso tributario, marcando un avance significativo. Sin embargo, persisten contradicciones que reflejan una convivencia normativa más que un diálogo sistemático. Estas inconsistencias deben abordarse desde la legislación, pero también mediante una construcción doctrinal y jurisprudencial que reconozca la especificidad tributaria en el nuevo paradigma procesal.

El diálogo normativo entre el CT y el COGEP refleja las tensiones propias de un sistema jurídico que sigue caminando hacia un verdadero Estado constitucional de derechos y justicia. En este marco, resulta imperativo que las normas procesales y sustantivas no solo sean coherentes entre sí, sino también funcionales al ejercicio pleno de los derechos de los contribuyentes. La fragmentación normativa, las superposiciones y las ambigüedades analizadas en este artículo afectan la seguridad jurídica y vulneran el principio de legalidad. Por ello, urge una reforma que armonice de manera integral ambos cuerpos normativos, promoviendo una justicia tributaria compatible con los principios de acceso efectivo a la justicia, debido proceso y tutela judicial efectiva. Solo así será posible consolidar un proceso contencioso tributario que responda verdaderamente a los postulados del Estado constitucional de derechos y justicia.

BIBLIOGRAFÍA

Corporación de Estudios y Publicaciones. Código Orgánico General de Procesos. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a abril de 2025.	Corporación de Estudios y Publicaciones. Código Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a octubre de 2012.
Corporación de Estudios y Publicaciones. Código Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a abril de 2025.	

Medio Siglo de Transformaciones en el Principio Solve Et Repete

María Cristina **Terán Orbea***



RESUMEN

Este artículo examina el principio *solve et repete* en el Ecuador enfocándose en la elaboración del Código Tributario y cómo este significó un cambio en la visión de dicho privilegio. El Código Tributario de 1975 lo concibió como un impedimento en el acceso a la justicia y contrario al principio de igualdad entre los contribuyentes, alejándose de las fuentes que lo inspiraron. Alejamiento que respondió a la realidad del Ecuador de la época y a la situación de la administración tributaria en su momento. Asimismo, se revisan las distintas reformas legales hasta llegar a la actualidad, en la cual el artículo 324 del COGEP establece la caución del 10% de la obligación tributaria como la única forma de suspender los efectos de los actos administrativos impugnados que la determinaron. Se analizan sentencias emitidas por la Corte Constitucional que determinan la constitucionalidad de la norma, en razón del principio constitucional de eficacia administrativa.

* Doctora en jurisprudencia, magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, Quito.



INTRODUCCIÓN

El objetivo de este artículo es exponer al lector una visión histórica del llamado principio *solve et repete* en Ecuador, destacar la trascendencia que tuvo el Código Tributario de 1975 con su supresión.

Se hará referencia a las reformas legales que de forma velada han revivido este privilegio en favor del fisco, bajo la figura de la caución, dejando en claro que para ciertos autores la caución no constituye en estricto sentido un “pague y después repita” sino que comparte su justificación con la presunción de legalidad de los actos administrativos y que finalmente pesa sobre el contribuyente.

El tema del *solve et repete* levanta polémica desde hace muchos años y ha sido bastante analizado por la doctrina, por lo cual el enfoque será el de la realidad normativa del país. Se analizará sentencias constitucionales que explican la caución de las obligaciones tributarias a la luz de la Constitución de la República vigente desde el año 2008.



Palabras clave:

Solve Et Repete	Afianzamiento	Caución
Eficacia Administrativa		



II. EL PRINCIPIO DE SOLVE ET REPETE EN EL ECUADOR. EL CÓDIGO TRIBUTARIO SUS FUENTES Y REFORMAS

Mediante Decreto Supremo No. 1016-A, publicado en suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975, se emite el Código Tributario. Cuyo proyecto fue elaborado por una comisión integrada por dos Magistrados del Tribunal Fiscal, el Subcontralor General del Estado¹ y el Director General de Rentas. Quienes escucharon las opiniones y la experiencia de sectores de la sociedad ecuatoriana de la época², y tomando como fuentes: el Modelo de Código Tributario para América Latina³, el Código Fiscal⁴, el Decreto Ley No. 10 que creó el Tribunal Fiscal⁵, entre otras, presentaron para su aprobación un cuerpo normativo que por su claridad y ámbito de aplicación significó un gran avance para el sistema normativo ecuatoriano.

El Código Tributario estaba compuesto por cuatro libros: el primero *de lo Sustantivo Tributario* donde se integraba conceptos fundamentales del Derecho Constitucional Tributario; el segundo *De las Reclamaciones, Consultas y Recursos Administrativos*, regulaba los procedimientos y recursos, se eliminó el recurso de alzada. Se estableció un recurso extraordinario de revisión que buscaba que la máxima autoridad de la administración haga uso de su potestad de autocontrol y corrija las actuaciones de los inferiores; el tercer libro *Del Procedimiento Contencioso* establecía por primera vez el recurso de casación en una materia no penal, y el cuarto libro *Del Ilícito Tributario* tipificaba conductas antijurídicas y diferenciaba las penas dependiendo de aquellas. Los delitos guardaban otro análisis que respondía a la naturaleza de dicha infracción de la ley caracterizado por el ánimo en su cometimiento.

El Código Tributario trajo consigo grandes aportes en materia tributaria, se constituyó en un modelo de sistematización jurídica de un campo del Derecho, guardaba coherencia y concordancia tanto en los conceptos esenciales de la materia como en los reclamos, recursos y acciones.

En este artículo se ha seleccionado un solo tema que marcó una diferencia y un rompimiento con el sistema que se venía implementando en materia tributaria, la supresión total del principio conocido como *Solve et Repete*, que se resume más bien en el privilegio del acreedor de la deuda tributaria de exigir primero el pago previo a la impugnación ya sea en fase administrativa o judicial, resumido en la frase *pague para repetir*.

En nuestro país *el solve et repete* se aplicaba no de forma clara, entendiéndolo como un efecto ineludible de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

¹ Conforme lo establecía el art. 7 numeral d) del Decreto Ley de Emergencia que creó el Tribunal Fiscal, este era el competente para conocer de las resoluciones de la Contraloría General que establecen responsabilidad económica en materia fiscal o en la gestión económica estatal, municipal o de otras instituciones sometidas al control y juzgamiento de la Contraloría.

² Ver los antecedentes y la exposición de motivos del Código.

³ Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, *Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID* (Washington D.C: Unión Panamericana, 1968).

⁴ Ecuador. *Decreto Ley de Emergencia*. Registro Oficial 490, 25 de junio de 1963.

⁵ Ecuador. *Decreto Ley de Emergencia No. 10 que establece el Tribunal Fiscal*. Registro Oficial 847, 19 de junio de 1959.

Solo con la creación del Tribunal Fiscal en el año 1959 se resolvió aplicar de manera atenuada esta figura en materia tributaria. Se optó, en ese momento, por entender cumplido este llamado principio no solo cuando se pagaba la obligación tributaria cuestionada, sino también cuando se afianzaba el interés fiscal en forma satisfactoria y determinada en la ley. Los artículos 17 y 18 del Decreto Ley de 1959 establecían la forma en que debía realizarse el llamado afianzamiento del interés fiscal y suspender la ejecución del acto con su impugnación. Se establecieron opciones de afianzamiento: depósito en el Banco Central de la cantidad demandada, los intereses y un 10% adicional, presentación de una hipoteca, prenda, fianza u otra forma determinada por el Tribunal Fiscal. Es decir, nuestra legislación concibió esta figura como un efecto de la ejecutividad del acto a diferencia de países que lo concibieron como presupuesto procesal⁶.

Con el Código Fiscal de 1963 no hubo cambios en la aplicación del *solve et repete*. Sus artículos 137 y 138 trataban la suspensión del procedimiento de ejecución que solo se daba si el Tribunal ordenaba dicha suspensión una vez verificado el afianzamiento del interés fiscal bajo las mismas figuras que se habían establecido en el Decreto de 1959, dejando siempre abierta la posibilidad de que el juez tributario pudiera aceptar otra forma de aseguramiento de la obligación tributaria.

Es con la emisión del Código Tributario en el año 1975 cuando, vista la realidad del país en ese momento y la naturaleza de los afianzamientos o garantías rendidas por los contribuyentes para lograr la suspensión del acto administrativo objeto de la impugnación y por lo tanto la suspensión del procedimiento de cobro, la Comisión que elaboró dicho cuerpo normativo explica los motivos por los cuales decide suprimir de manera absoluta el principio *solve et repete*, dejando en claro que, para su entendimiento, dicho principio no era una manifestación de la ejecutividad de los actos en razón de su presunción de legitimidad sino que, finalmente, resultaba una discriminación en razón de la capacidad económica necesaria para rendir afianzamiento y por lo tanto una *veda* (así lo dice textualmente la comisión, conforme consta de los antecedentes y motivos del proyecto, información constante en el Decreto Ley, Registro Oficial 958) al acceso a la justicia.

Esta posición resultaba novedosa y contraria a las fuentes que sirvieron de referencia al cuerpo normativo que hoy se analiza. Puesto que, como ya hemos mencionado, tanto el Decreto Ley de Creación del Tribunal Fiscal, así como el Código Fiscal de 1963 establecían la obligación de afianzar o garantizar, ante el juez tributario, el cumplimiento del acto administrativo para poder impugnarlo y así suspender su ejecución mediante coactiva.

Inclusive el propio Modelo de Código Tributario para América Latina⁷, que fue la principal fuente del Código Tributario Ecuatoriano, establecía en su capítulo II de su Título Segundo las llamadas medidas cautelares que se acercaban más a la figura del afianzamiento contenido

⁶ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996), 318-319. Valdés Costa lo entiende como un privilegio de la administración tributaria teniendo como único fin la recaudación.

⁷ Este Modelo fue el resultado de un esfuerzo conjunto entre el Programa de Tributación de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) quien encargó a una Comisión Redactora integrada por: Dr. Carlos Giuliani Fonrouge, Dr. Ru-



en nuestras normas descritas y mencionadas, pues si bien no contemplaba el pago previo, sí abría la posibilidad a la administración tributaria de solicitar al juez tributario la posibilidad de que el Fisco obtenga medidas de garantía cuando exista un peligro justificado de la desaparición de bienes y que luego no pueda ejercerse el cobro coactivo cuando el sujeto pasivo había demandado los actos de determinación tributaria, los cuales quedaban en suspenso con la presentación de la demanda. Estas medidas podían ser solicitadas y aceptadas por el juez no como parte del procedimiento de cobro, sino como parte del trámite del juicio de impugnación, así lo establecían los artículos 181 y 182 del mencionado modelo, las cuales podían ser sustituidas por garantías suficientes a juicio del magistrado. La justificación dada por los juristas que elaboraron el modelo era que:

Estas medidas cautelares son tanto más necesarias, porque como ya se ha dicho, la supresión del *solve et repete* (Art. 177) podría dejar desarmado al Fisco ante posibles maniobras para hacer desaparecer bienes del deudor. Por su gravedad, exigen que sólo sean dispuestas por autoridad jurisdiccional, y no por la administración, y por tiempo determinado (Art. 182).⁸

El Código Tributario se mantuvo de esta manera distinto a sus fuentes en este tema; es decir, no era necesario afianzar la obligación tributaria para acudir a la justicia a impugnar el acto administrativo que la determinó o para plantear excepciones a la coactiva. Es necesario mencionar en este punto que distinto es el tema de las medidas precautelatorias contempladas en el art. 165 del Código de 1975 pues eran establecidas por el ejecutor y no por el juez tributario, y consistían en: el arraigo, prohibición de enajenar, secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes y solo cuando el ejecutor cuente con evidencia de que existe peligro de que el deudor se ausente u oculte bienes⁹. Esta exigencia de que el ejecutor cuente con pruebas para adoptar las medidas cautelares fue suprimida por el artículo 28 de la Ley 99-41 de 18 de noviembre de 1999 y en su lugar se determinó la responsabilidad de daños en contra del ejecutor si las medidas fueron adoptadas contra ley. Medidas precautelatorias que podían ser levantadas conforme lo establecía el artículo 263 mediante el afianzamiento de la obligación tributaria por su valor completo más el 10% adicional. Las formas de afianzamiento eran: depósito, fianza bancaria, hipoteca o prenda, fianzas personales, póliza de fidelidad o cualquier otra forma que establezca el juez tributario. Es decir, aunque se podían establecer medidas cautelares por parte del ejecutor para garantizar la obligación determinada, la impugnación a la resolución suspendía el procedimiento de cobro, sin perjuicio de que conforme el art. 262 del

bens Gomes de Sousa y Dr. Ramón Valdés Costa de Uruguay apoyados por colaboradores de distintos países quienes dejaron en claro que la justificación de este ambicioso proyecto nacía de la importancia de lo tributario en el ejercicio adecuado de la acción estatal, y la necesidad de que las relaciones jurídicas que nacen del poder de imposición queden claramente consagradas, en normas que aseguren un trato equilibrado entre administradores y administrados visto las crecientes necesidades que en la órbita del sector público demandaba el cumplimiento de planes de desarrollo económico y progreso social.

⁸ Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, *Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*, 128.

⁹ Tal exigencia del Código sobre el peligro de ausencia u ocultamiento de bienes fue suprimida por el art. 50 de la Ley 2001-41 publicada en Suplemento al registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001.

Código Tributario de 1975 y luego 247 de la Codificación de 2005¹⁰ la administración tributaria, el funcionario ejecutor o procuradores tributarios podían pedir medidas precautelatorias al Tribunal que conocía de la causa, si estas no fueron dictadas en el auto de pago.

Fue solo con la promulgación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria¹¹ cuando el artículo 7 de dicha Ley agrega al artículo 233 del Código Tributario cuando se retoma la rendición del afianzamiento para la interposición de la acción e impugnación, conforme el texto que decía:

Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación, tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía [...] Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código. El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriada el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el tribunal no se la constituyere.

Reforma que resultó cuestionable sobre todo por el efecto del archivo de la acción. El texto establecía que si el proponente no presentaba, dentro del término de 15 días otorgado por el juez, el afianzamiento del 10% el acto impugnado pasaba automáticamente a gozar de ejecutoriedad y la demanda como no presentada. En razón de ello, varios jueces de los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal así como la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, suspendieron la tramitación de las causas y remitieron en consulta a la Corte Constitucional para que la misma resuelva sobre la constitucionalidad del mencionado artículo 7, en razón de una posible vulneración al acceso gratuito a la justicia, derecho consagrado en el art. 75 de la Constitución de la República, así como al derecho a la tutela judicial efectiva.

Frente a ello, la Corte emitió la sentencia No. 014-10-SCN-CC de fecha 5 de agosto de 2010¹², en la cual declaró la constitucionalidad condicionada de la norma. Bajo el criterio de que la norma perseguía un fin constitucional legítimo con la condición de que la caución del 10% sea presentada una vez calificada la demanda.

¹⁰ Ecuador, *Codificación del Código Tributario 2005-009*. Registro Oficial 38, 14 de junio de 2005.

¹¹ Ecuador. *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria*. Tercer Suplemento Registro Oficial 242, 29 de diciembre de 2007.

¹² Ecuador. Sentencia 014-10-SCN-CC. Segundo Suplemento Registro Oficial 256, 12 de agosto de 2010.



III. LA CAUCIÓN COMO ASEGURAMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU CONSTITUCIONALIDAD

La siguiente reforma legal importante en el tema que el presente artículo se enfoca es la emisión del Código Orgánico General de Procesos¹³ [COGEP], cuerpo normativo que vino a cambiar el sistema procesal ecuatoriano implementando la oralidad y que integró en un solo cuerpo normativo todas las materias no penales, incluida la materia tributaria, dejando atrás lo medular del libro tercero del Código Tributario. El COGEP fue promulgado el 22 de mayo de 2015 con un tiempo de *vacatio legis* de 12 meses, conforme su disposición final segunda. Así también dispuso la derogatoria del Capítulo II del Trámite de las Acciones, del Título II de la Sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, del Libro III del Procedimiento Contencioso y los artículos 291, 292, 293, 294, 296 y 299 del Código Orgánico Tributario. Con ello puso fin a esa completa sistematización de la normativa tributaria en un solo Código *paraguas* que cubría desde la definición de obligación tributaria hasta el procedimiento administrativo tanto de determinación, como los reclamos, recursos en dicha materia y el contencioso tributario con sus distintas acciones. El COGEP estableció la caución contemplada en su artículo 324, texto que originalmente decía:

Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10% de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado.

La caución a que se refiere el inciso anterior podrá consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, solo causarán los derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada.

Los actos de constitución de la hipoteca o prenda o de la fianza personal serán admitidos por la o el juzgador [...]

La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso.

El inciso final de la norma así contemplado fue objeto de una acción pública de inconstitucionalidad que fue aceptada, declarándose la inconstitucionalidad de la disposición impugnada, mediante sentencia No. 92-15-IN/21 de 13 de enero de 2021¹⁴. La Corte Constitucional en

¹³ Ecuador. *Código Orgánico General de Procesos*. Suplemento al Registro Oficial 506, 22 de mayo de 2015.

¹⁴ Ecuador. Sentencia 92-15-IN/21. Registro Oficial Edición Constitucional 137, 23 de febrero de 2021.

esta sentencia, y en consonancia con el Dictamen 3-19-DOP-CC¹⁵ de 14 de marzo de 2019, considera que la caución tributaria dentro del COGEP ha sido contemplada como un mecanismo para la suspensión del acto administrativo sin que deba influir en la continuación del proceso, dejando en claro que la caución no implica un precio que afecte el principio de gratuidad en la Administración de Justicia. En consecuencia, ordena que el juzgador califique la demanda y disponga el rendimiento de la caución en el término de veinticinco días y en caso de que el particular no lo haga, los efectos del acto impugnado no se suspenderán y se continuará con la tramitación de la causa.

La norma fue reformada mediante artículo 109 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19¹⁶, texto que guarda consonancia con lo decidido por la Corte Constitucional en la sentencia analizada de manera precedente. De allí que, en la actualidad la Corte Constitucional ha dejado en claro que la caución tributaria no es un presupuesto procesal y por lo tanto un impedimento para el acceso a la justicia, sino más bien, la encuentra relacionada con las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, conforme lo establece el artículo 329 del COGEP, presunciones que admiten prueba en contrario.

Para finalizar, resulta importante señalar que este criterio de la Corte Constitucional no se refiere solo a la caución atinente a actos administrativos emitidos por autoridades tributarias, sino también en cuanto a actos emanados de otras autoridades administrativas. Por ello, nos referiremos a la sentencia No. 88-21-IN del 16 de enero de 2025¹⁷ que resolvió sobre la constitucionalidad del cuarto inciso del artículo 69 de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, en la cual la Corte sigue la línea de análisis de la sentencia 92-15-IN/21 concluyendo que el principio constitucional de eficacia administrativa [artículo 227 de la Constitución de la República], constituye la base de la presunción de legitimidad y ejecutividad de los actos administrativos, de modo que estas presunciones no pueden desvanecerse por la mera interposición de una demanda, sino por la decisión motivada del órgano jurisdiccional.

De allí que existe en nuestro país ya una línea de análisis constitucional la cual resulta distinta a la que estableció el Código Tributario de 1975 que relacionaba el afianzamiento con el principio *solve et repete* y lo consideraba, sobre todo, un impedimento al acceso a la justicia y no un efecto de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Hoy, a la luz de las sentencias constitucionales referidas, la caución exigida en el artículo 324 resulta constitucional y no un limitante al acceso a la justicia, pues la Corte lo justifica como un

¹⁵ Dictamen No. 003-19-DOP-CC, caso 002-19-OP Corte Constitucional deja en claro que la reforma pretendida en el año 2019 al art. 324 del COGEP que buscaba con la sola presentación de la demanda tributaria impedir la ejecución de un título de crédito y por lo tanto el inicio de coactiva sin rendir caución del 10% contraviene el principio constitucional de eficacia de la administración pública contemplado en el artículo 227 de la Constitución de la República que es el fundamento constitucional de la presunción de legitimidad y ejecutividad de los actos administrativos.

¹⁶ Ecuador. *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19*. Registro Oficial Tercer Suplemento 587, 29 de noviembre de 2021.

¹⁷ https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/eyJYXJwZXRhJoidHJhbnV1aWQiOiJhYmJjNzg3Ni0yYT15LTQ4YmEtOWQwNi00MDYyM2RmZTUwOGYucGRmIn0= (Consultada el 15 de mayo de 2025).



efecto de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos y por lo tanto la cobija con el principio de eficacia administrativa.

En consecuencia, el papel del Contencioso Tributario es relevante, no solo en cuanto a la seguridad jurídica que sus decisiones deben brindar, sino también por la necesidad de celeridad en sus resoluciones, considerando el derecho del contribuyente a una tutela judicial efectiva¹⁸ así como en atención a los costos que el contribuyente asume al rendir la caución exigida por la ley. Cabe recordar que existe también la caución contemplada en el artículo 271 del COGEP que, si bien guarda una naturaleza distinta pues suspende los efectos de la sentencia, representa valores económicos para el accionante.

En conclusión, si en nuestro país el máximo ente que ejerce el control constitucional analizó y respaldó el aseguramiento de la obligación tributaria en favor del fisco de la forma planteada por el COGEP, en atención a la presunción de legitimidad de los actos administrativos, manteniendo de manera velada el privilegio del *solve et repete* en favor del Estado, entonces la administración tributaria está aún más obligada a ejercer sus facultades de manera estricta, respetando el debido proceso y emitiendo actos administrativos motivados. Solo así, con procedimientos administrativos apegados a la norma y con una justicia tributaria célere se puede entender la carga que pesa sobre el contribuyente al momento en que impugna un acto administrativo ante la Justicia Tributaria. Frente a ello, debemos dejar en claro que la caución busca garantizar el pago de la obligación tributaria que, si bien está en discusión en un proceso contencioso-tributario, ha sido determinada por la administración, contenida en un acto administrativo que se presume legítimo y que busca la recaudación de tributos, los cuales se constituyen en instrumentos de política fiscal¹⁹ cuyo objetivo es la redistribución de la riqueza. De allí que la caución da un equilibrio entre los intereses del fisco y del contribuyente, pues respeta la presunción de legitimidad del acto administrativo y garantiza los fondos que deberían destinarse al gasto público en beneficio de toda la sociedad. El artículo 324 del COGEP no establece una sola forma de caución de la obligación, sino que, permite la consignación del 10 % de la obligación con la presentación de fianza, prenda o hipoteca. Figuras que como ya hemos visto en este artículo se encontraban contempladas de distintas formas en la historia de estos 50 años del Código Tributario.

CONCLUSIÓN

1. El Código Tributario se alejó de sus fuentes y suprimió por completo el principio *solve et repete* en razón de la realidad imperante en el país en su momento, puesto que para la Comisión que lo elaboró era un impedimento al acceso a la justicia, es decir, constituía un presupuesto procesal atentatorio al derecho a la igualdad y a la tutela judicial efectiva.

¹⁸ Art. 8 Convención Americana sobre derechos Humanos. Conocido como Pacto de San José.

¹⁹ Art. 285 de la Constitución de la República.

2. Las continuas reformas al Código Tributario introdujeron cargas al contribuyente para impedir la suspensión del acto administrativo, desde modificaciones a las medidas precautelatorias que en un inicio eran de difícil adopción, pues, lo hacía el Tribunal Fiscal y no como en la actualidad el ejecutor en el auto de pago, hasta el retorno de figuras como el afianzamiento y la caución conforme las reformas legales de los años 2007 y 2015 respectivamente.
3. En la actualidad la Corte Constitucional considera constitucional la caución contemplada en el artículo 324 del COGEP como un efecto de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y en atención al principio de eficacia administrativa.
4. Esta carga que ha sido impuesta al contribuyente para suspender los efectos de los actos en su contra, compromete a la administración tributaria a ejercer sus facultades apegadas al Derecho y por lo tanto emitir sus actos motivados y luego de un procedimiento administrativo que respete el debido proceso.
5. La caución del 10% se cumple por distintos medios ya sea por consignación, fianza, prenda o hipoteca y busca un equilibrio entre los intereses del fisco y del contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

Giuliani Fonrouge, Carlos. <i>Derecho Financiero. Vol. II</i> . Buenos Aires: Editorial Depalma, 1997.	Troya, José Vicente. <i>Manual de Derecho Tributario</i> . Quito: CEP, 2013.
Valdés Costa, Ramón. <i>Instituciones de Derecho Tributario</i> . Buenos Aires: Editorial Depalma, 1996.	Valdés Costa, Ramón. <i>La Norma Tributaria en el Tiempo</i> , en Curso de Derecho Tributario. Buenos Aires: Editorial Depalma, 2005.
Secretaría General, Organización de los Estados Americanos. <i>Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación</i> . OEA/BID. Washington: Unión Panamericana, 1968.	Instituto Boliviano de Estudios Tributarios. <i>Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario</i> . Tomo II. Bolivia: 2016.
Ecuador. Decreto Ley de Emergencia No. 10 que establece el Tribunal Fiscal. Registro Oficial 847, 19 de junio de 1959.	_____. <i>Decreto Ley de Emergencia</i> . Registro Oficial 490, 25 de junio de 1963.
_____. <i>Decreto Supremo No. 1016-A</i> , publicado en suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975.	_____. <i>Codificación del Código Tributario 2005-009</i> . Registro Oficial 38, 14 de junio de 2005.
_____. <i>Ley Reformativa para la Equidad Tributaria</i> . Tercer Suplemento Registro Oficial 242, 29 de diciembre de 2007.	_____. <i>Código Orgánico General de Procesos</i> . Suplemento al Registro Oficial 506, 22 de mayo de 2015.
_____. <i>Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19</i> . Registro Oficial, Tercer Suplemento 587, 29 de noviembre de 2021.	

Breves Comentarios sobre la Acción Objetiva en Materia Contencioso Tributaria

Cristina Escobar Albuja*



RESUMEN

El presente artículo busca identificar y analizar algunos elementos jurídicos importantes relacionados con la interposición, la sustanciación y la resolución de las acciones objetivas en materia contencioso tributaria; identificando así mismo, los cambios que introdujo la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, COGEP¹. Especialmente, se comentará sobre la competencia para el conocimiento y resolución de la acción; y, sobre la legitimación activa y la oportunidad, a efectos de la interposición de la misma. Sobre el primer enunciado se comentará respecto de la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, y sobre los efectos jurídicos derivados de la expedición de la Resolución No. 02-2020 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Respecto del segundo enunciado se analizará el plazo o término que prevé el COGEP para la interposición de la acción, así como los requisitos que la ley exige para la legitimación activa en la misma.

* Abogada, magíster en Derecho Financiero, Bursátil y de Seguros, Coordinadora Jurídica de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Quito.

¹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.



INTRODUCCIÓN

Antes de empezar con el análisis de la normativa que rige la acción objetiva es necesario iniciar señalando que el artículo 173 de la Constitución de la República² prevé la impugnación de actos administrativos en vía administrativa y judicial³. El proceso contencioso tributario es el mecanismo eficaz para que los ciudadanos presenten impugnaciones en contra de los actos administrativos tributarios,⁴ en atención al principio de legalidad.⁵

Así, el ordenamiento jurídico establece la impugnación de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos. El objetivo primordial de este ensayo es exponer algunas particularidades que se advierten respecto de la acción objetiva contencioso tributaria, con la finalidad de contribuir en el análisis del proceso contencioso en este tipo de acciones que encuentran su trascendencia en la prevalencia del interés general.



Palabras clave:

Solve Et Repete	Afianzamiento	Caución
Eficacia Administrativa		

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

³ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014) 214. El autor señala: “Los actos normativos, al igual que los actos administrativos, son justiciables.”.

⁴ Diego Pino Roditti y Sofía Gordillo Pérez, *Manual de Derecho Tributario Formal* (Quito: Ediciones Legales, EDLE S.A., 2024). 249.

⁵ Marco Albán Zambonino, coautor, *Derecho Financiero y Tributario. Ensayos en Homenaje al profesor José Vicente Troya Jaramillo*, Volumen II (Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2021). 124 - 125. El autor señala que: “En consecuencia, Ecuador garantiza como derecho constitucional la posibilidad de impugnar los actos administrativos en general y, por tanto, los de naturaleza tributaria tanto en vía administrativa como judicial.”.



DESARROLLO

OBSERVACIONES SOBRE LA COMPETENCIA

Para iniciar con el desarrollo del tema propuesto, en este primer momento hay que precisar el órgano jurisdiccional que tiene competencia para el conocimiento y resolución de las acciones. El artículo 220 de la Codificación del Código Tributario -Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005-, dispone que: “El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos” y, en los numerales primero y segundo prevé: “1a...; 2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos.”.

Con anterioridad, el artículo 234 numerales 1 y 2 del Código Tributario publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 958 de 23 de diciembre de 1975, establecía la competencia en el Tribunal Distrital Fiscal para el conocimiento y resolución de las acciones en estudio. Con dicho antecedente, corresponde señalar que el artículo 185 numeral 2 parte segunda del COFJ dispone: “Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conocerá: ... 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial...”.

Finalmente, se debe considerar que el COGEP en su artículo 320 numeral 2, dispone que las acciones de impugnación que se pueden interponer en procedimiento contencioso tributario son justamente contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos. En resumen, se advierte que anteriormente, el artículo 234 del Código Tributario publicado en 1975 como el artículo 220 del Código Tributario (2005); así como, el artículo 320 del COGEP, -que regula expresamente el procedimiento contencioso tributario- otorgan competencia para el conocimiento de las acciones objetivas a los Tribunales Distritales de lo Tributario, siendo que el artículo 185 del COFJ antes referido, otorga dicha competencia a la Sala especializada de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Adicionalmente, hay que considerar que la disposición transitoria cuarta del COFJ dispone que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Fiscal deben continuar funcionando con el régimen y competencias establecidos antes de la vigencia del Código, y hasta que se integren las respectivas salas de las Cortes Provinciales.

Sin embargo de lo expuesto, hay que anotar que la Corte Nacional de Justicia en Resolución No. 02-2020 de 12 de febrero de 2020, en vista de la duda que se había generado en torno al juzgador competente para resolver las acciones objetivas en materia tributaria, en consideración a la normativa descrita y las disposiciones transitoria y derogatoria del COFJ, resolvió que la

competencia para este tipo de acciones corresponde a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, atendiendo la normativa del COFJ que, finalmente, no concuerda con lo que dispone el COGEP, tanto más, la disposición transitoria cuarta, conforme quedó señalado anteriormente, dispone que los Tribunales Distritales de lo Fiscal continúen con las competencias que dichos Tribunales ejercían antes del vigencia del COFJ.

En este punto, es necesario hacer un pequeño paréntesis y mencionar brevemente, que al haber fijado la competencia para el conocimiento de las acciones objetivas en la Sala de lo Tributario de la Corte Nacional se deja sin posibilidad de impugnación de la resolución adoptada y, por tanto, del control de legalidad de la misma en la justicia ordinaria⁶, es decir, no se contempla la posibilidad de la revisión del fallo a través de la interposición del recurso extraordinario de casación⁷, convirtiéndose en un tribunal de única y última instancia, lo que a contrario sensu, sí procede en las acciones objetivas en materia contencioso administrativa, cuya competencia para conocimiento y resolución recae en los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo de conformidad con el artículo 326 numeral 2 del COGEP, y cuya resolución puede ser impugnada a través del recurso de casación ante la Sala especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia⁸ en atención a lo que dispone el artículo 266 del COGEP.

En este escenario, se plantea la siguiente interrogante ¿La imposibilidad de interponer el recurso de casación frente al fallo que expide la Sala Especializada vulnera el debido proceso y la defensa en la garantía del derecho a recurrir, consagrado en el artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución de la República? Si bien es cierto, que la Corte Constitucional ha señalado que el derecho a recurrir obedece a un tema de configuración legislativa⁹, no se puede dejar de señalar que en el caso de las acciones objetivas en materia tributaria existe una diferencia entre la posibilidad de recurrir del fallo en materia administrativa, no así en materia tributaria, al no haberse determinado de manera explícita si procede o no la revisión del fallo a través del recurso extraordinario de casación, toda vez, dicho recurso sí está previsto en el ordenamiento jurídico de conformidad con lo que dispone el artículo 266 del COGEP. Con estas ideas, se deja a la apreciación del lector la absolución a la interrogante propuesta.

⁶ Ecuador, Corte Constitucional, sentencia No. 28-15-EP/20, 22 de julio de 2020, párrafo 43. “Finalmente, con relación a la garantía contenida en el artículo 76.7 letra m de la Constitución, esta Corte ha indicado que la garantía en cuestión tiene como una de sus finalidades evitar o enmendar el error en que pudiera incurrir el juzgador de instancia, mediante la revisión de lo actuado por una autoridad superior, como consecuencia de la activación de los recursos judiciales previstos por el ordenamiento jurídico.”.

⁷ Dr. José Luis Terán Suárez, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación* (Quito: Editora Jurídica, 2014) 297. “La Casación es uno de los medios de impugnación de la sentencia de última instancia. Impugnación fundamentada sólo en causas de derecho y, por tanto, limitada a solo a cuestiones de derechos: a la interpretación y a la aplicación de la Ley.”.

⁸ Rafael Oyarte, *Acción Extraordinaria de Protección*, 2da.ed, 146, señala: “Hago presente que en materia contencioso administrativa existe una facultad similar (el recurso objetivo o de anulación), pero que es competencia de los Tribunales Distritales, conociendo el caso la Sala de lo Administrativo de la Corte nacional de Justicia en recurso de casación.”.

⁹ Ecuador, Corte Constitucional, sentencia No. 28-15-EP/20, párrafo 47: “Al respecto, la Corte recuerda que la garantía de recurrir no es absoluta y la existencia o no de recursos verticales depende de la configuración legislativa y de la estructura del sistema procesal, sin que pueda alegarse vulnerado el derecho a recurrir cuando no existe un recurso cuyo acceso pueda ser restringido.”.



Así también, se observa que al haberse establecido la competencia de la acción objetiva tributaria en la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, por ejemplo, en el caso de inhibición del conocimiento de la causa en razón de la materia, por parte de la Sala especializada de lo Tributario, correspondería el envío del expediente al Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo que corresponda en razón del territorio; siendo que, en caso de inhibición de dicho Tribunal Distrital Administrativo, asimismo, en razón de la materia, y a pedido de cualquiera de las partes, correspondería elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Administrativo de la Corte Nacional de Justicia de conformidad con lo que dispone el artículo 14 tercer inciso del COGEP, Sala que de inicio, se vería impedida de resolver el *conflicto negativo de competencia* en favor de la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, pues esta Sala ya se ha inhibido del conocimiento de la causa con anticipación, y además porque no es el superior jerárquico de ésta última.

En tal escenario, se podría considerar que la resolución del conflicto de competencia entre la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional y un Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, correspondería resolver al Pleno de la Corte Nacional de Justicia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180 numeral 3 del COFJ, “3. Dirimir los conflictos de competencia entre salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia”, siendo que en el hipotético puntual no se trata de un conflicto negativo de competencia entre salas especializadas de la Corte Nacional, que es lo que expresamente prevé la norma, sino porque es el órgano superior jerárquico de las Salas especializadas.

Finalmente, y como última observación en atención a la competencia que se ha fijado para el conocimiento de este tipo de acciones objetivas, se entiende que la presentación de la acción podrá hacerse únicamente en la Corte Nacional, obviando las reglas de la competencia establecidas en el COGEP, que finalmente están encaminadas a facilitar la interposición de acciones judiciales en función del domicilio de actor -en lo que se refiere a las acciones en materia tributaria-. Al efecto, es necesario referirse brevemente a la normativa que regula la competencia en el COGEP. Así, para el caso de los procedimientos contencioso tributario y contencioso administrativo, el artículo 299 del COGEP establece que cuando el demandado sea el Estado o cualquiera de las instituciones que comprenden el sector público, es el domicilio del actor el que define la competencia de los tribunales distritales. Puntualmente, el artículo 318 numerales 1 y 2 del COGEP determinan que el domicilio del actor puede establecerse, en el caso de las personas naturales, en el lugar de su residencia habitual, donde realice su actividad económica, donde se encuentren sus bienes, o donde se produzca el hecho generador. En el caso de las personas jurídicas, el lugar señalado en el estatuto, donde realice la actividad económica o donde ocurra el hecho generador.

De la normativa citada se advierte que corresponde al actor, de acuerdo a lo que considere más conveniente para sus intereses, establecer ante qué tribunal de lo contencioso tributario interpone la acción objetiva, siempre que se atienda una de las circunstancias previstas taxativamente en la norma; sin embargo, al ser el competente, exclusivamente la Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no se puede considerar la normativa antes descrita, de tal forma que parecería menoscabarse, en alguna medida, el derecho de acceso

a los órganos de administración de justicia en virtud de la limitación que se ha producido, en razón de no poder interponer la acción ante el tribunal distrital que el accionante considere más conveniente.

Si bien es cierto que el artículo 147 numeral 1 del COGEP dispone que: “La o el juzgador inadmitirá la demanda cuando: 1. Sea incompetente”; y, por su parte, el artículo 129 numeral 9 del COFJ establece que las juezas y jueces, en cualquier estado de la causa, advirtiendo ser incompetentes en razón del territorio, “deberán inhibirse de su conocimiento, sin declarar nulo el proceso y dispondrán que pase el mismo al tribunal o jueza o juez competente...”; y, finalmente, en el artículo 1 de la Resolución 07-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia se dispuso: “Si al calificar la demanda, el tribunal que ejerce jurisdicción contencioso administrativa o contencioso tributaria determina que es incompetente para conocer la causa, dictará auto interlocutorio de inhibición y ordenará la remisión del proceso al órgano juzgador competente.”; no se puede dejar de considerar que se ha centralizado en Quito la interposición de la acción, así como la tramitación de la misma, con el impacto que aquello genera para los ciudadanos que finalmente no están físicamente en dicha ciudad y considerando que los actos normativos que más se impugnan son los que expiden los gobiernos autónomos descentralizados a través de las ordenanzas; sin embargo de que el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador pueden dictar actos normativos de efectos generales y alcance nacional.¹⁰

Finalmente, hay que decir que más allá de que la interposición de una acción objetiva en un tribunal distrital se podría subsanar en atención a la normativa antes descrita, también se podría considerar que se han configurado “barreras en el acceso a los órganos de justicia”, según lo explica la Corte Constitucional en su sentencia No. 12-25-IN/25.¹¹

OBSERVACIONES SOBRE LA LEGITIMACIÓN ACTIVA Y LA OPORTUNIDAD

Continuando con el análisis de las particularidades de la acción objetiva tributaria, corresponde referirse a la legitimación activa en la causa. El artículo 220 del Código Tributario dispone que la impugnación en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, podían ser interpuestas “por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado.”.

¹⁰ Jose Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 217: “El haber atribuido esta facultad a la Corte Nacional de Justicia a través de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario tiene lógica, pues, en los tribunales distritales de los fiscal, en adelante salas de lo contencioso tributario, se corre el peligro de que frente a una misma impugnación se den soluciones disímiles, lo que conspira en contra de la unidad que ha de prevalecer en estas cuestiones.”.

¹¹ Ecuador, Corte Constitucional, sentencia No. 12-25-IN/25 de 26 de mayo de 2025, Jorge Benavides Ordóñez, precisando que la sentencia, por supuesto, se refiere a la justicia constitucional; más sin embargo, hace un análisis sobre la accesibilidad a los órganos de Administración de Justicia.



Por su parte, el artículo 320 del COGEP establece que la impugnación podrán hacerla los contribuyentes o interesados directos, obviando la posibilidad de que sea interpuesta por entidades representativas de actividades económicas, colegios o asociaciones, o instituciones del Estado. El artículo 185 numeral 2 parte segunda del COFJ, sí determina que las impugnaciones en contra de reglamentos, ordenanzas y resoluciones en materia tributaria puedan proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas o privadas. De la normativa referida se considera entonces que la acción se puede proponer por quien justifique tener un interés directo en la causa, pero que a su vez, no es necesario justificar el interés directo pues también están legitimados para la interposición de la acción las entidades públicas y/o privadas.

La normativa ha previsto la posibilidad de la interposición de dichas acciones a las personas naturales o jurídicas que demuestren y justifiquen un interés directo; a las entidades públicas y las empresas privadas -sin necesidad de que justifiquen un interés directo-. No obstante, se advierte que una persona natural -que no justifique un interés directo en la impugnación-, no está legitimada para la interposición de la acción objetiva tributaria.

A continuación, se abordará el tema relacionado con la oportunidad de la presentación de la acción objetiva. El artículo 302 del COGEP dispone, de manera general, que las controversias sometidas a conocimiento de los juzgadores de lo contencioso tributario y administrativo se sujetarán a las normas especiales del Capítulo II, siendo que las normas generales se aplicarán de manera supletoria. El artículo 306 ibídem, determina expresamente la oportunidad para el ejercicio de las acciones tanto contencioso tributarias como administrativas. Así, el numeral 2 dispone: "2. En los casos de acción objetiva o de anulación por exceso de poder, el plazo para proponer la demanda será de tres años, a partir del día siguiente a la fecha de expedición del acto impugnado."; sin embargo, el mismo artículo 306 numeral 5 se refiere de manera expresa a las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas.

Es necesario precisar que el artículo 319 del COGEP establece que se tramitarán en procedimiento contencioso tributario las acciones de impugnación, acciones directas y las acciones especiales. Por su parte, el artículo 326 del COGEP, que se encuentra en la sección 3a. del Capítulo II, en su numeral 2 establece que se tramitarán en procedimiento contencioso administrativo: "2. La de anulación objetiva o por exceso de poder que tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo y puede proponerse por quien tenga interés directo para deducir la acción, solicitando la nulidad del acto impugnado por adolecer de un vicio legal."

Ahora bien, como se mencionó anteriormente, el artículo 306 del COGEP que regula el plazo o término para la interposición de las acciones, se refiere de manera general a los procedimientos contencioso tributario y administrativo. Sin embargo, en su numeral 5 expresamente se refiere a las acciones contencioso tributarias de impugnación o a las directas, estableciendo un término de 60 días para la interposición de la demanda, en tanto en el numeral 6 se prevé un plazo de tres años para la interposición de las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado y, finalmente, en el numeral 7 se establece que en las demás acciones que sean de competencia de los juzgadores, se atenderá el plazo que se determine en la ley, de acuerdo con la naturaleza de la pretensión.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la sentencia No. 295-2017 expedida el 27 de abril de 2007, en atención a la acción objetiva No. 530-2015 considera que: “Entonces resulta que, esta acción objetiva tiene como finalidad el imperio de la juridicidad con la anulación total o parcial del acto normativo impugnado, por considerarlos violatorios de la normativa legal no se trata de lesión a un derecho subjetivo, sino que lo que se persigue es su anulación con efectos generales, no tiene término de caducidad, se ejerce siendo presentada en defensa e interés de la legalidad abstracta sobre los actos de la administración de inferior categoría;...”.

Si consideramos que la acción objetiva se ejerce en defensa de la legalidad de los actos normativos de la administración y para salvaguardar la armonía con el ordenamiento jurídico, bien se puede atender lo que dispone el numeral 7 del artículo 306 del COGEP, considerando, como señala la norma, la naturaleza de la pretensión; entendiéndose que en el caso de la acción objetiva la pretensión es la expulsión del ordenamiento jurídico de un acto normativo contrario a la ley; tanto más el artículo 300 del mismo Código establece que la jurisdicción contencioso tributaria tiene por objeto realizar el control de legalidad de los actos de la administración pública, con la finalidad última de precautelar la armonía en el ordenamiento jurídico y garantizar la tutela de derechos.

El citado artículo en su numeral 5 establece un término de 60 días para el ejercicio de la acción contencioso tributaria de impugnación; sin embargo, establece que el término se contará a partir del día siguiente al que se notificó el acto administrativo tributario o se produjo el acto en que se fundamente la acción, respecto de lo cual, hay que advertir que el acto normativo no se notifica sino que debe publicarse en el Registro Oficial a fin de que surta efectos jurídicos, en virtud de que, “al ser generales y obligatorios, deben ser conocidos por todos.”¹²; de tal forma que parecería que la norma no regula de manera expresa la oportunidad del ejercicio de la acción objetiva en materia tributaria, pues los presupuestos de la norma no se ajustan a la realidad en la que se expiden los actos normativos. Por otro lado, también se puede considerar el término de tres años previsto en el artículo 306 numeral 2 del COGEP que se refiere a los casos de ‘acción objetiva o de anulación por exceso de poder’, en afinidad con la acción objetiva administrativa y con la finalidad de determinar un plazo fijo para la interposición de la acción, y garantizar la seguridad jurídica.

De lo expuesto, se advierte que resulta necesario definir expresamente el plazo para la interposición de este tipo de acciones, en cuyo caso se podría considerar una reforma legislativa, si bien se considera que el tema no está regulado, o bien podría entenderse que existe oscuridad al respecto, y podría determinarlo el Pleno de la Corte Nacional de Justicia en ejercicio de sus facultades, -artículo 180 numeral del COFJ¹³, pues es también responsabilidad de los

¹² José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 214.

¹³ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, art. 180 numeral 6.- “Al Pleno de la Corte Nacional de Justicia le corresponde: 6. Expedir resoluciones en caso de duda u oscuridad de las leyes, las que serán generales y obligatorias, mientras no se disponga lo contrario por la Ley, y regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial.”.



juzgadores observar que el ejercicio de la acción haya sido dentro del término que establece la ley, en observancia de lo que dispone el artículo 307 del COGEP.

CONCLUSIÓN

La acción objetiva contencioso tributaria resulta de trascendental importancia por cuanto busca tutelar el orden jurídico, se propone en defensa del interés general, de tal forma que requiere un análisis y estudio que coadyuven a la aplicación de las normas que la regulan de manera clara y correcta, en observancia del principio de legalidad; pues del análisis propuesto, se evidencian algunas ambigüedades en la normativa que regula el ejercicio de la acción.

Así también, se observa que es imperativo que los órganos competentes al efecto, determinen y precisen cuál es el plazo para la interposición de la acción objetiva, vista la falta de claridad con que la normativa regula la oportunidad para el ejercicio de la acción. Para establecer un plazo definido al efecto, se puede atender lo que dispone el artículo 306 numeral 2 del COGEP y considerar el plazo de tres años, garantizando así, seguridad jurídica.

Finalmente, hay que concluir que si bien es cierto que se ha fijado la competencia en la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y con ello se ha solventado la confusión y diversidad de criterios jurídicos entre los juzgadores respecto del órgano jurisdiccional competente: Se debe considerar que aquello repercute en el derecho al debido proceso en la garantía a recurrir del fallo, así como en el derecho de acceso a la administración de justicia, frente a la circunscripción territorial de los tribunales distritales.

BIBLIOGRAFÍA

Albán Zambonino, Marco, coautor, <i>Derecho Financiero y Tributario. Ensayos en Homenaje al profesor José Vicente Troya Jaramillo, Volumen II</i> , Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2021.	Ecuador. <i>Código Orgánico de la Función Judicial</i> , Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo de 2009.
<i>Código Orgánico General de Procesos</i> , Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.	<i>Código Tributario</i> , Registro Oficial 958, Suplemento, 23 de diciembre de 1975. Codificado.

<i>Código Tributario</i> , Codificación No. 9. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.	<i>Constitución de la República del Ecuador</i> , Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
Ecuador, Corte Constitucional, sentencia No. 28-15-EP/20, 22 de julio de 2020.	Corte Constitucional, sentencia No. 12-25-IN/25 de 26 de mayo de 2025.
Ecuador, Corte Nacional de Justicia Sala especializada de lo Contencioso Tributario, acción objetiva No. 2015-0532, 23 de septiembre de 2015.	Corte Nacional de Justicia Sala especializada de lo Contencioso Tributario, acción objetiva No. 17751-2015-0352.
Corte Nacional de Justicia Sala especializada de lo Contencioso Tributario, Resolución No. 02-2020 de 12 de febrero de 2020, publicada en el Registro Oficial 166 de 20 de mayo de 2020.	Corte Nacional de Justicia Sala especializada de lo Contencioso Tributario, acción objetiva No. 530-2015, sentencia No. 295-2017, 27 de abril de 2007.
Oyarte, Rafael, <i>Acción Extraordinaria de Protección</i> , 2da.ed., Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020.	Pino Roditti, Diego y Gordillo Pérez, Sofía, <i>Manual de Derecho Tributario Formal</i> , Quito: Ediciones Legales, EDLE S.A., 2024.
Terán Suárez, José Luis, <i>Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación</i> , Quito: Editora Jurídica, 2014.	Troya Jaramillo, José Vicente y Simone Lasso, Carmen <i>Manual de Derecho Tributario</i> Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

El Control de Legalidad en el Contencioso Tributario

Juan Carlos Recalde Real*

* Doctor en jurisprudencia, megíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Juez del Tribunal Distrital Contencioso Tributario en el DM de Quito, Quito.



INTRODUCCIÓN

En el contencioso tributario y hoy en el administrativo surge una institución distinta a la de otras judicaturas, que a más de estar establecida en el Código Orgánico General de Proceso, se consagra como una herramienta jurídica necesaria en el ejercicio diario de la tutela efectiva de los derechos de los sujetos pasivos frente a las distintas manifestaciones de las administraciones tributarias. El ejercicio del control de legalidad en el proceso judicial se plasma en el verificar la legalidad de las actuaciones originadas en vía administrativa; demuestra la actuación del juez en el afán de establecer el correcto accionar de la administración con la normativa constitucional y legal vigente, con el principio de legalidad y con el debido proceso, entre los principales.

Este artículo buscar establecer el marco que estable el control de legalidad y lograr brindar una breve introducción a esta fascinante institución que se desenvuelve en el desarrollo de los proceso ingresados en el Contencioso Tributario.



Palabras clave:

Control de Legalidad	Principio Dispositivo	Contencioso Tributario
Sentencia Tributaria		



PRINCIPIO DISPOSITIVO

El principio dispositivo, Podetti¹ dice que: “consiste en la facultad exclusiva de reclamar tutela jurídica del Estado por un derecho, y la facultad concurrente del individuo con el organismo jurisdiccional de aportar elementos formativos del proceso y terminarlo o darle fin”. Por ello, en virtud del mismo, le corresponde a las partes generar actuaciones del juez, denominado en la actualidad con la vigencia del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) como el director del proceso²; así el proceso se desenvuelve siempre por el interés que se origina del actor o del demandado, de tal manera que se llegaría a una inactividad procesal a falta del accionar de las partes.

En esta misma línea, el principio dispositivo encarga a las partes el empuje de la función de los jueces, así como la contribución de los hechos y pruebas sobre el tema del proceso. Entonces, además del ejercicio del derecho de acción, también les corresponde la participación en las instancias, la aportación de pruebas y su impulso; buscando, excitando o motivando al juzgador que en ejercicio de su actividad jurisdiccional llegue a su convencimiento, en función de la pretensión y requerimientos de ellas, el que será expresado en la expedición de su sentencia.

Para el Doctor Rodrigo Patiño “Es un derecho subjetivo, cuyo ejercicio propende a la tutela y garantía de los derechos personales del accionante.”³ Concluye dicho autor que la acción “...en el ámbito tributario es un derecho público subjetivo que se manifiesta en la facultad de requerir la intervención de los órganos procesales establecidos en la Constitución, para que en el ejercicio de la tutela jurídica y mediante un procedimiento específico, se ejerza el control de legalidad y resuelva las controversias que surgen éntrelos contribuyentes y los órganos encargados del control determinación y recaudación tributaria.

En el contencioso tributario, la presentación de la demanda nace de aquel que se crea afectado en su derechos, por la emisión de un acto administrativo; o, cuando se persigue que se declare un derecho a su favor. Este accionar de quien requiere que se tutele su derecho, la doctrina la conceptualiza como “... el de acudir al órgano jurisdiccional del Estado, para que éste otorgue una respuesta fundada en derecho a una pretensión determinada que se dirige a través de una demanda, sin que la respuesta deba necesariamente positiva a la pretensión” [Vanessa Aguirre, 2012]⁴

¹ Ramiro Podetti, *Teoría y técnica del proceso civil y trilogías estructural de la ciencias del proceso civil* (Buenos Aires, Ediar, 1963), 103, citado por Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, (Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2011, tercera edición), 64.

² Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, en *Registro Oficial Suplemento del Registro Oficial No. 506, 22 de Mayo 2015*. Art. 3.- Dirección del proceso. La o el juzgador, conforme con la ley, ejercerá la dirección del proceso, controlará las actividades de las partes procesales y evitará dilaciones innecesarias. En función de este principio, la o el juzgador podrá interrumpir a las partes para solicitar aclaraciones, encauzar el debate y realizar las demás acciones correctivas.

³ Patiño Ledesma, “Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario”, 254.

⁴ Patiño Ledesma, “Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario”, 258. Tutela o protección legal que constituye un instrumento de amparo del ciudadano obligado a entregar

Con los requisitos y solemnidades [Véase artículo 143 del COGEP] se busca del juez su calificación y aprobación y, con ello la iniciación del proceso. En ella, se requiere establecer con precisión y claridad lo que se persigue, que no es más que determinar lo que se busca en el juicio (numeral 9 del artículo 142 del COGEP).

Sin embargo, en materia contencioso tributaria, existe un distanciamiento del principio dispositivo, puesto que el objeto de la litis no solo se reduce a lo que fija el actor en la pretensión expresada en su demanda, sino que, el juzgador tiene la potestad de revisar los antecedentes del acto impugnado o de dar a los hechos un valor diferente al establecido por las partes, esto es, que en esta materia en particular, el juez puede definir un objeto de la litis diferente al alegado por las partes. En muchas ocasiones incluso con observación de la parte o de las partes procesales siendo prerrogativa del juez, establecerá la Litis que le parezca siempre buscando ese anhelo de tutela al cual está obligado a brindar.

EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El Código Tributario define a la jurisdicción contencioso tributario en su artículo 217, al siguiente tenor:

La jurisdicción contencioso tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

En concordancia el artículo 300 del COGEP señala:

“Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.”

Respecto de ellas se determina, que el contencioso tributario ecuatoriano es un proceso⁵ en que las partes procesales serán *sine qua non*, por un lado, como demandado, el sujeto

su aporte al Estado para protegerse del abuso o arbitrariedad de las decisiones administrativas que limiten su patrimonio y para reparar el agravio que con ello puede causarse al interés jurídico de los particulares.

⁵ En palabras de Palacio, citado por Folco, “Procedimiento Tributario”, Tomo I, 43-44, el proceso es el “conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada).”



activo⁶ de la obligación tributaria, esto es, el Estado actuando a través de sus administraciones tributarias como acreedor del tributo y, por otro, como actor, el sujeto pasivo, es decir, “aquel llamado al cumplimiento de la prestación sea por obligación propia, sea por obligación ajena.”⁷

Esta jurisdicción se la otorga como potestad pública exclusiva del juzgador –perteneciente a la Función Judicial⁸– para que administre justicia tributaria y conozca impugnaciones⁹, acciones directas y especiales.

Por su parte sabemos que las administraciones, en este caso las tributarias, se desenvuelven con la emisión de actos, como resultado del ejercicio de sus facultades, conforme constan detalladas en el Código Tributario, quien no se encuentre de acuerdo las puede impugnar vía administrativa – vía contenciosa, requiriendo la tutela judicial.

TUTELA JUDICIAL

El derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra consagrado en el artículo 75 de la Constitución de la República y en él se dimensionan diferentes aristas de su visión, toda vez que esta institución:

Plantea uno de los conceptos de mayor dificultad en su definición. Sea porque puede ser observado desde una vertiente estrictamente procesal; bien como un derecho de naturaleza compleja que se desarrolla, a su vez, en varias vertientes [...] o porque se le considere como un derecho fundamental –y por consiguiente, con su propia jerarquía, lo que impone una consideración distinta de la mera óptica de ‘componente’ del debido proceso-¹⁰

Desde el punto de vista procesal, a la tutela judicial se conceptúa este derecho “como el de acudir al órgano jurisdiccional del Estado para que éste otorgue una respuesta fundada en derecho a una pretensión determinada –que se dirige a través de una *demanda*–”¹¹, se puede establecer que el sujeto pasivo de la obligación tributaria concurrirá ante los jueces, con el propósito de impugnar un acto de la administración, presentar acciones directas o una especial, esperando que el juzgador le brinde una respuesta.

⁶ Troya, “Manual de Derecho”, 151. “El sujeto activo es un ente público, ya el Estado, ya las regiones, ya las provincias, municipios o entidades diversas con competencia político territorial, así como otros que no la posean pero que tienen a su cargo variados cometidos de carácter público. En ellos antes que el territorio prima la materia.”

⁷ Troya, “Manual de Derecho”, 152.

⁸ La Constitución de la República del Ecuador se aleja de la teoría clásica de la división del Estado de Montesquieu en tres poderes y determina que existen cinco funciones en el Estado: ejecutivo, legislativo, judicial, electoral y transparencia y control social.

⁹ Código Orgánico General de Procesos, artículos 319, 320, 321 y 322.

¹⁰ Vanesa Aguirre Guzmán, Tutela jurisdiccional del crédito en el Ecuador (Quito: Ediciones Legales, 2012), 93.

¹¹ Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 98.

En efecto, el hecho de que el contribuyente pueda acceder directamente a la vía judicial en el Ecuador y no requiera agotar la vía administrativa, se puede entender como una adecuada manifestación inicial de este derecho.

Además, si bien la tutela judicial efectiva es protagonista en la administración de justicia en general, en el campo contencioso administrativo y tributario asume mayor relevancia, puesto que se hace presente cuando el particular se enfrenta judicialmente¹² al Estado

En este contexto, se considera a la tutela judicial efectiva como un derecho fundamental, que incorpora ciertos contenidos mínimos que Vanesa Aguirre los resume en: acceso a la justicia, defensa en el proceso, resolución motivada y congruente y efectividad de las decisiones jurisdiccionales.¹³

Por ello, la tutela judicial efectiva descende en el ordenamiento jurídico ecuatoriano de la esfera de la norma constitucional y se materializa nuevamente, en el artículo 23 del Código Orgánico de la Función Judicial¹⁴, ya no como derecho, sino como principio.

En la actividad del día a día, la función del juez es administrar justicia; en el contencioso tributario, la tutela judicial efectiva por un lado comienza con la posibilidad de acceso a la justicia, luego por otro estará en el accionar del juez en el desarrollo de la causa hasta la sentencia en la que se dará respuesta a la pretensión del actor, en la cual a criterio del juez podrá ejercer su facultad de ejercer el control de legalidad, de ser el caso, en un papel fiscalizador de las actuaciones administrativas, a fin de su papel de emitir una sentencia en la que efectivamente denote el ejercicio de la justicia.

CONTROL DE LEGALIDAD

Tengamos en cuenta que el COGEP, en el Capítulo II, del Título I (Procesos de Conocimiento) del Libro IV (Procesos), establece preceptos que rigen los procedimientos contencioso administrativo y contencioso tributario, señalando en lo principal y, en relación al tema materia de esta investigación, señala como objeto de ambas “tutelar los derechos de toda persona y realizar el *control de legalidad* de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo.”¹⁵; con la que se determina que el juzgador incluso podrá fijar un objeto de la litis diferente a lo delimitado por las partes en sus actos de proposición, analizando los antecedentes o fundamentos del acto o atribuyéndole un criterio diferente a los hechos, lo que es ratificado en la norma relativa a la sentencia en estas

¹² La Constitución ecuatoriana consagra este principio en el art. 173, que dice: “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”

¹³ Aguirre, “Tutela jurisdiccional”, 104-106.

¹⁴ Ecuador, Código Orgánico de la Función Judicial, en Registro Oficial 544, Suplemento (9 de marzo de 2009), art. 23.

¹⁵ COGEP, art. 300.



materias¹⁶, en que se reproduce de manera exacta el tenor del artículo 313 del COGEP, en el que se determinan los parámetros de este control.

El artículo 168 del mismo cuerpo legal dispone que *excepcionalmente*, el juez puede ordenar de oficio, conforme lo señala “dejando expresa constancia de las razones de su decisión, la práctica de la prueba que juzgue necesaria para el esclarecimiento de los hechos controvertidos.”, clara manifestación de la potestad discrecional del juez como administrador de justicia de un escenario donde se demuestra el ejercicio de la facultad del control de legalidad.

En relación al contenido del artículo 313 del COGEP en la actualidad (antes artículo 273 del Código Tributario), la doctrina resalta el criterio de que “a la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos, en este caso, en materia tributaria¹⁷. “El carácter investigativo del proceso contencioso-tributario se basa en que el objeto de la Litis es de orden público. [...] Más de lo que las partes arguyan, interesa la realidad objetiva, dándose al Tribunal amplísima libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación.”¹⁸

En la práctica el hecho de que el juzgador revise todos los actos antecedentes expedidos por la administración tributaria (incluso aquellos que no son los impugnados directamente) y que posiblemente ya fueron objeto de reclamo o de recurso extraordinario de revisión por parte del afectado en vía administrativa, o a su vez en sede judicial, es decir, aquellos que fueron confirmados en parte o en todo por la autoridad que los emana o por la máxima autoridad administrativa, en el momento en que se dicta la sentencia, pueden ser motivo de análisis, observación y decisión por parte del juez. En el ejercicio inevitable de esta facultad, puede traducirse que no sea necesario recurrir a las alegaciones planteadas por el actor, por cuestiones que no fueron advertidos por las partes procesales, pero sí por el juzgador. Esta facultad constituye una clara intervención de oficio, que asegura el derecho de tutela efectiva y la seguridad jurídica, respecto de la actuación de la administración durante todo el proceso administrativo y judicial. A diferencia de las demás judicaturas, en lo contencioso tributario (y hoy administrativo), en sentencia puede observar las circunstancias y antecedentes que incluso al actor se le pudo escapar u obviar; rompiendo el esquema tradicional de otros procedimientos establecidos en las demás disciplinas, incluso con la doctrina tradicional¹⁹; y, claro está, según lo dispuesto por la Constitución, se asegura que el juez haga justicia, incluso en aquellos casos

¹⁶ *Ibíd.*, art. 313.

¹⁷ Paul Rengel, “La Valoración de la Prueba y el Control de Legalidad” en *Cristalización de la Justicia*. 289. Es así que el objetivo del control de legalidad es establecer la realidad de los hechos, más allá de lo propuesto por las partes, lo cual permite a los jueces solicitar pruebas de oficio y examinar de forma prolija la prueba actuada por las partes, donde tiene especial relevancia el análisis del expediente administrativo que constituye el antecedente del acto o procedimiento impugnado, mismo que, conforme se señaló previamente, debe adjuntarse de forma obligatoria por parte de las autoridades demandadas al momento de presentar la contestación a la demanda.

¹⁸ Troya, “Manual de Derecho”, 320-321.

¹⁹ Devis Echandía, “Principios Fundamentales del Derecho”, 56. “El juez, al decidir, se limita a declarar los derechos que, conforme a las normas positivas, tiene la parte, y no les otorga ninguno que ellas no consagren.”

en los cuales exista falta de precisiones y detalles por parte el actor, en la consecución del proceso y del procedimiento, pero con una marcada distancia del principio dispositivo. Cabe mencionar que esta facultad es aplicada en la práctica no solo por los jueces de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, sino también se fundamentan en él, los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.²⁰

Justamente en esos días, con ocasión del presente texto, cabe indicar que fue publicado en la página web de la Corte Nacional de Justicia como precedentes jurisprudenciales obligatorios, los siguientes:

- i) La Resolución Nos. 09-2025, en la que declara como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: “Los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo, en ejercicio de su potestad de control jurisdiccional de la legalidad, tienen competencia para hacer la revisión y análisis de los documentos que integran el expediente administrativo, para el efectivo ejercicio de su potestad de control de legalidad de la actividad administrativa”.
- ii) La Resolución Nos. 11-2025, en la que declara como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: “El control jurisdiccional de legalidad de las actuaciones administrativas, cuya competencia está asignada a los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo, se refiere no solo a los puntos de derecho formulados por las partes, sino que alcanza al control relativo a todos los aspectos relacionados a la controversia judicial y a aquellos que tienen relación directa con ella, que comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la controversia de que se trate; por tanto, de justificarse la existencia de afectaciones al ordenamiento jurídico pertinente al caso, debe adoptar las medidas encaminadas a restablecer el imperio de la norma jurídica y garantizar su efectiva vigencia”.

Si bien es cierto que estos precedentes obedecen a la actividad contenciosa administrativa, pueden observarse desde el punto de vista jurisdiccional, por cuanto compartimos el ejercicio de esta facultad contemplada en el COGEP.

En este contexto respecto del primer precedente cabe señalar que se concluye lo siguiente:

- i) Considerando los artículos 300 y 313 del COGEP, se establece que tanto los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y Tribunales Distritales Contencioso Tributarios, a título del control de legalidad en las causas que llegan a su conocimiento, se realice el

²⁰ La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se pronunció dentro del recurso No. 605-12 de 28 de noviembre de 2012, en el que ha señalado lo siguiente: “5.9.- En síntesis, en materia contencioso - tributaria, la jueza y juez debe regirse por las disposiciones expresas del Código Orgánico Tributario y supletoriamente por las que consten en otras leyes tributarias y no tributarias, tomando en cuenta siempre la naturaleza cuasi-oficiosa e investigativa del proceso contencioso-tributario. De allí que el Tribunal de instancia, en esencia, a más de resolver las cuestiones que forman parte del controvertido, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados, como lo dispone el art. 273 del Código Tributario, que dice (...)”



debido estudio y de ser el caso la investigación de las manifestaciones administrativas que se demuestran en actos y hechos que comprenden el expediente administrativo, así establecer que cumplen con los presupuestos que sostengan su legalidad y validez jurídica.

- ii) Siendo de normas e instancias similares, con una historia y antecedentes distintos, merecía el pronunciamiento del Pleno de la Corte Nacional, a efecto de la actividad jurisdiccional en los Tribunales Administrativos; hecho que disgrego, por cuanto esta actividad jurisdiccional, es propia y se la realiza desde antes de la expedición del COGEP, en el Contencioso Tributario. Mucha de esta actividad se merece a la doctrina y a su influencia en este ámbito, **siendo el referente el Dr. José Vicente Troya**, quien con sus postulados, entre otros, desplegó la institución del control de legalidad en el contencioso tributario y se refirió al carácter investigativo del Juez.

Respecto del segundo precedente, del pleno de la Corte Nacional de Justicia, se concluye lo siguiente:

- i) De igual manera con ocasión de lo previsto 300 y 313 del COGEP a más de establecer que los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, en el control de legalidad no sólo deben remitirse al análisis de los actos impugnados y sus antecedentes, instituye que esta la facultad otorgada por la ley, no se debe únicamente a las afirmaciones, alegaciones y puntos de derecho señalados por las partes; al contrario es un abanico de posibles escenarios que abarcan a todos los hechos, fundamentos y pretensiones que pudieran presentarse en el análisis que tengan relación con el debate en la causa.
- ii) En este contexto queda claro que de presentarse novedades en torno a la emisión de actos o a su fundamentación con relación a los antecedentes, el juez tiene como prerrogativa tomar decisiones que corrijan y observen las normas vigentes acatando los derechos de los administrados al punto de corregir u omitir circunstancias que las partes atribuyan a los hechos, sin que resulte soslayar el principio dispositivo establecido por el artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 5 del propio COGEP, sino más bien, una forma de predominancia del derecho, la juridicidad y tutela.

Sin pretender un distanciamiento o controvertir la decisión obligatoria de la Corte Nacional de Justicia en relación con el control de legalidad en los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, es necesario agregar que gracias a la claridad que mantenía en esta materia el Código Tributario, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, **por la doctrina** de forma clara, venía aplicando esa facultad, la cual se ha visto plasmada en sus actuaciones jurisdiccionales. Como ejemplo se ha advertido caducidad de la facultad determinadora, cuando no ha sido observada por las partes procesales, aplicación de normativa impertinente o incluso inobservancia de documentación probatoria en sede administrativa, reforzando el criterio de que los actos administrativos en realidad no se defienden por si solos, sino que deben estar debidamente fundamentados para que trasciendan jurídicamente, cuestión que incide también en la debida preparación de los abogados procuradores de las administraciones tributarias.

CONCLUSIÓN

Por principio dispositivo, la acción recae primordialmente en las partes procesales; son quienes configuran el proceso contencioso tributario, constituyéndose en protagonistas procedimiento jurisdiccional; su actuación es primordial, que busca el pronunciamiento judicial.

Las partes aportaran todo lo necesario, en la determinación de los hechos, fundamentos jurídicos, la estrategia procesal. El proceso en el contencioso tributario es influenciado por las actuaciones de las partes procesales; quienes gestionaran pruebas necesarias que brinden certeza a los juzgadores. En el desarrollo del proceso, desde la presentación de la demanda el juzgador observa sus particularidades, estableciendo aquellas que incluso pasaron por alto las partes procesales.

En este escenario se originan cuestionamientos y ese afán de verificar que en vía administrativa, se observaron el ordenamiento jurídico o en su defecto se pudieron pasar por alto, cuestiones que atentan contra la legitimidad y legalidad del acto administrativo, su antecedente y demás actos que tiene relación a éste. ***Ahí desde aquel momento nace la intención discrecional del juez de ejercer el control de legalidad.***

Como consecuencia de aquello, las administraciones tributarias tienen el deber y obligación de emitir actos administrativos que cumplan con los presupuestos impuestos en la norma, a efecto de que por un lado los administrados concurren a la sede judicial a demostrar las posibles arbitrariedades o que en el análisis que se efectúe, se evidencien deficiencias en su gestión que sustenten la ilegalidad o nulidad de tales actos.

La realización del control de legalidad en la jurisdicción contencioso tributaria corre en un conjunto de manifestaciones de los sujetos procesales, la administración pública y los órganos jurisdiccionales. Esta iniciativa procesal, revela el acceso a la justicia, cuando los administrados acuden al aparato de justicia y como consecuencia de ello surge esa evaluación jurídica a la administración tributaria; sin dejar de lado que esa presencia emerge con el deseo del derecho a la tutela judicial efectiva que será palpable en la emisión de la sentencia.

Con ocasión de los precedentes jurisprudenciales señalados, se resalta por un lado la necesidad de su expedición y con ello, importancia de su aplicación por parte de los juzgadores, al tenor de lo señalado en los artículos 300 y 313 del COGEP; lo que permite resaltar la labor realizada en los Tribunales de lo Contencioso Tributario, cuyo ejemplo son las actuaciones jurisdiccionales realizadas en los procesos de su conocimiento.



BIBLIOGRAFÍA

Aguirre, Vanesa. <i>Tutela jurisdiccional del crédito en el Ecuador</i> . Quito: Ediciones Legales, 2012.	Alsina, Hugo. "Las Incompatibilidades". En <i>actos del juez y prueba civil: Estudios de derecho procesal civil</i> . Fernando Quiceno Alvarez, coordinador. Bogotá: Editorial Jurídica Bolivariana, 2001.
-----, <i>Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial</i> . Tomo I. Buenos Aires: EDIAR, 1957, segunda edición.	Altamirano, Alejandro. <i>Derecho Tributario: Teoría General</i> . Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.
Bocchiardo, José Carlos. "Derecho Tributario sustantivo o materia". En <i>Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Vol. 2</i> . García Belsunce, Horacio, director. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.	Couture, Eduardo. <i>Fundamentos de Derecho Procesal Civil</i> . Montevideo: BdeF Ltda., 2014, cuarta edición.
De la Rúa, Fernando. <i>Teoría general del proceso</i> . Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991.	Devis Echandía, Hernando. <i>Compendio de la Prueba Judicial</i> . Tomos I y II. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2014, 2007.
-----, <i>Nociones Generales de Derecho Procesal Civil</i> . Bogotá: Temis, 2009, segunda edición.	-----, <i>Teoría General de la Prueba Judicial</i> . Buenos Aires: Zabala Editor, 1976.
Folco, Carlos María. <i>Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura</i> . Tomos I y II. Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2011, tercera edición.	García de Enterría, Eduardo. <i>La justicia administrativa en el cambio de siglo, volumen II</i> .
García Vizcaíno, Catalina. <i>Manual de Derecho Tributario</i> . Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014.	Palacio, Lino. <i>Manual de Derecho Procesal Civil</i> . Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, vigésima edición.
Patiño Ledesma, Rodrigo. <i>Sistema Tributario Ecuatoriano</i> . Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, primera edición.	Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario, Ecuador, Grupo ONI. 2022.

Podetti, Ramiro. <i>Teoría y técnica del proceso civil y trilogías estructural de las ciencias del proceso civil</i> . Buenos Aires, Ediar, 1963.	Paul Rengel, “La Valoración de la Prueba y el Control de Legalidad” en <i>Cristalización de la Justicia</i> . Ecuador. 289.
Troya Cevallos, Alfonso. <i>Elementos de Derecho Procesal Civil</i> . Quito: Pudeleco Editores S.A., 2002, tercera edición.	Troya, José Vicente. <i>Manual de Derecho Tributario</i> . Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
Vázquez, Barnés. <i>La tutela efectiva en la Constitución alemana</i> . Tomo I.	Véscovi, Enrique. <i>Teoría General del Proceso</i> . Bogotá: Temis, 2006, segunda edición.
Fuentes legales	
<i>Constitución de la República del Ecuador</i> [2008]. Quito, Asamblea Nacional Constituyente, Comisión Legislativa y de Fiscalización, Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008.	Ecuador. <i>Código Orgánico de la Función Judicial</i> , Registro Oficial, 544, Suplemento, Quito, 9 de marzo de 2009.
Ecuador. <i>Código Orgánico General de Procesos</i> , Registro Oficial, 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.	Ecuador. <i>Código Orgánico Tributario</i> , Codificación 5, Registro Oficial, 38, Suplemento, Quito, 14 de junio de 2005.

La Realidad Jurídica Ecuatoriana sobre el Derecho a Impugnar, en Sede Contencioso Tributaria

María Augusta **Montaño Galarza***



RESUMEN

El derecho a impugnar en vía jurisdiccional en materia contencioso tributaria, ha sido previsto desde hace décadas en nuestro país, sin embargo, las garantías que la Constitución de la República establece, no han sido suficientes para que tal derecho evolucione en beneficio de los justiciables.

* Doctora en jurisprudencia, magíster en Derecho Administrativo, Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario de Loja, Loja.



INTRODUCCIÓN

En este artículo, se van a plasmar de forma resumida, los antecedentes históricos del Código Tributario (CT) y de la justicia tributaria, la forma en la que se estableció el Tribunal Fiscal como organismo autónomo, luego las Salas, Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo Contencioso Tributario, que pasaron a ser parte de la Función Judicial. El propósito es conocer la forma como operaba el Tribunal Fiscal, que es muy disímil al sistema actual. Se realizará una comparación de puntuales artículos del CT y del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), para establecer que a pesar del transcurso del tiempo, no se reflejan cambios sustanciales, ni se evidencia mayor protección a los justiciables.



Palabras clave:

Historia	Impugnación	Derechos
Evolución	Garantías	



DESARROLLO

Para abordar el tema propuesto, se hará reminiscencia de los principales acontecimientos que constituyen el antecedente del CT y de la justicia tributaria.

El doctor José Vicente Troya Jaramillo en el artículo “El Contencioso Tributario en el Ecuador”¹ aporta valiosa información al respecto. El autor rememora que el 19 de junio de 1959 se expidió el Decreto-Ley de Emergencia, que creó el Tribunal Fiscal en el Ecuador, independiente de la administración y de la Función Judicial². Se estableció una competencia diferenciada entre la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal Fiscal, las sentencias de éste, no podían ser revisadas por ninguna autoridad. A partir de ese acontecimiento, en palabras del recordado maestro, se conformó el procedimiento contencioso tributario.

Refiere que posteriormente, mediante Decreto-Ley de Emergencia No. 29, de fecha 24 de junio de 1963, se expidió el Código Fiscal (CF), que consolidó el procedimiento contencioso tributario, abarcó varios aspectos de medular importancia, tales como la aplicación e interpretación de la ley tributaria, la facultad reglamentaria, los créditos tributarios, la caducidad entre otros; regulaba la competencia del Tribunal Fiscal, que para entonces conocía impugnaciones contra resoluciones de la Contraloría y del Ministerio de Fomento y Minas, ya que hasta ese entonces, no se había creado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; se habla de la inclusión de un tema muy importante, que fue el valor de la jurisprudencia³.

Señala que en 1975, mediante el Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, se creó el CT, que rige hasta la presente, desde luego modificado por múltiples reformas, que obedecieron a la cambiante realidad política, social y económica del Ecuador en el devenir del tiempo⁴. Su promulgación se dio en el gobierno del General Guillermo Rodríguez Lara, quien dirigió el país, desde el 15 de febrero de 1972 hasta el once de enero de 1976; asumió la Presidencia de la República del Ecuador, tras el derrocamiento del doctor José María Velasco Ibarra, por ser el oficial más antiguo de las Fuerzas Armadas del país. Es recordado por su gobierno nacionalista revolucionario, que se caracterizó por el progreso en la economía nacional debido a la bonanza petrolera, materializada en tres aspectos: crecimiento industrial, desarrollo agropecuario gracias al apoyo del Estado, expansión acelerada de la clase media, lo que tuvo un efecto visible en el aumento del gasto público y crecimiento de la burocracia⁵.

En ese contexto histórico político, fue expedido el CT, debido a la necesidad de un cuerpo legal que regule todo lo concerniente a la relación jurídico tributaria, las reclamaciones

¹ José Vicente Troya Jaramillo, “El contencioso tributario en el Ecuador”, *Memoria de las 1as Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, (7, 8 y 9 octubre 2008), 77-100. <http://www.supertributaria.gov.bo/>

² Ecuador, Decreto Ley de Emergencia, Registro Oficial 847, 19 de junio de 1959.

³ Ecuador, Código Fiscal, Registro Oficial 490, 25 de junio de 1963.

⁴ Ecuador, Código Tributario, Registro Oficial 958, 23 de diciembre de 1975.

⁵ Klever Antonio Bravo, Diego Pérez Enríquez. EL GOBIERNO REVOLUCIONARIO NACIONALISTA ECUATORIANO DEL GENERAL GUILLERMO RODRÍGUEZ LAZA (1972-1976): LIDERAZCO, TRANSFORMACIONES Y CLAVES SOBRE EL SISTEMA POLÍTICO ECUATORIANO. REVISTA PUCE. ISSN: 2528-8156. NÚM. 110. <https://www.revistapuce.edu.ec/index.php/revpuce/article/view/273/306>

administrativas, acciones contencioso tributarias, del ilícito tributario y los procedimientos para reprimirlo.

Establecía entre otras cosas, que la jurisdicción contencioso tributaria, se ejercerá por el Tribunal Fiscal, que actuaba como órgano de única o última instancia, o como Tribunal de recurso jerárquico, de apelación o de casación⁶.

Estaba concebido como un organismo altamente especializado, de función jurisdiccional, autónomo en el ejercicio de sus funciones, con sede en la capital de la República y jurisdicción en todo el territorio nacional. Constituido por nueve Magistrados que integran tres salas, nombrados de igual forma que los Ministros de la Corte Suprema de Justicia⁷. Eran designados para el período de seis años, con posibilidad de reelección indefinida⁸. Estaba representado legal, oficial y administrativamente por el Presidente elegido anualmente entre sus integrantes⁹. La remuneración no podía ser inferior a la que correspondía a los Ministros de la Corte Suprema, los Magistrados y Conjueces, percibían además derechos de resolución¹⁰.

El Tribunal Fiscal, como órgano autónomo tenía amplias facultades tanto en lo administrativo como en lo jurisdiccional.

En cada Sala se designaba mensualmente un juez de sustanciación, que suscribía las providencias de trámite de las causas, de esas providencias se podía interponer recurso de apelación para ante la Sala¹¹.

El CT preveía acciones de impugnación, acciones directas y otras de su competencia. Determinaba que quienes se creyeran perjudicados por una Resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnar ante el Tribunal Fiscal dentro de veinte días, contados desde el siguiente al de su notificación, si residen en territorio del Estado, o de cuarenta días si residen en el exterior. Establecía el plazo de seis meses, residida o no el reclamante en el país, si impugnaba una Resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado¹².

La demanda debía presentarse en la Secretaría General del Tribunal Fiscal, si el actor residía fuera de la provincia de Pichincha, podía hacerlo en la Jefatura Provincial de Recaudación de su domicilio, cualquiera fuere la autoridad o administración tributaria demandada. En ese caso, el funcionario receptor debía enviarla en cuarenta y ocho horas al Tribunal Fiscal. En caso de residir en el exterior la demanda se presentaba en el Consulado o Agencia Consular del respectivo país¹³.

⁶ Ecuador, Código Tributario, Registro Oficial 958, 23 de diciembre de 1975, artículo 219.

⁷ Ibid., artículo 221.

⁸ Ibid., artículo 223.

⁹ Ibid., artículo 227.

¹⁰ Ibid., artículo 225.

¹¹ Ibid., artículo 239.

¹² Ibid., artículo 243.

¹³ Ibid., artículo 244.



Para la contestación a la demanda se concedía el término de quince días¹⁴. Era obligatorio que se adjunte copia de la resolución o acto de que se trate, y de la documentación que sirvió de antecedente¹⁵. La falta de contestación se tenía como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación en los antecedentes del acto o resolución. La parte demandada estaba obligada a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se hallen en el archivo de la dependencia a su cargo, de no hacerlo se estaba a las afirmaciones del actor o a los documentos que presente¹⁶.

Como dato relevante, la presentación de la demanda contencioso tributaria, suspendía de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido, por lo tanto, no se podía iniciar la coactiva, o de haberse iniciado se suspendía. No obstante aquello, a petición de la administración tributaria, del funcionario ejecutor o de sus procuradores, la Sala podía ordenar las medidas precautelatorias que preveía el Código¹⁷.

Para hacer cesar las medidas cautelares, se estableció el afianzamiento de la obligación principal, el 10 por ciento por intereses a devengarse y costas¹⁸.

Si habían hechos que justificar, se concedía de oficio o a petición de parte, un término de prueba de diez días¹⁹. Se presumía la validez de los hechos, actos y de las resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnadas expresamente en la reclamación administrativa o en la contencioso tributaria, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Respecto de los impugnados, correspondía a la administración tributaria, la prueba de los actos y hechos del contribuyente, de los que se concluía la existencia de la obligación tributaria y su cuantía²⁰.

El CT en mención, facultaba al Tribunal Fiscal a ordenar de oficio, en cualquier estado del proceso y hasta antes de sentencia, la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el esclarecimiento de la verdad, o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos²¹.

Concluido el trámite de la causa, el Tribunal dictaba sentencia en el término de treinta días, contados a partir de la notificación de las partes para el efecto, a esa época ya se preveía que debía ejercerse el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio, que aquellos atribuyan a los hechos²².

En cuanto a las excepciones al procedimiento de ejecución coactiva de créditos tributarios, la demanda se presentaba ante el ejecutor, dentro de veinte días contados desde el día hábil

¹⁴ Ibid., artículo 258.

¹⁵ Ibid., artículo 260.

¹⁶ Ibid., artículo 261.

¹⁷ Ibid., artículo 262.

¹⁸ Ibid., artículo 263.

¹⁹ Ibid., artículo 272.

²⁰ Ibid., artículo 274.

²¹ Ibid., artículo 277.

²² Ibid., artículo 288.

siguiente al de la notificación del auto de pago; su presentación suspendía el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de que el Magistrado de Sustanciación, ordene en cualquier estado del proceso, hasta antes de dictar sentencia, la continuación del procedimiento de ejecución o el afianzamiento de la obligación exigida.

Es relevante comentar que el CT en el Libro IV, contenía la normativa relacionada con el ilícito Tributario, aplicable a todas las infracciones tributarias. Eran supletorias las normas y principios del Derecho Penal Común²³. Se facultaba a los funcionarios administrativos la instrucción de los procedimientos, la sentencia la emitían los jueces de primera instancia, que eran funcionarios de más alto nivel. De esas sentencias se podía recurrir en apelación ante el Tribunal Fiscal²⁴.

La competencia penal de los tribunales de lo fiscal, constó incluso en la Codificación del CT, publicada en el R.O.S No. 38 de 14 de junio de 2005, y fue motivo de sucesivas regulaciones por parte de la Corte Nacional de Justicia. Finalmente, en la reforma del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 17 de julio de 2013, en la Disposición Transitoria, se estableció que como consecuencia de la derogatoria del artículo 355 del Código Tributario, las causas por ilícitos tributarios y aduaneros son de competencia de los Tribunales Penales, en armonía con lo dispuesto en el artículo 219 del COFJ, por tratarse de delitos de acción pública²⁵. De esa forma, definitivamente, se separó del conocimiento de los Tribunales de lo Fiscal la competencia penal.

Luego de esa digresión, cabe precisar que en el año 1992, el Congreso Nacional ante la necesidad de modernizar la administración de justicia, hacerla más ágil y eficiente y dotarle de los medios necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones, expidió las reformas a la Constitución Política del Estado (CPE)²⁶. Entre ellas, la eliminación del Tribunal Fiscal y del Tribunal Contencioso Administrativo, hasta entonces con jurisdicción nacional, que conocían los recursos de apelación y casación, sin formar parte de la Función Judicial. Se crearon las Salas Fiscal y Administrativo en la Corte Suprema de Justicia²⁷. Y para el conocimiento de las causas en materia fiscal, los Tribunales Distritales: Con sede en Quito, Guayaquil, Cuenca y Portoviejo²⁸. En la actualidad también Loja y Tungurahua, cuentan con tribunales que ejercen doble competencia.

Las reformas a la CPE, generaron un cambio radical al suprimir el Tribunal Fiscal y en su lugar crear la Sala Fiscal como parte de la Corte Suprema, y varios Tribunales Distritales que se integraban por magistrados de rango de Corte Superior. Terminó con ello la autonomía de la que gozaba el Tribunal Fiscal y pasó a ser parte de la Función Judicial, como respuesta a la

²³ Ibid., artículo 336.

²⁴ Ibid., 422.

²⁵ Ecuador, Reforma al COFJ, Ley 00 publicada en el Suplemento del RO 38 de 17 de julio de 2013.- Disposición Transitoria.

²⁶ Ecuador, Ley 20 Reformas a la Constitución Política del Ecuador, Registro Oficial 93, 23 diciembre 1992.

²⁷ Ibid., Disposición Transitoria Primera.

²⁸ Ibid., Disposición Transitoria Novena.



necesidad de alcanzar la descentralización y desconcentración que propugnaba la Constitución en esa época.

Aunque quizás aquella no fue la mejor decisión, contribuyó a que la justicia tributaria sea más accesible. Según lo relata el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, aportó a ese cometido, que el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, mediante Resolución dispuso que las demandas debían presentarse en el Tribunal Distrital de lo Fiscal del domicilio del actor²⁹, disposición que luego fue ratificada por el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado³⁰, y que se mantiene hasta la fecha en el Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

Años después, la Constitución de la República del Ecuador de 2008 (CRE), aún vigente, declaró que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial³¹. Fortaleciendo el derecho a impugnar que asiste a los ciudadanos, respecto a las decisiones de la administración. Se instituyeron varios principios que la administración de justicia debía aplicar en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, así como el sistema oral en todas las materias, instancias, etapas y diligencias, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo³².

Aquello, comprometió un cambio sustancial en lo procesal ya que el sistema escrito imperó por décadas en nuestro país.

Por otra parte, con la promulgación del COFJ, publicado en el R.O.S de 9 de marzo de 2009, se estableció que la Corte Nacional de Justicia, estaría integrada por ocho salas especializadas, entre ellas, la Sala de lo Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Tributario³³. En las Cortes Provinciales, también se previó la existencia de Salas de esas materias³⁴, sin embargo, no fue posible estructuralmente que en las Cortes Provinciales se establezcan, y a través de la reforma al COFJ, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38, de fecha 17 de julio de 2013, se decidió que existirán tribunales de lo contencioso tributario en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura³⁵. A nivel del país, se mantienen los mismos que ya fueron citados.

Fue en el año 2015, que se publicó el Código Orgánico General de Procesos (COGEP), que regula la actividad procesal en todas las materias, excepto la constitucional, electoral, de extinción de dominio y penal³⁶, entró en vigencia el 22 de mayo de 2016, a partir de entonces se implementó el sistema oral en las materias de su competencia.

²⁹ Ecuador, Corte Suprema de Justicia, Resolución. Registro Oficial 220, 28 junio 1993.

³⁰ Ecuador, Ley de Modernización del Estado. Registro Oficial 349. 19 diciembre 1993

³¹ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 173.

³² Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 168.6.

³³ Ecuador, Código Orgánico de la Función Judicial, Registro Oficial Suplemento 544, 9 de marzo de 2009, art. 183.

³⁴ Ibid., art.218.

³⁵ Ecuador, Ley Reformatoria al Código Orgánico de la Función Judicial, Registro Oficial Suplemento 38, 17 de julio de 2013, art. 16.

³⁶ Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo de 2015, art.1.

Por consiguiente, la materia tributaria, en lo procesal también pasó a ser regida por el COGEP, que establece que las controversias en las que el Estado o las instituciones que comprenden el sector público determinadas por la Constitución, sea el demandado, la competencia se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio del actor. Si es actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado³⁷. Disposición que es fiel a la resolución que años atrás tomó la Corte Suprema de Justicia, cuando se crearon los Tribunales Distritales de lo Fiscal, ratificándose esa importante garantía que ampara a los administrados.

El COGEP establece que las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder³⁸. Complementariamente ordena que la sentencia además de los requisitos generales, decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados³⁹.

Respecto a la oportunidad para demandar, implementó un cambio sustancial, al determinar que en las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días⁴⁰. Esa innovación sustituye el término de veinte días, que desde el CT de 1975 se había previsto.

El COGEP estableció que para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción. Disponía que si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el procedimiento de excepciones seguirá de esa forma, precisando que la consignación no significa pago⁴¹. Ese apartado, fue sustituido por el artículo 50 de la Ley Reformatoria al COGEP, publicada en el Registro Oficial No 517 del 26 de junio de 2019, y en su lugar establece que para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación del diez por ciento de la cantidad a la que asciende la deuda, sus intereses y costas; con la prevención que si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el procedimiento de excepciones seguirá de esa forma.

Se incorporó también, un artículo sobre la suspensión del acto impugnado, que ordenaba en lo medular:

³⁷ Ibid., art. 299

³⁸ Ibid., art. 300

³⁹ Ibid., art. 313

⁴⁰ Ibid., 306.5.

⁴¹ Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo de 2015, art. 317



cuando el acto administrativo impugnado, en materia tributaria, imponga al administrado una obligación de dar, éste puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10% de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado. [...].

La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso⁴².

Contra el último apartado, se planteó una acción de inconstitucionalidad, que dio como resultado que la Corte Constitucional, en la sentencia No. 92-15-IN/21 de 13 de enero de 2021, acepte parcialmente la demanda y resuelva que ese inciso queda de la siguiente manera: “La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo los efectos del acto impugnado no se suspenderán y se continuará con la tramitación de la causa”. Para el efecto reflexionó que el inciso final acusado de inconstitucional, impedía a los administrados obtener una decisión legítima, motivada y argumentada, y por tanto vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva.

Por lo expuesto, se puede colegir que el CT de 1975, inicialmente concebido, fue un cuerpo normativo bastante completo y práctico, que ha sentado sólidas bases en la materia, y a pesar de los cambios que ha sufrido, aún se mantienen muchos de sus artículos indemnes.

La información aportada permite establecer que el derecho a impugnar en materia tributaria, ha sido reconocido desde hace décadas, y no solo constituye la puerta de acceso a la tutela judicial efectiva, sino que se erige como una garantía que permite también que las personas que acuden ante la justicia contencioso tributaria, se benefician del control de legalidad, obligación impuesta a los juzgadores que ha sido recogida incluso por el CT de 1975, que se complementaba de forma armónica con aquella otra facultad, de estar a las afirmaciones del actor, así como a la documentación que éste presente, en caso que la administración no remita la que estaba obligada a entregar.

Recapitulando lo antes visto, el CT de 1975 fue garantista, basta recordar que la sola presentación de la demanda de impugnación y de excepciones a la coactiva, suspendía el título de crédito si había sido emitido, y no podía iniciarse la coactiva, o continuar según el caso. Era una normativa objetiva, que dejaba a criterio de los magistrados, ordenar medidas precautelatorias a pedido de la administración, del funcionario recaudador o de los procuradores. En el procedimiento coactivo, hasta antes de dictar sentencia, el Tribunal disponía de la facultad de ordenar su continuación o el afianzamiento de la obligación. Esas disposiciones se mantuvieron también en la Codificación del CT.

⁴² Ibid., art. 324

Al producirse los cambios normativos descritos, principalmente la expedición del COGEP, se advierte que en lugar de proporcionar mayores garantías al justiciable, se incurrió en lamentables vulneraciones de derechos, tal es así, que fue necesario que la Corte Constitucional declare la inconstitucionalidad del inciso final del artículo 324 del COGEP, por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva. Algo similar ocurrió con el artículo 317 ibídem, que por fortuna fue reformado y por ello establece que la caución que debe rendirse en el proceso de excepciones a la coactiva, es del 10% de la obligación, intereses y costas y no de la totalidad de aquella.

El autor Miguel Alejandro López Olvera, sobre la exigencia del pago para impugnar actos administrativos señala:

Esta regla solve et repete es una derivación del principio de la no suspensión de los efectos del acto administrativo a pesar de la impugnación.

Por eso, la mayoría de los doctrinarios la considera como un privilegio excesivo a favor de la administración, que ha sobrevivido desde épocas de regímenes absolutistas pre republicanos, pero que en la actualidad se encuentran en retroceso.

Del principio de la ejecutividad del acto administrativo y la subsiguiente posibilidad, en su caso, de ejecución forzosa, se ha llegado a extraer la consecuencia de que la impugnación de cualquier acto administrativo que implique la obligación de pagar un crédito a favor del fisco o una multa sólo es posible si el particular previamente garantiza el pago de la deuda que se discute.⁴³

Sobre el tema abordado, es menester recordar que la CRE, garantiza que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión⁴⁴.

⁴³ Miguel Alejandro López Olvera, "LA REGLA SOLVE ET REPET EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO", Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM <http://biblio.juridicas.unam.mx>

⁴⁴ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 75.



CONCLUSIÓN

Las garantías aludidas, han sido inobservadas al momento de crear normas que imponen la obligación de caucionar para que se suspenda un acto administrativo o la ejecución coactiva, tales exigencias constituyen obstáculos para el acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva.

La obligación de caucionar es un privilegio excesivo de la administración, que en nuestro país no se encuentra en retroceso, porque a pesar que la CRE establece que ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales y que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución,⁴⁵ aún se mantiene, lo que pone en tela de duda la materialización efectiva de las garantías constitucionales que deben ser observadas en todo proceso.

En el COGEP, se hace una discriminación entre las materias contencioso administrativa y contencioso tributaria, en la primera, si consta como facultad del juzgador disponer la suspensión de los efectos del acto administrativo cumpliendo las exigencias que la ley señala.⁴⁶

Finalmente, se reflexiona que al momento de crear normas como las que hemos enunciado, debe respetarse imperativamente la Constitución en su contexto, a fin de alcanzar la premisa que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia⁴⁷.

BIBLIOGRAFÍA

Bravo, Klever y Diego Pérez. EL GOBIERNO REVOLUCIONARIO NACIONALISTA ECUATORIANO DEL GENERAL GUILLERMO RODRÍGUEZ LAZA (1972-1976): LIDERAZCO, TRANSFORMACIONES Y CLAVES SOBRE EL SISTEMA POLÍTICO ECUATORIANO. REVISTA PUCE. ISSN: 2528-8156. NÚM. 110. <https://www.revista-puce.edu.ec/index.php/revpuce/article/view/273/306>

López Olvera, Miguel, "LA REGLA SOLVE ET REPET EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO", Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM <http://biblio.juridicas.unam.mx>

⁴⁵ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 11.4 y 9.

⁴⁶ Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo de 2015, art. 330

⁴⁷ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 169

Troya Jaramillo, José Vicente, "El contencioso tributario en el Ecuador", Memoria de las 1as Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, (7, 8 y 9 octubre 2008). http://wwwsupertributaria.gov.bo/	
Legislación	
Corte Constitucional, sentencia No. 92-15-IN/21 de 13 de enero de 2021,	Ecuador, Código Fiscal, Registro Oficial 490, 25 de junio de 1963.
Ecuador, Código Orgánico de la Función Judicial, Registro Oficial Suplemento 544, 9 de marzo de 2009.	Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo de 2015, art.1.
Ecuador, Código Tributario, Registro Oficial 958, 23 de diciembre de 1975.	Ecuador, Codificación del Código Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005
Ecuador, Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.	Ecuador, Corte Suprema de Justicia, Resolución. Registro Oficial 220, 28 junio 1993.
Ecuador, Decreto Ley de Emergencia, Registro Oficial 847, 19 de junio de 1959.	Ecuador, Ley de Modernización del Estado. Registro Oficial 349. 19 diciembre 1993.
Ecuador, Ley 20 Reformas a la Constitución Política del Ecuador, Registro Oficial 93, 23 diciembre 1992.	Ecuador, Reforma al COFJ, Ley 00 publicada en el Suplemento del RO 38 de 17 de julio de 2013.- Disposición Transitoria.

Fallos Contradictorios en la Conversión de Acciones de Impugnación a Pago Indebido

Víctor Murillo Ordóñez*



RESUMEN

La conversión de una acción de impugnación a una acción de pago indebido, regulada por el artículo 321 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), permite al actor pagar una obligación tributaria en trámite, convirtiendo la acción en consecuencia, pero continuando el litigio. Este artículo analiza los efectos jurídicos de esta conversión, destacando las tensiones entre la acción como derecho subjetivo y las decisiones judiciales contradictorias de la Corte Nacional de Justicia. A través de un análisis doctrinal y jurisprudencial, se examinan dos sentencias: la primera (Juicio No. 17502-2005-23059) establece que el juez debe resolver sobre la procedencia del pago indebido utilizando los argumentos de la acción de impugnación original, mientras que la segunda (Juicio No. 17510-2022-00146) exige nuevas pruebas alineadas al artículo 122 del Código Tributario, lo que impone barreras procesales al actor. Se concluye que la primera interpretación garantiza mejor la tutela judicial efectiva, mientras que la segunda restringe el derecho del actor al requerir pruebas adicionales en un momento procesal inoportuno. Este estudio subraya la necesidad de una interpretación uniforme para proteger los derechos procesales.

* Abogado, magíster en Derecho del Comercio Internacional, Director de la Práctica Aduanera e Inversiones en el estudio ECIJA GPA, Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

La conversión de la acción de impugnación a una acción de pago indebido está prevista en el segundo inciso del Art. 321 del COGEP, cuyo texto es: “La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido cuando, estando en trámite aquella, se pague la obligación” La disposición prevé un supuesto de hecho y un efecto, así la conversión opera en el momento en que se configura el pago y el pronunciamiento de la autoridad judicial sobre dicho hecho es declarativo; esto tiene consecuencias relevantes en sus efectos jurídicos. Para identificar estos efectos se debe considerar que la acción es un derecho subjetivo; diferenciable de la demanda, pretensión y objeto de la litis. Se considera además los matices de los tributos al comercio exterior que hacen más propensos a actores en materia aduanera a llevar a cabo la conversión de la acción.



Palabras clave:

Conversión de la Acción	Tutela Judicial Efectiva	



SOBRE LA ACCIÓN

Para escribir sobre la conversión de la acción primero se debe identificar el concepto de acción al cual nos remitiremos. Al respecto, Ovalle Favela¹ desarrolla un análisis histórico desde la *actio* del derecho romano, identificada con el derecho que el actor hacía valer contra el demandado definido por Celso de la siguiente forma: “*Nihil aliud est actio quam ius sibi debeat iudicio persequendi*” (No es otra cosa la acción que el derecho de perseguir en juicio lo que a uno se le debe)². El autor resalta que la palabra acción tiene acepciones distintas en el contexto procesal para, luego de un prolijo análisis de las principales corrientes de pensamiento jurídico, concluir que la acepción generalmente aceptada es la de un derecho subjetivo. Este autor define la acción como *el derecho subjetivo procesal que se confiere a las personas para promover un proceso ante el órgano jurisdiccional, obtener una sentencia de este sobre una pretensión litigiosa y lograr, en su caso, la ejecución coactiva de la sentencia*.

Además, en el contexto de este artículo resulta de sumo valor citar a Liebman, quien precisa que la acción es un derecho subjetivo vinculado al derecho constitucional de petición y sujeto a tres requisitos: a) el *interés de actuar*, que es el interés del actor para obtener la resolución demandada; b) la *legitimación de actuar*, que es la pertenencia de la acción a aquel que la propone, frente a la contraparte, y c) la *posibilidad jurídica*, que es la admisibilidad en abstracto de la sentencia demandada, según las normas vigentes en el orden jurídico nacional³.

La posibilidad jurídica se la debe considerar en el marco constitucional vigente en Ecuador, en el cual los derechos constitucionales son la legitimación misma del Estado⁴. En esta línea, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la tutela judicial efectiva comporta varios derechos, siendo el primero de ellos el acceso a la administración de justicia que “*se concreta en el derecho a la acción y el derecho a tener respuesta a la pretensión*”⁵. Este derecho puede ser vulnerado, entre otras formas, por barreras legales cuando los requisitos normativos para ejercer la acción son excesivos; o, burocráticas cuando se exige requisitos no previstos en la ley.

Sintetizando estas reflexiones, cuando analicemos la conversión de la acción partiremos de que ésta es un derecho subjetivo, amparado constitucionalmente, sujeto a los requisitos que razonablemente imponga el respectivo sistema jurídico nacional para que sea apto para activar al órgano jurisdiccional.

¹ José Ovalle Favela, *Teoría General del Proceso* (México: Oxford University Press, 2016), 163-179.

² Ricardo Orestano, *Azione, diritti soggettivi, persone giuridiche*, en *Teoría General del Proceso* de José Ovalle Favela (México: Oxford University Press, 2016). 29.

³ José Ovalle Favela, *Teoría General*, 173.

⁴ Alí Lozada Prado y Catherine Ricaurte Herrera, *Manual de Argumentación Constitucional* (Quito: Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional (CEDEC), 2015), 32.

⁵ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 889-20-JP/21 del 10 de marzo de 2021, párrafos 104 a 118.

SOBRE LAS ACCIONES DE IMPUGNACIÓN Y DE PAGO INDEBIDO

Las acciones se pueden clasificar a partir de distintos parámetros, por ejemplo, por el derecho subjetivo o material pueden ser civiles, penales⁶, contencioso tributarias, entre otras. Las acciones contencioso-tributarias se subdividen siguiendo la clasificación del COGEP en acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales. La acción de impugnación se identifica como tal en tanto que la acción de pago indebido corresponde a una acción directa.

En esta línea de análisis, las acciones también se clasifican por el tipo de resolución demandada en meramente declarativas, constitutivas, de condena, ejecutivas y cautelares. De acuerdo con Ovalle Favela las acciones meramente declarativas persiguen únicamente la declaración de la relación jurídica (v.g. una nulidad). En tanto que las acciones constitutivas buscan que “*se constituya, modifique o extinga una relación o situación jurídica sustantiva*”⁷. Por último, las acciones de condena, además de la declaración o la constitución de una situación jurídica, persiguen que se ordene una determinada conducta que puede ser de dar, de hacer o de no hacer. En este contexto la acción de pago indebido es de condena.

Por otra parte, mediante las acciones de impugnación se puede exigir alternativamente la nulidad o la ilegalidad de un acto administrativo de naturaleza tributaria. Sin embargo, la mera declaratoria y la extinción del acto impugnado son insuficientes, siendo necesario que la administración ejecute determinadas acciones, ya sean anulación de títulos de cobro, devolución de cauciones u otras de acuerdo con la naturaleza del caso y de la decisión.

En materia aduanera es de particular relevancia la ejecución de la sentencia, tanto que la autoridad aduanera de Ecuador inclusive cuenta con un procedimiento para la ejecución de decisiones judiciales⁸. Entre las razones podemos citar que toda obligación tributaria aduanera se plasma en una liquidación aduanera, la cual, de acuerdo con el artículo 116 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) constituye título suficiente para ejercer una acción coactiva. En tal virtud, si no se registra como anulada la liquidación, dicho título puede dar lugar a acciones de cobro, como en efecto ha ocurrido⁹.

Ahora bien, siendo la acción un derecho subjetivo, que nuestra jurisprudencia constitucional ha calificado como el primer aspecto de la tutela judicial efectiva, se puede afirmar que la acción debe ser “efectiva”. Por lo tanto, cuando la autoridad judicial adopte una decisión en el marco de una acción de impugnación, necesariamente se deberán ejecutar todas las conductas requeridas, ya sea de la parte actora o de la parte demandada, para el cabal cumplimiento de la orden judicial. Entonces, la acción de impugnación en materia contencioso-tributaria es una acción de condena, al igual que la acción de pago indebido.

⁶ José Ovalle Favela, *Teoría General*, 185

⁷ José Ovalle Favela, *Teoría General*, 179-180

⁸ Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), *Procedimiento que regula la ejecución de autos interlocutorios y sentencias judiciales*, aprobado con Resolución Nro. SENAE-SENAE-2023-0114-RE, publicada en el Registro Oficial No. 480, 18 de enero 2024.

⁹ De acuerdo con el artículo 125 del Código Tributario los procedimientos administrativos como la coactiva, a diferencia de los judiciales, no son de libre acceso al público. Por este motivo no se cita los números de las causas mencionadas.



LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN DE IMPUGNACIÓN EN LA DE PAGO INDEBIDO

La ley habilita al actor que ha presentado una acción de impugnación para pagar la obligación tributaria en disputa, continuando el proceso judicial. Uno de los principales motivos para que los actores que impugnan una obligación realicen este pago es para detener los intereses de mora tributaria¹⁰. En este escenario, si la sentencia resulta contraria a los intereses del actor la obligación está satisfecha y no hay más intereses que cubrir. Por otra parte, si el resultado es favorable para el actor, los valores deberán ser devueltos por parte de la administración, más los intereses de ley¹¹.

En la materia aduanera, los casos de conversión de las acciones pueden estar además atados a situaciones operativas. Por ejemplo, la regulación aduanera prevé la posibilidad de retirar una carga de la aduana mediante una garantía que cubra el 100% de los tributos controvertidos¹². Esto significa que además del incremento de intereses en el tiempo se suma un costo financiero muy superior al que se puede tener en otras materias que únicamente rinden la caución del 10% prevista en el COGEP¹³.

Luego de estas consideraciones prácticas que resaltan la relevancia de este instituto procesal, es necesario definir su naturaleza. Partimos de que la acción es un derecho subjetivo y que la conversión de dicha acción opera en virtud de una conducta de la parte actora (i.e. el pago), se sigue que la conversión de la acción es una facultad que puede ejercer a su arbitrio el actor. Por lo tanto, la conversión de la acción también es un derecho subjetivo del actor, sujeto a los principios constitucionales y garantías del debido proceso.

Entonces, el ejercicio de este derecho no puede estar sujeto a más requisitos que los legales. Del texto del artículo 321 del COGEP se observa únicamente un margen temporal, que es mientras se encuentre en trámite la acción de impugnación. Para delimitar cuando será oportuna la conversión debemos identificar desde qué momento y hasta qué punto está en trámite un juicio. Al respecto, el artículo 141 del COGEP dice que “[t]odo proceso comienza con la presentación de la demanda”, la cual contendrá la acción. El fin natural del proceso será la sentencia, sin perjuicio de otras formas de terminación, en todo caso, cuando se cuente con una sentencia ejecutoriada en los términos del artículo 101 del COGEP terminará el proceso. Por lo tanto, la acción de impugnación estará en trámite desde la presentación de la demanda hasta que la sentencia esté ejecutoriada. Al estricto tenor del artículo 321 del COGEP, el pago efectuado entre estos dos momentos procesales tendrá el efecto de convertir la acción, aún si ya se evacuó la audiencia preliminar o si la de juicio se suspendió para dictar sentencia.

¹⁰ Código Tributario, artículo 21

¹¹ Código Tributario, artículo 22

¹² Art. 235 letra i) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

¹³ Código Orgánico General de Procesos, artículo 324.

FALLOS DE LA CORTE NACIONAL RELATIVOS A LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN

Los casos que serán analizados, iniciaron como acciones de impugnación que fueron convertidas en acciones de pago indebido, obtuvieron sentencias que rechazaron las pretensiones del actor y fueron objeto de recurso de casación en consecuencia. La primera sentencia fue dictada dentro del juicio Nro. 17502-2005-23059, donde se casó la sentencia de instancia y la segunda en el juicio Nro. 17510-2022-00146 en el cual se resolvió no casar la sentencia.

En el juicio Nro. 17502-2005-23059 el actor planteó recurso de casación por las causales primera y cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación, la primera que corresponde a vicios *in iudicando*, sobre normas sustantivas, y la cuarta por *extra petita* alegando que se había resuelto algo ajeno a la materia de la litis, al respecto, entre las consideraciones de la Sala de casación, en su sentencia unánime, se observa lo siguiente:

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS. [...] iv. El recurrente cuestiona el fallo de instancia porque a su decir se ha resuelto lo que no era objeto de la litis, la conversión de la acción de impugnación en acción de pago indebido, se ha aplicado erróneamente el numeral 5 del artículo 221 del Código Tributario porque tal disposición no condiciona a la existencia de un reclamo a efectos de que sea procedente la acción directa de pago indebido, y porque se ha aplicado indebidamente precedentes jurisprudenciales que abordan el tema pero que no aplican al caso en cuestión; v. La sentencia en el considerando 6 aborda el tema de la conversión de la acción, reconoce que el pedido de conversión fue atendido mediante auto de seis de noviembre de 2015, con lo que determina que la acción ha dejado de ser de impugnación para convertirse en acción directa de pago indebido; vi. El error del Tribunal de instancia está en condicionar la validez de la conversión de la acción de impugnación en acción de pago indebido, que ya había sido aceptada por propio Tribunal, a que se presente un reclamo en contra del acto porque supuestamente la norma la condiciona a la existencia de dicha reclamación; vii. El presente caso, se trata de una acción de impugnación que a petición expresa de la parte actora, se convierte en una acción de pago indebido, prevista en el inciso final del artículo 221 del Código Tributario, que expresamente prevé que “La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación”, conversión que, de modo expreso es aceptada por el Tribunal juzgador, como lo expone en la sentencia en análisis, con el mismo sustento legal; viii. El Tribunal de instancia para resolver la controversia, argumenta que en función del artículo 221.5 del Código Tributario, para que opere la acción de pago indebido es presupuesto previo que el pago se hubiere efectuado luego de ejecutoriada una resolución que atiende una reclamación de un acto de liquidación o determinación; ix. El Tribunal equivoca su decisión con tal argumento, en tanto no advierte que son dos circunstancias diferentes las del artículo 221.5 del Código Tributario y la del inciso final del mismo artículo, como ya lo ha precisado esta Sala Especializada en la Resolución No. 2902020 de 27 de noviembre del 2020, en el recurso de casación No. 1750820140097; la acción directa de



pago indebido prevista en el artículo 221.5 del Código Tributario, exige que el pago se hubiere efectuado luego de ejecutoriada una resolución que atiende una reclamación; por su parte, la que prevé el inciso de final del mismo artículo 221, para el cambio de acción de impugnación a una acción directa de pago indebido, no requiere de la misma condición, de que se realice el pago luego de una Resolución ejecutoriada, pues es suficiente que la impugnación judicial se encuentre en trámite; x. Declarado procedente el cambio de la acción de impugnación a la de pago indebido, el Tribunal debió pronunciarse de manera expresa respecto a la procedencia o no de los pagos, esto es si fueron indebidos o no, con base en los mismos argumentos y la misma documentación que han presentado las partes para la acción de impugnación pues en la práctica, son los mismos sustentos fácticos por tratarse del mismo expediente. [...]

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional Justicia deja sentado que la acción directa de pago indebido, cuando se deriva de la conversión de la acción, tiene un solo requisito, esto es, que: *“es suficiente que la impugnación judicial se encuentre en trámite”*. Esta consideración de la Sala establece la correcta interpretación del numeral 5 del artículo 221 del Código Tributario y la del inciso final del mismo artículo cuyo texto ordena lo siguiente: *“La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación.”* Texto que es un equivalente perfecto del segundo inciso del artículo 321 del COGEP.

La misma Sala establece enseguida que el Tribunal de instancia *“debió pronunciarse de manera expresa respecto a la procedencia o no de los pagos, esto es si fueron indebidos o no, con base en los mismos argumentos y la misma documentación que han presentado las partes para la acción de impugnación.”* En esta parte el precedente está expresado en la forma de un precepto¹⁴, la posición de la Sala manifestada como un deber ser. Este precedente jurisprudencial¹⁵ se puede expresar en términos lógicos como sigue:

Si **p** (se declara procedente la conversión de la acción de impugnación a la de pago indebido) → **q** (el juzgador debe pronunciarse respecto si los pagos fueron

¹⁴ Iván Cevallos Zambrano, *Los principios y reglas en el ejercicio de los derechos* (Quito: Workhouse procesal, 2022), 49. El precepto del latín praeceptum es una noción que refiere a un principio o norma, constituye un mandato.

¹⁵ Sobre los precedentes es útil recordar que la Corte Constitucional ha distinguido entre los heterovinculantes —que solo corresponden a las sentencias de la propia Corte Constitucional y a las resoluciones del Pleno de la Corte Nacional de Justicia— y los autovinculantes CCE, sentencia 1035-12-EP/20, 22 de enero de 2022, párr. 19: *En opinión de la Corte, en cambio, el precedente horizontal auto-vinculante es una necesidad racional y jurídica. Dicha auto-vinculatoriedad quiere decir que el fundamento (centralmente, la ratio decidendi) en cuya virtud una decisión judicial ha sido tomada por los jueces que componen un cierto tribunal obliga a esos mismos jueces cuando, en el futuro, tuvieren que resolver un caso análogo; de manera que dichos jueces pueden apartarse de su propio precedente solo si lo justifican suficientemente. Esto es así porque, si bien un juez resuelve casos singulares, debe universalizar el fundamento de sus decisiones para casos análogos futuros: resultaría irracional y contrario al derecho fundamental a la igualdad formal si un juez que, en el caso A, ha dicho que debe hacerse X por darse las circunstancias 1,2 y 3, posteriormente, en el caso B, sostuviera lo contrario ante esas mismas circunstancias y sin justificar su cambio de opinión.*

indebidos o no con base en los mismos argumentos y la misma documentación que han presentado las partes para la acción de impugnación]

Es importante distinguir entre la decisión de la Sala sobre el vicio materia de casación y el citado precedente, el cual no es una consecuencia inexorable de la existencia del vicio que da paso a la casación, ya que ese punto fue resuelto como sigue:

vi. El error del Tribunal de instancia está en condicionar la validez de la conversión de la acción de impugnación en acción de pago indebido, que ya había sido aceptada por propio Tribunal, a que se presente un reclamo en contra del acto porque supuestamente la norma la condiciona a la existencia de dicha reclamación.

Entonces, la Sala agregó la siguiente justificación al precedente: *pues en la práctica, son los mismos sustentos fácticos por tratarse del mismo expediente.* El asunto de, si la conversión de la acción daba lugar a un “nuevo” expediente no fue materia de ningún error alegado ni analizado, esta justificación independiente es necesaria porque la Sala no está derivando este precedente a partir del vicio invocado en la casación.

Así las cosas, tenemos el segundo caso, que corresponde al juicio Nro. 17510-2022-00146 en el cual el actor planteó su recurso por las causales segunda y tercera del artículo 268 del COGEP. La causal segunda por motivación aparente por incongruencia frente a la parte, y la tercera por *citra petita* al no resolver asuntos relevantes del proceso. La casación fue rechazada por sentencia de mayoría con un voto salvado que reiteró la necesidad de que se resuelva el fondo. Las consideraciones de la Sala de casación en la parte pertinente son las siguientes:

6.3.8 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que la sentencia emitida por el Tribunal A quo se encuentra motivada; establece el objeto de la controversia “Establecer si se ha configurado o no el pago indebido efectuado por [...] en función de los resultados contenidos en la rectificación de tributos nro. [...]”; y en tal virtud, explica que con escrito de [...] de [...] de 20[...] la compañía actora solicitó la conversión de la acción de conformidad con lo dispuesto en el art. 321 del Código Tributario; lo cual fue atendido favorablemente en auto dictado en audiencia preliminar, por lo que ha dejado de ser acción de impugnación para convertirse en una acción directa de pago indebido, con todos sus consecuentes efectos procesales, en tanto las dos formas de accionar revisten distinta esencia; y, establece que en este sentido se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en recurso No. 461-2012; Que al no existir controversia respecto al pago realizado, el Tribunal analiza respecto si el pago es indebido y establece que no obra prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el art. 122 del Código Tributario, pues el tributo cobrado no ha sido establecido ilegalmente o se encuentra exento de pago, pues no se trata de un tributo inexistente o del que haya exoneración, siendo que estos particulares no han sido invocados a fin de analizarlos, mucho menos probados por la actora; así como tampoco se ha verificado que el pago realizado desborde



la justa medida legal, en tanto del proceso no se ha podido constatar que la tarifa aplicable sea distinta a la exigida o la existencia de saldos de crédito a su favor reconocidos y no aplicados. Consecuentemente se determina que el Tribunal A quo se ha pronunciado de conformidad con el objeto de controversia planteado y ha abordado los puntos medulares que corresponden a una acción de pago indebido, con suficiente sustento fáctico y jurídico. Por lo tanto, no se configura la falta de motivación del fallo.

La Sala establece que cuando la acción *ha dejado de ser [...] de impugnación para convertirse en una acción directa de pago indebido*, al Tribunal solo le corresponde analizar si el pago es indebido. En este caso la Sala señala que el Tribunal a quo *establece que no obra prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el art. 122 del Código Tributario*. Es decir, la decisión no se adopta sobre la base de los argumentos y documentos presentados con la demanda, sino sobre un análisis del artículo 122 del Código Tributario. La Sala continúa e indica que, los particulares respecto al pago indebido conforme al artículo 122 no fueron invocados, por lo tanto, si no fueron invocados no fueron probados. De ese punto colige la Sala que el asunto se relaciona con la prueba. El precedente que se extrae de la *ratio decidendi* transcrita se puede expresar como sigue:

Si **p** [aceptada la conversión de la acción de conformidad con lo dispuesto en el art. 321 del Código Tributario ésta deja de ser acción de impugnación para convertirse en una acción directa de pago indebido, siendo que las dos formas de accionar revisten distinta esencia] → **q** [al no existir controversia respecto al pago el Tribunal analizará respecto si el pago es indebido y establecerá si es que obra prueba de que el pago se subsume en alguno de los eventos detallados en el art. 122 del Código Tributario]

Entonces, es importante una reflexión: que la conversión de la acción no comporta una reforma de la demanda. Se estableció al inicio de este artículo la necesaria distinción entre demanda y acción. El COGEP permite reformar la demanda hasta antes de la contestación por parte del demandado y, solo si surgen hechos nuevos, hasta antes de la audiencia preliminar o única¹⁶. Estos son dos institutos procesales muy diferentes. En cuanto a la conversión de la acción tiene un único requisito procesal (la existencia de la acción de impugnación en trámite) y un hecho (el pago) sin que exista ningún requisito adicional que el actor deba cumplir para que la acción se convierta.

El segundo precedente descrito exige que al momento de realizar la conversión de la acción el actor aporte nuevos argumentos, alineados al artículo 122 del Código Tributario, y pruebas asociadas a éstos. Es decir, que el actor debería modificar su *causa pretendi*, esto es, una reforma a la demanda, pese a que la Sala de casación menciona que la conversión de la acción fue declarada en la audiencia preliminar, y que *el Tribunal A quo se ha pronunciado de conformidad con el objeto de controversia planteado* en esa misma audiencia, cuando ya había precluido cualquier posibilidad para aportar nuevos hechos o nuevas pruebas. De esta forma la barrera impuesta a la tutela judicial efectiva es insalvable.

¹⁶ COGEP. Art. 148

CONCLUSIÓN

La acción procesal como derecho subjetivo tiene una faceta constitucional relevante, no siendo posible limitarla mediante requisitos no previstos en la ley. En la misma línea la conversión de la acción de impugnación en una de pago indebido es una prerrogativa del actor. Respecto a este derecho se evidencia que existen dos líneas jurisprudenciales divergentes. Para demostrar esta diferencia se utilizó las herramientas de la lógica formal que permiten comparar los argumentos en términos abstractos separados de los hechos.

En esta línea los precedentes en sentido estricto extraídos de las sentencias de los casos Nro. 17502-2005-23059 y Nro. 17510-2022-00146 nos muestran un primer precedente alineado con la tutela judicial efectiva, mientras que el segundo impone una barrera al ejercicio del derecho a la conversión de la acción de impugnación en una de pago indebido, puesto que coloca al actor en la situación de tener que aportar hechos y pruebas en un momento procesal en el cual está impedido de hacerlo legalmente.

Finalmente, la situación expuesta provoca la duda de si la conversión de la acción ha dejado de ser un mecanismo eficaz, siendo indispensable un pronunciamiento del Pleno de la Corte Nacional para aclarar este aspecto.

BIBLIOGRAFÍA

Cevallos Zambrano, Iván. <i>Los principios y las reglas en el ejercicio de los procesos</i> . Quito: Workhouse Procesal, 2022. ISBN 978-9942-42-320-7	Corte Constitucional del Ecuador “ <i>Sentencia No. 889-20-JP/21</i> ” del 10 de marzo de 2021. https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-889-20-jp-21/ consultado el 7 de julio de 2025.
Lozada Prado, Alí, y Ricaurte Herrera, Catherine “ <i>Manual de Argumentación Constitucional</i> ”. Quito: Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional [CEDEC, 2015.	Ovalle Favela, José “ <i>Teoría General del proceso</i> ”. 7ª. ed. México: Oxford University Press, 2016.

Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y su Incidencia en Materia Tributaria

José Miguel Ledesma*



RESUMEN

El presente artículo pretende demostrar la importancia de la interpretación prejudicial y del nacimiento del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado en la Comunidad Andina, particularmente en materia tributaria, con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica y el bienestar de los habitantes de la Comunidad Andina, reduciendo los litigios o generando predictibilidad en los fallos dentro de los casos litigiosos.

* Abogado, magíster en Derecho Tributario de la Universidad Simón Bolívar con sede en Quito | Ecuador, Socio del área de derecho aduanero y tributario del Estudio Jurídico Ledesma & Ledesma, Guayaquil.



INTRODUCCIÓN

El Ecuador forma parte de la Comunidad Andina desde su creación en 1969¹ y, en consecuencia, está obligado a realizar todas las medidas necesarias para asegurar que se cumpla el ordenamiento jurídico andino y, a su vez, abstenerse de realizar medidas que contradigan u obstaculicen la norma andina al tenor de lo prescrito en el artículo 4 de la Decisión 472 de la Comisión de la Comunidad Andina,² es decir, el Ecuador al formar parte de la Comunidad Andina adquirió obligaciones de hacer y de no hacer cuyo incumplimiento conllevaría responsabilidades para el Estado y, por ende, por vía de repetición a los funcionarios responsables de aquellas acciones u omisiones.

Así pues, las decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y de la Comisión, así como también las resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina, entre otras, forman parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina al tenor de lo prescrito en el artículo 1 de la Decisión 472³, y dichas disposiciones jurídicas como regla general son directamente aplicables en los países miembros, a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, conforme lo dispuesto en el artículo 3 de la Decisión mencionada ut supra.⁴

Debo subrayar que la supremacía del derecho comunitario frente al derecho nacional no solamente está consagrada en los dos primeros incisos del artículo 425 de nuestra Carta Magna,⁵ sino también por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (en adelante, TJCA) que ha consolidado como principios fundamentales del derecho comunitario andino, entre otros (efecto directo, aplicación inmediata y autonomía), el de supremacía del derecho comunitario andino, que implica que el ordenamiento jurídico comunitario goza de prevalencia respecto del ordenamiento jurídico de cada uno de los países miembros y respecto de las normas del derecho internacional, en relación con las materias transferidas para la regulación del orden comunitario, conforme ha dispuesto el TJCA dentro del Proceso 03-IP-2014 del 30 de abril de 2014, numerales 35, 36 y 37.⁶

¹ Acuerdo de Cartagena del 26 de mayo de 1969, integrado inicialmente por Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Chile, incorporándose posteriormente Venezuela en 1973 y luego se retiraron Chile en 1977 y Venezuela en el 2006.

² Decisión 472, Codificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 483 del 17 de septiembre de 1999.

³ *Ibíd.*

⁴ *Ibíd.*

⁵ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008.

⁶ Sentencia de interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Proceso 03-IP-2014 del 30 de abril de 2014.

Se resalta que la supremacía del derecho andino frente a los derechos internos de cada país miembro y normas del derecho internacional, conlleva que en caso de antinomias entre estos, prevalecerá el derecho comunitario, pero siempre en relación con las materias transferidas para la regulación del orden comunitario.⁷



Palabras clave:

Ordenamiento Jurídico Andino	Supremacía del Derecho Andino	Interpretación Prejudicial
Nacimiento del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado en la Comunidad Andina		

⁷ Sentencia de Interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Proceso 03-IP-2014 del 30 de abril de 2014.

2. INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL

Siendo que, el ordenamiento jurídico comunitario prevalece sobre el derecho interno de cada país miembro y de las normas del derecho internacional, no cabe duda entonces que alguien deberá ser el intérprete supremo de las normas andinas con la finalidad que estas sean interpretadas y aplicadas de manera uniforme en todos los países miembros, teniendo como razones subyacentes a la regla, la seguridad jurídica y el mejoramiento del nivel de vida de los habitantes comunitarios.

Es aquí, que entra en escena el TJCA, ya que dentro de sus competencias consta la de interpretación prejudicial de las normas andinas al tenor de lo prescrito en los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Decisión 472 [Codificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina]⁸ en concordancia con los artículos 121 al 128 de la Decisión 500 [Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina],⁹ teniendo presente que toda disposición jurídica, [entendida en su sentido lato] debe ser interpretada previo a su aplicación y, por ende, cabe sostener que interpretar es atribuir significado a una disposición jurídica o precisar su alcance, sentido o contenido, de forma tal, que existen enunciados jurídicos y enunciados interpretados, o sea, disposiciones jurídicas y normas.

Corresponde señalar entonces que la interpretación prejudicial es un sistema de colaboración judicial entre el juez nacional y el juez comunitario (TJCA), que tiene por finalidad la interpretación y aplicación uniforme del ordenamiento jurídico comunitario por medio de la consulta facultativa u obligatoria conforme ha quedado señalado en las normas citadas en el párrafo precedente y, asimismo, conforme lo expuesto por parte del TJCA mediante la sentencia de interpretación prejudicial dentro del Proceso 84-IP-2014, del 1 de octubre de 2014, numerales 40 y 41.¹⁰

La figura de la interpretación prejudicial tiene las características que se señalan a continuación según lo expuesto por el TJCA dentro de la sentencia de interpretación prejudicial dentro del Proceso 84-IP-2014, del 1 de octubre de 2014, numeral 42:

Consulta Facultativa.- El juez de instancia no está obligado a solicitarla, pero sí lo hace, sí esta obligado a acatarla para resolver el caso, siendo una herramienta directa que se instrumenta mediante atento oficio al TJCA, sin necesidad de ninguna otra formalidad. No es una prueba y en el caso de la consulta facultativa no requiere que se suspenda el proceso y, finalmente, se puede solicitar en cualquier momento antes de dictar sentencia, siendo recomendable que se la realice cuando ya se cuente con los todos los elementos fácticos y jurídicos pertinentes para resolver el caso.

Consulta Obligatoria.- El juez de única o última instancia ordinaria está obligado a solicitarla y, obviamente, está obligado a acatarla para resolver el caso, siendo una herramienta directa que se instrumenta mediante atento oficio al TJCA, sin necesidad de ninguna otra formalidad.

⁸ Decisión 472, Codificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 483 del 17 de septiembre de 1999.

⁹ Decisión 500, Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 680, del 28 de junio de 2001.

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Proceso 84-IP-2014 del 1 de octubre de 2014.



No es una prueba y en el caso de la consulta obligatoria se suspende el proceso hasta que el juez nacional reciba la interpretación prejudicial y, finalmente, se puede solicitar en cualquier momento antes de dictar sentencia, siendo recomendable que se la realice cuando ya se cuente con los todos los elementos fácticos y jurídicos pertinentes para resolver el caso.

3. NACIMIENTO DEL ACTO ACLARADO EN LA COMUNIDAD ANDINA

El acto aclarado nació en la Comunidad Andina a partir de cuatro sentencias de interpretación prejudicial dictadas el 13 de marzo de 2023, dentro de los procesos 145-IP-2022, 261-IP-2022, 350-IP-2022 (publicadas en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 5146, del 13 de marzo de 2023) y del proceso 391-IP-2022 (publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 5147, del 13 de marzo de 2023), resaltando que fueron cuatro sentencias, ya que en cada una de ellas estuvo como magistrado ponente el juez propuesto al TJCA por parte de cada uno de los países miembros, con la finalidad de demostrar la aceptación unánime y convencimiento de todos los magistrados de dicho tribunal de implementar el criterio jurídico interpretativo del *acto aclarado*, en adelante acto aclarado.

Cabe mencionar, que dentro sistema judicial ecuatoriano, antes que naciera el *acto aclarado* en la Comunidad Andina, los jueces que realizaban la mayor parte de las consultas de interpretación prejudicial provenían del Contencioso Administrativo en materia de Propiedad Intelectual, conforme se corrobora de la Resolución 14-2017, expedida por la Corte Nacional de Justicia el 7 de marzo de 2017,¹¹ ya que la Resolución en cuestión, nace de una consulta planteada por los jueces del Tribunal Contencioso Administrativo con sede en Quito e incluso en el artículo único de la antes referida resolución, se resuelve la consulta haciendo mención a los procesos ordinarios de lo contencioso administrativo.

Es preciso señalar, que la mencionada resolución fue reformada como consecuencia del nacimiento del acto aclarado mediante Resolución 11-2024, de la Corte Nacional de Justicia dictada el 19 de junio de 2024,¹² no obstante a la fecha, se mantiene el momento procesal en que la autoridad judicial competente debe realizar la consulta de interpretación prejudicial, esto es, al finalizar la audiencia preliminar.

En el año 2018, la Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia 148-18-SEP-CC, dentro del caso 2158-16-EP del 18 de abril de 2018, declaró la vulneración de los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso en la garantía de ser juzgado por juez competente, consagrados en los artículos 82 y 76, número 7, letra k) de la Constitución de la República, respectivamente, en atención a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia al emitir su sentencia, no constató el cumplimiento de la obligación del tribunal de instancia de efectuar la consulta prejudicial obligatoria al TJCA, respecto de la interpretación de las disposiciones jurídicas que enunció en su resolución, así como tampoco se declaró nula la sentencia dictada por el tribunal de instancia ante la ausencia de cumplimiento de dicha solemnidad sustancial.¹³

¹¹ Resolución 14-2017, expedida por la Corte Nacional de Justicia el 7 de marzo de 2017, publicada en el Registro Oficial 50, del 3 de agosto de 2017.

¹² Resolución 11-2024, expedida por la Corte Nacional de Justicia el 19 de junio de 2024, publicada en el Registro Oficial 591, del 2 de julio de 2024.

¹³ Sentencia 148-18-SEP-CC, caso 2158-16-EP de la Corte Constitucional del Ecuador dictada el 18 de abril de 2018.

Así también, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante sentencia dictada el 16 de marzo de 2021, dentro del juicio 09501-2017-00610, declaró de oficio la nulidad del proceso en atención a lo dispuesto en el artículo 110, numeral 1 del COGEP, ya que el tribunal a quo aplicó en su sentencia normas andinas sin haber formulado la consulta de interpretación prejudicial al TJCA, dejando constancia la Sala que con esta decisión se modifica la línea jurisprudencial ante la necesidad de observar la normativa comunitaria, conforme ha sido señalado por la Corte Constitucional en la sentencia 148-18-SEP-CC del 18 de abril de 2018.¹⁴

Ahora bien, corresponde explicar en que consiste el acto aclarado y, para tales efectos, me remito por su claridad a lo resuelto en la sentencia de interpretación prejudicial dictada el 13 de marzo de 2023, dentro del proceso 145-IP-2022, que en su parte resolutive numeral segundo dispone:

Interpretar que, conforme al criterio jurídico interpretativo del acto aclarado que resulta aplicable en la Comunidad Andina en aquellos casos en que el juez de única o última instancia tiene que resolver una controversia en la que se deba aplicar o se discuta una norma del ordenamiento jurídico comunitario andino, no estará obligado a solicitar interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, si es que esta corte internacional ya ha interpretado dicha norma con anterioridad en una interpretación prejudicial publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

Si bien es cierto que el acto aclarado permite al juez nacional de única o última instancia, que aplicará en su fallo normas andinas, que *no realice la consulta de interpretación prejudicial en atención a que existe previamente una interpretación prejudicial del TJCA de las normas andinas aplicables al caso ya publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*; no es menos cierto que la obligación de consultar por parte del juez nacional al juez comunitario sigue existiendo, pero de manera más flexible y, en consecuencia, el juez nacional de única o última instancia deberá obligatoriamente consultar al juez comunitario en los supuestos siguientes:¹⁵

- a) Cuando el TJCA no ha emitido interpretación prejudicial respecto de la norma del ordenamiento jurídico comunitario andino que el juez nacional de única o última instancia debe aplicar (o es materia de discusión), para resolver la controversia del proceso jurisdiccional que tramita en sede nacional;
- b) Cuando el TJCA sí ha emitido interpretación prejudicial publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, respecto de alguna de las normas del ordenamiento jurídico comunitario andino que el juez nacional de única o última instancia debe aplicar (o son materia de discusión), para resolver la controversia del proceso jurisdiccional que tramita en sede nacional, pero no respecto de otras normas del mismo ordenamiento aplicables a la misma controversia. En este caso, el TJCA emitirá la interpretación prejudicial respecto de aquellas normas que no hubiere interpretado en el pasado y ratificará el criterio jurídico interpretativo respecto de las cuales si lo hubiere hecho, de ser el caso;

¹⁴ Sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional expedida el 16 de marzo de 2021, dentro del juicio 09501-2017-00610.

¹⁵ Sentencia de interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dictada el 13 de marzo de 2023, dentro del proceso 145-IP-2022, parte resolutive numeral tercero.



- c) Cuando el TJCA ha emitido interpretación prejudicial publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, respecto de la norma del ordenamiento jurídico comunitario andino que el juez nacional de única o última instancia debe aplicar (o es materia de discusión), para resolver la controversia del proceso jurisdiccional que tramita en sede nacional, pero dicho juez considera imperativo que el TJCA precise, amplie o modifique el criterio jurídico interpretativo contenido en la mencionada interpretación prejudicial; y
- d) Cuando el TJCA sí ha emitido interpretación prejudicial publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, respecto de la norma del ordenamiento jurídico comunitario andino que el juez nacional de única o última instancia debe aplicar (o es materia de discusión), para resolver la controversia del proceso jurisdiccional que tramita en sede nacional, pero dicho juez tiene preguntas insoslayables sobre situaciones hipotéticas que, en abstracto, se desprenden o están vinculadas con la referida norma andina y que deben ser aclaradas por el TJCA para que el mencionado juzgador pueda resolver con mayor precisión e idoneidad la controversia del proceso jurisdiccional que tramita en sede nacional.

Lo expuesto ut supra fue recogido por el Acuerdo 06/2023, emitido por el TJCA el 7 de julio de 2023, publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 5241, del 10 de julio de 2023, mediante el cual se aprobó la Nota informativa - Guía para la aplicación del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado en las solicitudes de interpretación prejudicial que *sugiere al juez nacional que observe la denominada “regla de los cuatro pasos” que deberá quedar consignada en una providencia o acta de audiencia judicial, según sea el caso, a fin de evitar impugnaciones de las partes litigantes por un presunto incumplimiento del deber del juez nacional de solicitar una nueva interpretación prejudicial al TJCA*, conforme se expresa a continuación:¹⁶

Paso 1. Determinar si en el caso concreto debe aplicarse o se controvierte una norma andina y si se tiene obligación de solicitar interpretación prejudicial;

Paso 2. Determinar si existe un acto aclarado. En esta fase, dejar claro que conforme a la jurisprudencia del acto aclarado no es necesario formular una nueva consulta;

Paso 3. Identificar claramente la sentencia de interpretación prejudicial que contiene el criterio jurídico interpretativo de la norma en cuestión; y

Paso 4. Determinar que no se encuentra en alguno de los 4 supuestos de consulta obligatoria, según la jurisprudencia del TJCA.

4. INCIDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

La incidencia en materia tributaria de la consulta de interpretación prejudicial o de la utilización del acto aclarado está respaldada en atención a las materias transferidas a la Comunidad Andina para su regulación, esto es, disposiciones jurídicas relacionadas con la libre circulación de mercancías, servicios, capitales y personas, más allá de no haber alcanzado aún un

¹⁶ Acuerdo 06/2023, expedido por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina el 7 de julio de 2023, publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 5241, del 10 de julio de 2023.

mercado común en la Comunidad Andina, ya que el ordenamiento jurídico comunitario regula diversas materias y asuntos como el aduanero mediante disposiciones jurídicas relacionadas con valoración, control y regímenes aduaneros, entre otras, que pueden conllevar tensiones entre los sujetos activo y pasivo en relación con tributos o sanciones y, por ende, los reclamos y recursos administrativos que se presentasen, se sustanciarán y resolverán de acuerdo con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario al tenor de lo prescrito en el segundo y cuarto inciso del artículo 124 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

A su vez, las disposiciones jurídicas andinas regulan temas relacionados con asuntos tributarios, tales como doble tributación, IVA e ICE, entre otras, sin dejar de mencionar propiedad intelectual, competencia, etc. y, en consecuencia, tendremos casos concretos en los cuales las autoridades administrativas y judiciales tendrán que resolver mediante la interpretación y aplicación de normas que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario y, para tales efectos, deberán solicitar la consulta de interpretación prejudicial al TJCA o utilizar el acto aclarado según sea el caso.

Merece resaltar, que a la fecha, con relación a asuntos tributarios existen actos aclarados sobre temas relacionados con el principio de fuente productora, gravamen sobre los beneficios de actividades comerciales, principio de trato nacional, generalidades sobre el impuesto al patrimonio, ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578 (Doble Tributación), etc., que se pueden encontrar dentro del índice de criterios jurídicos interpretativos que constituyen acto aclarado publicados por el TJCA en su página web.

Así pues, la incidencia en materia tributaria tendrá consecuencias diferentes según nos encontremos dentro de un procedimiento administrativo o proceso judicial, conforme el análisis siguiente:

En fase administrativa, o sea, dentro de reclamos o recursos presentados ante las administraciones tributarias en sentido general (incluida la administración aduanera), cabe recordarles a las administraciones tributarias que según la sentencia de interpretación prejudicial del TJCA expedida el 6 de mayo de 2022, dentro del proceso 426-IP-2019, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 4487, del 2 de junio de 2022, están perfectamente habilitadas para solicitar la consulta facultativa de interpretación prejudicial al TJCA, lo cual implicaría que podría al menos disminuirse la litigiosidad, ya que un tercero imparcial e independiente (TJCA) sería quien determine el significado o precise el alcance y contenido del derecho andino, permitiéndole así a la administración tributaria utilizar su facultad de transacción en cuanto a los hechos; igual situación ocurrirá si se utiliza el acto aclarado.

En el caso que las administraciones tributarias, incluida la administración aduanera, decidieran no formular la consulta facultativa de interpretación prejudicial, ni utilizar el acto aclarado, aumentará la litigiosidad y, por ende, afectará las recaudaciones tributarias y, de ser así, en su momento deberán rendir cuentas, ya que decidir no hacer algo es tomar una decisión.

En fase contenciosa, vale señalar que el artículo 10 del Código Orgánico de la Función Judicial prescribe que el recurso de casación no constituye una instancia, ni grado de los procesos, sino un recurso extraordinario de control de la legalidad y del error judicial en los fallos de instancias, razón por la que, los contenciosos sean administrativos o tributarios son tribunales de única y última instancia y, en consecuencia, están obligados a formular la consulta de



interpretación prejudicial o utilizar el acto aclarado cuando en sus fallos aplicarán normas andinas, razón por la que, dicha obligación generará certeza y predictibilidad en cuanto a la regla positiva que se aplicará, esto es, en cuanto al significado o precisión, alcance y contenido de la norma comunitaria, quedando solamente para la labor de los jueces la prueba de los hechos y la calificación de los hechos al enunciado interpretado.

Cabe señalar que en la etapa del recurso de casación se relativizará el principio dispositivo, ya que si la parte recurrente no alegare la causal de nulidad y el juez de única o última instancia ordinaria no formuló la consulta de interpretación prejudicial al TJCA y aplicó en su fallo normas andinas sin considerar el acto aclarado, estará obligada la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo o Tributario a declarar la nulidad del fallo en cuestión por falta de juez competente al tenor de lo prescrito en los artículos 107, numeral 2 y 110, numeral 1 del COGEP.

CONCLUSIÓN

Independientemente de la concepción del derecho de cada persona, sería plausible para la mayoría de los lectores del presente ensayo, que el derecho (sistema de normas) parte al menos de una práctica social y, por ende, es un derecho vivo y no se limita a una concepción, autoritativa e institucional, sino que se suma la concepción de justicia y su eficacia práctica, es decir, que aceptamos que en el derecho no solamente entran en juego reglas, sino también principios y valores y, en consecuencia, partiremos de las normas positivas pero sin dejar de aplicar la concepción de justicia y de practicidad del derecho, o sea, la corrección de la regla ajustada al derecho sobre la base de los principios y valores, teniendo como fin último, el valor de la dignidad humana y justicia, ya que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia conforme el artículo 1 de nuestra Carta Magna en concordancia con el artículo 11, numeral 7 (dignidad humana) y numeral 9, cuarto inciso (principios y reglas) ibídem.

Por tanto, las administraciones tributarias en su sentido lato, y los jueces de única o última instancia están obligados a formular la consulta facultativa o utilizar el acto aclarado, unos y los otros a formular la consulta obligatoria de interpretación prejudicial o utilizar el acto aclarado según sea el caso, con el fin de aplicar de manera uniforme el derecho andino, reduciendo así, las controversias judiciales para el caso de las administraciones tributarias y, en el caso de la función judicial, generando predictibilidad, es decir, seguridad jurídica en su fallos y, en ambos casos, conllevará sin duda al mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes de la Comunidad Andina.

Se recomienda al pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador reformar la Resolución 11-2024 y establezca que el momento procesal oportuno para suspender el proceso judicial en los casos de consulta obligatoria de interpretación prejudicial, sea al concluir la práctica de la prueba dentro de la audiencia de juicio o audiencia única.

Lo expuesto en el párrafo que antecede, se justifica ya que al practicar la prueba previo a los alegatos finales se cuenta con todos los elementos fácticos y jurídicos que permitirá a dicho juez o tribunal decidir si aplicará en su fallo normas andinas en función de los objetos de la controversia, ya que bien puede ocurrir que la norma andina en cuestión, sea

parte de uno de los objetos de la controversia, pero ese particular objeto no sea materia de pronunciamiento en la sentencia o fallo en virtud que los jueces interpretarán y aplicarán otras normas (no andinas), mediante las cuales declararán la nulidad o ilegalidad del acto o resolución impugnada por vulneraciones al debido proceso (derecho a la defensa, autoridad incompetente, indebida motivación), o caducidad de la facultad determinadora o resolutive de las administraciones tributarias, incluyendo la aduanera, casos en los cuales, no cabría entrar ya al objeto de la controversia que hubiera conllevado la interpretación y aplicación de normas andinas en el fallo, sumado a que cuando estuvo en vigencia el Código de Procedimiento Civil, la consulta se la realizaba una vez evacuada la prueba, o sea, en la actualidad, dentro de la audiencia de juicio o única una vez practicada la prueba previo a los alegatos finales.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Nacional de Ecuador. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Registro Oficial 351, diciembre 29, 2010.	Asamblea Nacional Constituyente. Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, octubre 20, 2008.
Comisión de la Comunidad Andina. Decisión 472, Codificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 483, septiembre 17, 1999.	Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores. Decisión 500, Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena número 680, junio 28, 2001.
Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia número 148-18-SEP-CC, caso 2158-16-EP, dictada en abril 18, 2018.	Corte Nacional de Justicia del Ecuador. Resolución 14-2017. Registro Oficial 50, agosto 3, 2017.
Corte Nacional de Justicia del Ecuador. Resolución 11-2024. Registro Oficial 591, julio 2, 2024	Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional. Sentencia de la expedida en marzo 16, 2021, dentro del Recurso de Casación 09501-2017-0610.
Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Acuerdo 06/2023, Nota informativa sobre Guía para la aplicación del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado en las solicitudes de interpretación prejudicial.	Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Sentencia de Interpretación prejudicial, Proceso 03-IP-2014 de abril 30, 2014.
Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Sentencia de Interpretación prejudicial, Proceso 84-IP-2014 de octubre 1, 2014.	Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Sentencia de Interpretación prejudicial, Proceso 145-IP-2022 de marzo 13, 2023.
Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Sentencia de Interpretación prejudicial, Proceso 261-IP-2022 de marzo 13, 2023.	Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Sentencia de Interpretación prejudicial, Proceso 350-IP-2022 de marzo 13, 2023.
Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Sentencia de Interpretación prejudicial, Proceso 391-IP-2022 de marzo 13, 2023.	

Seguridad Jurídica: El Rol de los Jueces en el Proceso Contencioso Tributario

Rodrigo Patiño Ledesma*



RESUMEN

El artículo destaca la seguridad jurídica como pilar del Estado de derecho, clave para proteger derechos fundamentales y consolidar un sistema normativo estable. Se resalta el papel del juez en el proceso contencioso tributario como garante del debido proceso, la tutela judicial y la equidad, cuya independencia e imparcialidad aseguran decisiones justas y legítimas. Además, se analiza el activismo judicial y el principio *iura novit curia*, que facultan al juez para aplicar el derecho más allá del texto legal, siempre dentro del marco jurídico y debidamente motivado. En el ámbito tributario, esto implica proteger eficazmente el patrimonio del contribuyente frente al poder fiscal.

* Doctor en jurisprudencia, ex Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del cantón Cuenca, docente universitario, Cuenca.



INTRODUCCIÓN

Este artículo responde a la invitación de la Corte Nacional de Justicia para conmemorar el quincuagésimo aniversario de la promulgación del Código Tributario ecuatoriano, norma esencial para consolidar la seguridad jurídica y proteger los derechos de los contribuyentes, al consagrar principios fundamentales que orientan las relaciones entre la administración tributaria y los ciudadanos. Estos principios, incorporados en la Constitución de 1998, se mantienen en la vigente carta magna.

El Código también ha promovido la institucionalización de la justicia tributaria al fortalecer al Tribunal Fiscal de la Nación como órgano autónomo, especializado y centralizado, con jurisdicción nacional y características afines a las de la Corte Nacional de Justicia, aunque con competencia exclusiva en materia tributaria. Actualmente, dicha función es actualmente ejercida por los tribunales distritales de lo contencioso tributario.

Esta conmemoración invita a reflexionar sobre el rol esencial del juez y de la Función Judicial como pilares del orden jurídico, garantes de la tutela judicial efectiva, el debido proceso y la supremacía del derecho, condiciones indispensables para el Estado de derecho y un sistema tributario justo y equitativo.



Palabras clave:

Seguridad jurídica	Debido proceso	Independencia Judicial
Rol del juez		



1. SEGURIDAD JURÍDICA Y ORDEN CONSTITUCIONAL

El ordenamiento constitucional ecuatoriano se configura como un sistema de garantías orientadas a proteger derechos y libertades fundamentales. En este marco, la seguridad jurídica ocupa un lugar central, no solo como valor y principio del Estado de derecho, sino también como derecho fundamental. Su finalidad es regular el ejercicio de los poderes públicos y las funciones estatales, así como las normas que los sustentan, asegurando la vigencia de los derechos ciudadanos.

Al eliminar la arbitrariedad, la seguridad jurídica permite actuar con certeza frente a la aplicación justa y coherente de la norma. Garantiza un sistema normativo estable, confiable y predecible. Los derechos, por sí solos, tienen valor meramente declarativo; es la garantía jurídica la que les confiere eficacia. Un derecho sin tutela no constituye verdaderamente un derecho.

La Constitución reconoce la seguridad jurídica como derecho fundamental e impone al Estado el deber de protegerla en todos los ámbitos mediante instrumentos legales y administrativos que reduzcan desigualdades y aseguren condiciones equitativas para el desarrollo personal.

Como afirma César García Novoa: “Es el derecho a un Derecho seguro, cuyo objeto es la propia normatividad, una realidad cuyo perfil jurídico es más patente que el que puede tener cualquier otro derecho.”¹

En suma, la seguridad jurídica no solo orienta la acción normativa, sino que vincula las actuaciones del poder público a la tutela efectiva de los derechos y al debido proceso.

2. SEGURIDAD JURÍDICA: VALOR Y GARANTÍA

La seguridad jurídica está reconocida por la teoría constitucional como valor jurídico fundamental, situado en la cúspide de la justicia, de la cual derivan principios esenciales como la solidaridad, libertad, dignidad humana, paz y bien común. Como sostiene Luis Recasens Siches²: “la seguridad jurídica constituye un valor primario en el orden cronológico, dado que los individuos han buscado en el Derecho, en primer lugar, protección y estabilidad, y en segundo, el desarrollo cultural y ético para la realización de la justicia.”

La Constitución de 2008 instauró una nueva institucionalidad jurídico-política orientada a garantizar la vigencia de los derechos y a reconocer la naturaleza plurinacional y pluricultural del Ecuador, asignando un rol renovado a los principios del derecho vigente. Ello fortaleció la

¹ “García Novoa, César. “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables.” Revista Tributaria, Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, 2019. <https://www.aedaf.es>. Consultado el 20 de abril de 2025.

² Recasens Siches, Luis, “La seguridad como motivo radical de lo jurídico” Revista Facultad de Derecho de México, volumen 53, número 2398 (2003) Universidad Nacional Autónoma de México <https://repositorio.unam.mx/contenidos/53423> consultado 26 de abril de 2025

Función Judicial y el papel de los jueces, quienes aplican las normas con sujeción al debido proceso, asegurando así paz y armonía social.³

La seguridad jurídica debe concretarse en el ejercicio de las potestades legislativa, judicial y administrativa, mediante un ordenamiento previsible, determinado, estable y coherente. Esta previsibilidad garantiza certeza y razonabilidad en la aplicación de las normas, impide reformas arbitrarias y exige procedimientos regulados y previos para su modificación. Constituye, además, la base del ordenamiento estatal y condición necesaria para el funcionamiento dinámico del sistema jurídico. Desde esta perspectiva, conforme al pensamiento de Robert Alexy⁴, la seguridad jurídica opera como un mandato de optimización, con la característica de ser un principio fundamental que permite la realización de otros fundamentos superiores.

La Corte Constitucional del Ecuador, en una interpretación integral del artículo 82 de la Constitución, ha afirmado que

[...] es el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana en cuanto a las actuaciones de los distintos poderes públicos; ... la seguridad jurídica implica la confiabilidad en el orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y a la ley⁵

Este enfoque consolida a la seguridad jurídica como elemento esencial para construir un Estado fundado en el respeto de los derechos fundamentales y en la estabilidad normativa, y destaca el rol de los jueces en general y tributarios en particular como garantes de tales principios. No solo aplican las leyes, sino que velan por su interpretación conforme a los principios constitucionales que tutelan los derechos. Su labor incluye evaluar y, cuando corresponda, corregir actuaciones de la administración pública, especialmente en casos que puedan vulnerar garantías constitucionales.

3. EL ROL DEL JUEZ EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO TRIBUTARIOS

La administración de justicia es un pilar esencial del Estado, pues garantiza principios como la seguridad jurídica, la tutela judicial, el debido proceso y la prevalencia del derecho como base de la vida en sociedad. En este sentido Francesco Carnelutti⁶ señalaba que: "... un ordenamiento jurídico puede existir sin un conjunto de leyes estrictamente definidas, pero no puede funcionar adecuadamente sin la figura del juez, quien interpreta y aplica dichas leyes". Así, el sistema judicial se erige como mecanismo indispensable para la realización del derecho,

³ Ecuador Constitución de la Republica del Ecuador. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 Artículo 11

⁴ ALEXY, R., "Sistemas jurídicos, principios jurídicos y razón práctica", Doxa, Cuadernos de Filosofía del derecho No. 5 (1988), 139-151 <https://doi.org/10.14198/DOXA1988.5.07>. Consultado el 15 de abril de 2025.

⁵ Ecuador. Corte Constitucional. Sentencias N." 023-13-SEP-CC. Sentencia". 023-13-SEP-CC en el caso 1975-11-EP. 04 de junio de 2013 c

⁶ Francisco Carnelutti, como nace el Derecho, trad. Santiago Santis Melendo (Buenos Aires. Librería el Foro.1994) 15



delimitando y armonizando pretensiones e intereses en conflicto, además de establecer límites y responsabilidades de quienes ejercen el poder.

Desde una perspectiva teórica, Montesquieu, al analizar el sistema político inglés, propuso la división de poderes, asignando las funciones: legislativas al Parlamento, ejecutivas al Gobierno y judiciales a los jueces. En este marco, el poder judicial actúa como contrapeso necesario para el equilibrio democrático. Esta concepción ha evolucionado y se ha adaptado a las particularidades de cada sociedad, configurando un modelo en el que el control judicial sobre el ejecutivo es una realidad en los sistemas democráticos contemporáneos. Los jueces no solo son la voz que aplica la ley, sino que encarnan la decisión que resuelve conflictos, asegura la vigencia del derecho en la realidad social y fortalece la confianza ciudadana en la institucionalidad jurídica.

De ahí la relevancia de la Jurisdicción Contenciosa Tributaria, cuya regulación en Ecuador se consolidó con la vigencia del Código Tributario. Inicialmente fue competencia del Tribunal Fiscal de la Nación; posteriormente, atendiendo a la necesidad de proximidad con los ciudadanos, se descentralizó a los Tribunales Distritales de lo Fiscal, hoy Tribunales Contencioso Tributarios.

La especialización de la justicia tributaria ha sido un acierto en la defensa de los derechos fundamentales, en especial la libertad patrimonial, garantizando la tutela efectiva de los contribuyentes frente al poder recaudador del Estado. Este sistema opera con independencia externa e interna respecto de la organización judicial, permitiendo consolidar un régimen de equidad basado en los principios de igualdad, capacidad y progresividad.

El desafío de los tribunales contencioso-tributarios radica en resolver una amplia gama de conflictos derivados de la actividad fiscal. Para ello, no basta con aplicar la norma legal: se requiere interpretar los principios constitucionales subyacentes, asegurando el respeto a los derechos ciudadanos y la estabilidad jurídica. El tributo, como instrumento de redistribución de la riqueza, posee un alto componente político, lo que genera tensión entre las necesidades de financiamiento del Estado y los derechos de los contribuyentes.

Cabe destacar que Ecuador fue uno de los primeros países en instaurar una justicia independiente y autónoma en materia tributaria. Actualmente, mantiene un procedimiento contencioso tributario separado de la administración tributaria y de la justicia administrativa, reforzando su compromiso con la equidad y el acceso a la justicia para todos los ciudadanos.

3.1 INDEPENDENCIA JUDICIAL

Las decisiones judiciales deben vincularse exclusivamente al ordenamiento jurídico, sin injerencias de otros poderes, grupos de presión, actores económicos ni de los propios órganos judiciales. Esto sustenta la garantía del debido proceso y la tutela efectiva de los derechos ciudadanos, asegurando una gestión judicial con procedimientos expeditos, transparentes y justos. La Constitución de la República consagra estos principios, en concordancia con la Declaración Universal de Derechos Humanos,⁷ que proclama que la independencia judicial debe

⁷ Asamblea Nacional. Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, 26 de agosto de 1789. https://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/decla_huma.pdf. Consultado el 15 de abril de 2025.

ser garantizada por el Estado y reconocida tanto en la Constitución como en la legislación nacional. Todas las instituciones gubernamentales están obligadas a respetar y acatar dicha independencia.⁸

La independencia judicial se aborda desde dos perspectivas: la externa, referida a la autonomía frente a presiones e injerencias externas, y la interna, orientada a eliminar obstáculos derivados de la propia estructura institucional. Ambas se fundamentan en el debido proceso y la tutela efectiva, condiciones esenciales para la administración de justicia.⁹ En el ámbito iberoamericano, el estatuto del juez, aprobado por los presidentes de los más altos tribunales de justicia de la región durante la VI Cumbre Iberoamericana de presidentes de Cortes Supremas y Tribunales Supremos de Justicia, celebrada en Santa Cruz de Tenerife, reafirma este principio. El documento señala: "...como garantía para los justiciables, los jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales y se encuentran únicamente sometidos a la Constitución y a la ley, con estricto respeto al principio de jerarquía normativa." También destaca la obligación de los Estados de asegurar y hacer efectiva esta independencia. Un aspecto relevante del estatuto es la consideración de los medios de comunicación como factor que puede afectarla, especialmente cuando suplantán funciones jurisdiccionales o influyen en el contenido de las resoluciones, excediendo el legítimo derecho a la libertad de expresión e información.¹⁰

La independencia judicial es requisito indispensable para una sociedad democrática y la consolidación de un verdadero Estado de Derecho. Aunque nuestra Constitución y el Código Orgánico de la Función Judicial reconocen esta garantía, en la práctica persisten desafíos. No es raro que organismos encargados de velar por la imparcialidad terminen favoreciendo intereses políticos o económicos, afectando la autonomía de los jueces y la equidad en la resolución de causas. Si bien este fenómeno es objeto de crítica y debate, especialmente en relación con los consejos de la judicatura, no debe olvidarse que la independencia judicial es, en última instancia, una cuestión de ética y compromiso personal. Los jueces, al asumir sus funciones, están legal y moralmente obligados a actuar con imparcialidad, respetando el orden jurídico sin dejarse influenciar por presiones externas o intereses particulares.

La lucha por una judicatura independiente es, en esencia, un combate contra la corrupción en el ejercicio del poder público. Solo una función judicial libre de presiones puede garantizar la

⁸ "los jueces resolverán los asuntos que conozcan con imparcialidad, basándose en los hechos y en consonancia con el derecho, sin restricción alguna y sin influencias, alicientes, presiones, amenazas o intromisiones indebidas, sean directas o indirectas, de cualesquiera sectores o por cualquier motivo..." Séptimo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, Milán 26 de agosto a 6 de septiembre de 1985, confirmado por Asamblea General en sus resoluciones 40/32 de 29 de noviembre de 1985 y 40/146 de 13 de diciembre de 1985.).

⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, arts. 168 numeral 1 y 169 literal o Art. 168.- La administración de justicia, ... aplicará los siguientes principios: 1. Los órganos de la Función Judicial gozarán de independencia interna y externa. Art. 169.- El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia (...) o. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.

¹⁰ Secretaría General de la RIAEJ Escuela Judicial de la Nación Argentina Biblioteca Virtual. <http://www.riajej.com/informes/estatuto-del-juez-iberoamericano>. Consultado 16 de abril de 2015



protección de los derechos ciudadanos y fortalecer la confianza en la equidad y transparencia del sistema legal.

3.2 IMPARCIALIDAD JUDICIAL

La independencia judicial está estrechamente vinculada con la imparcialidad. La sociedad deposita su confianza en los jueces con la expectativa de que sus decisiones se basen exclusivamente en los hechos y en el derecho, libres de prejuicios o influencias externas. La imparcialidad abarca dimensiones subjetivas y objetivas: la primera exige que el juzgador no manifieste inclinación, preferencia ni rechazo hacia ninguna de las partes; la segunda, que la decisión se adopte con equidad, sin interferencias externas. Luigi Ferrajoli¹¹ sostiene que la imparcialidad debe entenderse como una “ajenidad respecto de los fines perseguidos por las partes”, y afirma:

Es necesario, en primer lugar, que el juez no tenga ningún interés privado o personal en el resultado de la causa. Como garantía de esta indiferencia o desinterés personal respecto a los intereses en conflicto, es esencial la recusabilidad del juez por cada una de las partes interesadas.... En segundo lugar, para garantizar la imparcialidad del juez, es preciso que este no tenga un interés público o institucional

En la misma línea el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas aprobó la resolución titulada “Fortalecimiento de los principios básicos de la conducta judicial”¹². En la que se señala:

[...] la independencia judicial no es un privilegio ni una prerrogativa del juez individual, sino una responsabilidad que se impone a cada juez para permitirle resolver una controversia de forma honesta e imparcial, basándose en el derecho y en las pruebas, sin presiones ni influencias externas y sin temor a interferencias.

Lo anterior implica que los jueces deben poseer una convicción ética y una fortaleza moral suficientes para resistir presiones de cualquier índole y evitar subordinaciones políticas o jerárquicas dentro de la organización judicial que pudieran comprometer su autonomía

La imparcialidad no solo constituye un deber ético, sino también una obligación legal con profundas implicaciones. Un juez consciente de su función sabe que, si al emitir su decisión prioriza intereses ajenos al marco legal en detrimento del criterio jurídico, deberá asumir las consecuencias de su actuar. No puede existir un país honesto sin un poder judicial honesto, pues la falta de imparcialidad de los jueces guarda una estrecha relación con la corrupción y el deterioro del Estado de derecho.

¹¹ Luigi Ferrajoli, *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, 2.ª ed. (Madrid: Trotta, 1997), 215.

¹² Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. *Resolución 2006/23: Fortalecimiento de los principios básicos de la conducta judicial. 27 de julio de 2006*. https://www.unodc.org/res/ji/import/international_standards/bangalore_principles/2006_23_spanish.pdf. Consultado el 18 de abril de 2025

4. ACTIVISMO JUDICIAL, DISCRECIONALIDAD Y PRINCIPIO IURA NOVIT CURIA COMO SUSTENTO DE LA MOTIVACIÓN

El rol del juzgador en el derecho procesal moderno se caracteriza por la interpretación dinámica de las normas, orientada a garantizar una correcta aplicación de la ley y adaptar la justicia a las necesidades sociales cambiantes. En este contexto, siguiendo la teoría del activismo judicial, los jueces, además de aplicar las disposiciones legales vigentes, ejercen una función interpretativa que puede trascender el sentido literal de la norma para ajustarla a principios superiores de equidad y justicia.

En los sistemas de administración de justicia donde la seguridad jurídica se erige como principio rector del debido proceso, los jueces tienen la obligación de interpretar y aplicar tanto las normas constitucionales como las disposiciones contenidas en los instrumentos internacionales de derechos humanos, incluso cuando las partes no las invoquen expresamente¹³. Asimismo, deben aplicar las normas legales en el sentido que mejor favorezca la plena vigencia de los derechos fundamentales, aun supliendo las omisiones jurídicas en que puedan incurrir las partes.

Estas disposiciones confieren al juzgador la potestad de actuar en garantía de los derechos fundamentales, de fortalecer el control constitucional difuso, de proteger a los sectores más vulnerables y de asegurar la efectividad de los derechos de las partes mediante sentencias debidamente motivadas. De este modo, los tribunales contribuyen activamente a la evolución y perfeccionamiento del orden jurídico.

4.1 ACTIVISMO Y PRINCIPIO IURA NOVIT CURIA

El activismo judicial, como se ha señalado, se manifiesta en la obligación de los jueces de conocer, interpretar y aplicar el derecho, no solo supliendo vacíos normativos, sino también otorgando primacía a los mandatos constitucionales. Este deber encuentra su fundamento en el principio *iura novit curia*, que exige al juzgador aplicar la ley de manera completa y correcta, incluso cuando las partes no la hayan alegado o interpretado adecuadamente. Como órgano del Estado, el juez no puede justificar una omisión o error procesal de las partes para emitir una decisión injusta o incorrecta.

Uno de los principales límites de este principio radica en el respeto al derecho de defensa y al principio de contradicción. Así, cuando un juez fundamenta su decisión en una norma o enfoque jurídico que no ha sido objeto de debate, debe garantizar que las partes tengan la posibilidad de pronunciarse al respecto, conforme a los principios del debido proceso.

En el derecho procesal tributario, el principio *iura novit curia* adquiere una dimensión práctica fundamental, ya que permite al juez resolver la controversia con base en normas

¹³ Ecuador. Código Orgánico de la función Judicial Registro Oficial 544 Suplemento 9 de marzo de 2019. Art. 140.-. Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015,



sustantivas no invocadas por las partes, articulando disposiciones del ordenamiento jurídico que vinculen los hechos económicos con la realidad impositiva y los principios de equidad y justicia tributaria.

Autores como Michele Taruffo¹⁴ han sostenido que *iura novit curia* es una expresión del modelo racional de adjudicación, en el cual el juez no se limita a verificar lo alegado por las partes, sino que construye activamente la fundamentación jurídica de la decisión, dentro de los límites de los hechos probados y de las garantías del proceso justo.

En definitiva, este principio constituye una base legítima para un activismo judicial moderado y argumentativo, orientado a la realización efectiva del derecho sustantivo, especialmente en contextos donde el legislador ha sido omiso o ambiguo, o en aquellos donde es necesario garantizar la protección de derechos en evolución.

4.2 ACTIVISMO Y DISCRECIONALIDAD JUDICIAL

La discrecionalidad judicial se define como la facultad que poseen los jueces para adoptar decisiones dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico. Aunque disponen de libertad interpretativa, esta no puede ejercerse de manera absoluta o arbitraria; sus decisiones deben estar fundamentadas en los principios y valores del sistema jurídico, garantizando que su aplicación no comprometa derechos fundamentales ni genere desigualdades injustificadas.

En sistemas jurídicos como el nuestro, donde los derechos fundamentales constituyen el eje del ordenamiento, las decisiones judiciales adquieren especial relevancia debido a la flexibilidad y dinamismo de los principios constitucionales que sustentan la estructura legal. En este contexto, los jueces tienen la obligación de aplicar dichos fundamentos sobre la disposición normativa, preservando la coherencia del sistema jurídico. La discrecionalidad, por tanto, debe ejercerse con un alto grado de racionalidad y justificación, evitando interpretaciones excesivamente subjetivas que puedan distorsionar la aplicación equitativa del derecho y equilibrando la protección de los derechos fundamentales con el respeto a las normas legales, sin menoscabar los principios de igualdad y seguridad jurídica.

Los riesgos asociados a la discrecionalidad judicial se mitigan mediante mecanismos de control que regulen su ejercicio. Entre ellos se destacan la debida motivación de las decisiones, la posibilidad de recursos efectivos que permitan la revisión y corrección de posibles errores, y una jurisprudencia coherente y estable que contribuya a mantener criterios interpretativos uniformes.

En el ámbito tributario, la discrecionalidad resulta sustancial por la naturaleza especial de las disposiciones impositivas y la falta de armonía entre el interés fiscal y la carga impuesta a los contribuyentes. La legislación tributaria busca garantizar una recaudación eficiente de los recursos estatales, pero también debe respetar principios fundamentales como la capacidad

¹⁴ Michele Taruffo, *La motivación de las decisiones judiciales* (Madrid: Editorial Trotta, 2002), 45.

contributiva, la proporcionalidad y la prohibición de la confiscación. En este contexto, los jueces tributarios tienen la responsabilidad de interpretar las normas de manera que no solo atiendan el propósito recaudatorio, sino que, sobre él, salvaguarden los derechos de los contribuyentes.

4.3 ACTIVISMO JUDICIAL Y MOTIVACIÓN DE LAS DECISIONES:

Los dos conceptos son interdependientes e interactúan. La motivación se constituye en límite racional del activismo judicial y, al mismo tiempo, su principal fuente de legitimidad. Los jueces no pueden limitarse a una aplicación mecánica de la ley, su rol de interprete activo, exige que, de manera fundamentada y según las circunstancias de cada caso, puedan apartarse o incluso reconfigurar el marco normativo para garantizar la protección efectiva de los derechos humanos y fortalecer el control democrático inherente a la función judicial.

La motivación es el instrumento constitucional que asegura que el activismo judicial se mantenga dentro de los límites del Estado de derecho. Motivar no es simplemente justificar; implica demostrar, con transparencia y coherencia la adecuación de la decisión al ordenamiento jurídico. Debe entenderse como la explicación clara y suficiente de las razones jurídicas que justifican una decisión, cuya finalidad es garantizar el derecho de defensa y permitir el control público de la función judicial.

En el contexto del activismo judicial orientado a la protección efectiva de los derechos fundamentales, la exigencia de motivación adquiere relevancia, dado que las decisiones más complejas requieren de construcciones argumentativas sólidas y fundamentaciones coherentes que evidencien razonabilidad y racionalidad. Sin una motivación adecuada, el activismo puede degenerar en voluntarismo judicial, debilitando la confianza en el sistema judicial y generando inseguridad jurídica.

La Constitución de la República establece la exigencia de motivación como condición de validez de todas las decisiones de carácter administrativo o judicial ¹⁵, la Corte Constitucional ha señalado al respecto:

[...] la legitimidad de las decisiones estatales no depende solo de quién las toma, sino también del porqué se lo hace: todo órgano del poder público tiene, no solo el deber de ceñir sus actos a las competencias y procedimientos jurídicamente establecidos (legitimidad formal), sino también el deber de motivar dichos actos, es decir, de fundamentarlos racionalmente (legitimidad material).

Destacando el deber de “desarrollar la mejor argumentación posible en apoyo de sus decisiones” que ha de ser “... entendida como la mejor argumentación posible conforme al Derecho; y... una fundamentación fáctica correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme a los hechos.” ¹⁶.

¹⁵ Ecuador Constitución de la República. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. Art. 76 numeral 7 literal I.

¹⁶ Ecuador. Corte Constitucional, sentencia No. 32-21-IN/21 y acumulado 11 de agosto de 2021, párr. 51. 1158-17-EP/21, par. 22



CONCLUSIÓN

1. La normativa consagrada en el Código Tributario constituye la base estructural de la seguridad jurídica en materia fiscal y de la efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes. Su observancia, especialmente en el debido proceso, resulta indispensable para asegurar decisiones equitativas, transparentes y respetuosas del marco legal vigente.
2. El sistema jurídico tributario otorga a los jueces un rol esencial como garantes de la seguridad jurídica y defensores de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Su función no se limita a la aplicación mecánica de la ley, sino que exige una interpretación razonada que, en los casos que corresponda, permita la adaptación normativa conforme a los principios constitucionales.
3. La consolidación de una justicia tributaria eficaz y legítima requiere que los jueces actúen con independencia e imparcialidad, adoptando un enfoque activo y contextualizado. Mediante el ejercicio de un activismo judicial responsable, la interpretación y aplicación del derecho tributario puede responder con mayor eficacia a las necesidades sociales y garantizar una tutela judicial efectiva.

BIBLIOGRAFÍA

Alexy, Robert. "Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica." <i>Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho</i> , no. 5 (1988): 139-151. https://doi.org/10.14198/DOXA1988.5.07 . Consultado el 15 de abril de 2025.	Asamblea Nacional. <i>Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano</i> , 26 de agosto de 1789. https://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/decla_huma.pdf . Consultado el 15 de abril de 2025.
Carnelutti, Francesco. <i>Cómo nace el derecho</i> . Traducido por Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Librería El Foro, 1994.	Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. Fortalecimiento de los principios básicos de la conducta judicial. Resolución 2006/23, 27 de julio del 2006,
https://www.unodc.org/res/ji/import/international_standards/bangalore_principles/2006_23_spanish.pdf . Consultado el 20 de abril de 2025..	Ferrajoli, Luigi. <i>Derecho y razón: teoría del garantismo penal</i> . 2.ª ed. Madrid: Trotta, 1997.
García Novoa, César. "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables." <i>Revista Tributaria</i> , Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, 2019. https://www.aedaf.es . Consultado el 20 de abril de 2025.	Michele Taruffo, <i>La motivación de las decisiones judiciales</i> (Madrid: Editorial Trotta, 2002)

Recasens Siches, Luis. "La seguridad como motivo radical de lo jurídico." <i>Revista Facultad de Derecho de México</i> 53, no. 239 (2003). Universidad Nacional Autónoma de México. https://repositorio.unam.mx/contenidos/53423 . Consultado el 30 de abril de 2025.	Secretaría General de la RIAEJ. <i>Estatuto del juez iberoamericano</i> . Escuela Judicial de la Nación Argentina. http://www.riajej.com/informes/estatuto-del-juez-iberoamericano
Fortalecimiento de los principios básicos de la conducta judicial. Resolución 2006/23, 27 de julio del 2006, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas	<i>Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional</i> , Sevilla: Thomson Reuters Aranzadi, 2006.
Normas	
Ecuador, <i>Constitución de la República del Ecuador</i> , Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.	Ecuador, <i>Código Orgánico de la Función Judicial</i> , Registro Oficial 544, Suplemento, 9 de marzo de 2009.
Ecuador, <i>Código Orgánico General de Procesos</i> , Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015.	
Sentencias	
Ecuador, Corte Constitucional "Sentencia". 023-13-SEP-CC en el caso 1975-11-EP. 04 de junio de 2013. https://portal.corteconstitucional.gob.ec . Consultado el 20 de abril de 2025.	Ecuador, Corte Constitucional "Sentencia". 32-21-IN/21 y acumulado, 11 de agosto de 2021.
Ecuador, Corte Constitucional "Sentencia". 1158-17-EP/21.	

Excepciones a la Ejecución Coactiva en Ecuador: Hacia una Reforma Clara del Código Tributario para Garantizar la Tutela Judicial Efectiva

Yael Fierro Guillén*



RESUMEN

Este artículo analiza las controversias de la normativa ecuatoriana sobre excepciones a la ejecución coactiva, en el contexto de los 50 años del Código Tributario. Se identifica la discrepancia entre el artículo 214 del Código Tributario, que establece un plazo de veinte días para presentar excepciones ante el ejecutor, y el artículo 315 del Código Orgánico General de Procesos, que las remite al Tribunal de lo Contencioso Tributario. Esta situación genera inseguridad jurídica y afecta derechos fundamentales como el debido proceso.

Además, se destaca la necesidad de unificar la competencia para tratar estas excepciones, buscando así proteger adecuadamente al contribuyente. La propuesta central es reformar el Código Tributario para regular explícitamente la competencia y el procedimiento aplicable, fortaleciendo la protección de derechos y promoviendo mayor seguridad jurídica. Esta reforma tiene como objetivo situar la tutela judicial efectiva en el centro de la regulación, reduciendo la discrecionalidad judicial y minimizando las demoras provocadas por la entrega tardía de las demandas por parte del funcionario ejecutor al Tribunal. A pesar de la existencia de sentencias que podrían generar jurisprudencia vinculante, se propone una reforma normativa para armonizar la normativa adjetiva y mejorar el acceso a la justicia.

* Abogada, magíster en Derecho Tributario con mención en Planificación Fiscal Internacional., Consultora Tributaria y Aduanera, Quito.



INTRODUCCIÓN

La ejecución coactiva y el régimen tributario ecuatoriano¹ configuran momentos decisivos para la tutela de los derechos del contribuyente y para la eficiencia recaudatoria del Estado. En este marco, la normativa que regula la presentación, tramitación y competencia de las excepciones a la ejecución coactiva ha sido objeto de controversias entre el Código Tributario y el COGEP. El problema central reside en la ambigüedad sobre la instancia competente para conocer las excepciones y, en particular, sobre si la demanda debe interponerse ante el ejecutor o ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario. De este esquema emergen obstáculos al acceso a la justicia, inconsistencias procesales y posibles vulneraciones del debido proceso.

El objetivo de este artículo se articula en tres dimensiones: primero, un análisis crítico de la discrepancia normativa entre el Código Tributario y el COGEP respecto a la competencia para las demandas de excepciones a la coactiva; segundo, una evaluación de la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario y su impacto en la seguridad jurídica; tercero, una propuesta de reforma estructural y concreta del Código Tributario para unificar criterios y garantizar un marco procedimental claro y eficiente. La metodología combina revisión doctrinal y jurisprudencial, con un análisis normativo orientado a proponer un articulado de reforma que resguarde la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica.

¹ El régimen tributario ecuatoriano, conforme al artículo 300 de la Constitución, se define como "el conjunto de normas y estructuras a través del cual el Estado recauda ingresos mediante impuestos". Este régimen tiene como objetivo "aumentar la recaudación fiscal de manera sostenible", permitiendo así financiar políticas sociales y otras áreas estratégicas. Es fundamental hacer una distinción entre "sistema tributario" y "régimen tributario"; desde una óptica objetiva, Ecuador cuenta con un régimen y no con un sistema cohesionado. La Constitución establece que el régimen tributario se regirá por principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, priorizando los impuestos directos y progresivos. (José Hidalgo Pallares, "Impuestos en el Ecuador: sistema tributario y opciones para elevar los ingresos permanentes del fisco", PNUD América Latina y el Caribe (2023), https://undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2023-12/pds-number45_tributario_ecuador_es.pdf,)

La claridad en la definición de la competencia y el procedimiento facilita el acceso oportuno a la justicia para los contribuyentes ante escenarios de ejecución coactiva y evita la acumulación indebida de pretensiones. Aunque la jurisprudencia ha contribuido a resolver casos concretos, no ha logrado articular una regla de alcance general que resuelva la problemática desde una perspectiva sistémica.

Este estudio plantea la necesidad de una reforma sustancial al Código Tributario que regule de manera expresa las excepciones a la ejecución coactiva, armonizándolas con el COGEP, a fin de superar las inconsistencias normativas que actualmente generan inseguridad jurídica, obstaculizan el acceso efectivo a la justicia y vulneran principios como el debido proceso y la tutela judicial efectiva; en tal sentido, se realiza un análisis crítico de dichas divergencias, evidenciando su impacto tanto en la protección de los derechos del contribuyente como en la estabilidad y coherencia del sistema tributario ecuatoriano.



Palabras clave:

Excepciones a la coactiva	Tutela judicial efectiva	Competencia procesal
Reforma al Código Tributario	Seguridad jurídica	

I. FUNDAMENTOS CONCEPTUALES Y MARCO NORMATIVO DE LAS EXCEPCIONES A LA EJECUCIÓN COACTIVA

Para empezar, la recaudación fiscal se define por Fernando Martín como “el conjunto de normas y estructuras a través del cual el Estado recauda ingresos mediante impuestos,”² y su finalidad es garantizar a los ciudadanos la redistribución de la riqueza. En este contexto, las excepciones a la ejecución coactiva en Ecuador tienen su base en el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 76 de la Constitución de Ecuador, que establece que “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso.”³ Así, la tutela judicial efectiva no se limita a la mera posibilidad de acceder a los tribunales, sino que también implica la protección y garantía de los derechos esenciales de los ciudadanos ante cualquier actuación del Estado que pueda comprometer sus intereses legítimos.

Así, cuando carecen de una regulación clara, estas salvaguardas pueden limitar el acceso a la impugnación de actos ejecutoriados y afectar derechos fundamentales del contribuyente; por ello, el presente análisis se centra en la discrepancia normativa entre el Código Tributario y el COGEP, en torno a la competencia para conocer las demandas de excepciones a la coactiva, atendiendo tanto a sus consecuencias prácticas como a la coherencia del sistema jurisdiccional.

En el marco normativo vigente se advierte una tensión entre dos cuerpos normativos. Por un lado, el Código Tributario establece en su artículo 214:

Art. 214.- Oportunidad.- Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago. El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código.⁴

Por otro, el Código Orgánico General de Procesos regula en su artículo 315:

Art. 315.- Procedimiento de excepciones a la coactiva. El procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva.

Para el caso de excepciones a la coactiva, la o el juzgador calificará la demanda en el término previsto para el procedimiento ordinario, citará al funcionario

² Fernando Martín, 2014, “Del derecho a la tutela judicial efectiva hacia el derecho a una tutela efectiva de la justicia”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales* 23: 161-176. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4945876.pdf>,

³ Ecuador, 2008, *Constitución de la República del Ecuador Vigente*, Decreto Legislativo, Registro Oficial 449, 20 de octubre, última reforma, 30 de mayo de 2024.

⁴ Ecuador, 2005, *Código Tributario Vigente*. Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio, última reforma, 26 de junio de 2025, Art. 214.



ejecutor a fin de que suspenda el procedimiento de ejecución y convocará en dicha calificación a audiencia conforme con las reglas generales de este Código.⁵

La dualidad en la competencia para recibir la demanda de excepciones a la ejecución coactiva genera una tensión estructural que afecta tanto la seguridad jurídica como la coherencia normativa. Desde el enfoque del derecho constitucional y procesal, esta contradicción normativiza “la vulneración del debido proceso y la tutela judicial efectiva,”⁶ principios que deben prevalecer en todos los procedimientos, especialmente en aquellos que impactan los derechos patrimoniales y constitucionales de los ciudadanos. Entonces, tal como señala Martín Diz, “la falta de un marco normativo claro y coherente puede llevar a situaciones de inseguridad,”⁷ lo que pone en riesgo la confianza en el sistema tributario.

Un ejemplo de la discrepancia normativa se observa en las decisiones de ciertos jueces del Tribunal de lo Contencioso Tributario, quienes inadmiten las demandas presentadas directamente ante el tribunal. Esta postura se basa en que:

[...] el Código Tributario, a la fecha de interposición de las excepciones a la coactiva, de forma imperativa en su artículo 214 ordena: ‘Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago. El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código.’ [El resaltado es añadido].” Además, “con la publicación de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad tras la Pandemia COVID-19, se derogó el artículo 215 del Código Tributario, limitando la presentación de excepciones exclusivamente ante el ejecutor, sin perjuicio de las acciones que este prevé en el artículo 216 *ibídem*.⁸

De acuerdo con la normativa vigente, se ha interpretado que las demandas de excepciones deben interponerse únicamente ante el ejecutor; no obstante, la Corte Nacional ha señalado que la competencia corresponde tanto a este funcionario como al Tribunal, lo que genera una disparidad normativa que obliga al contribuyente a recurrir a la casación, retrasando innecesariamente el inicio del proceso y afectando la seguridad jurídica. En este contexto, resulta evidente que las excepciones, concebidas como mecanismos de defensa, solo cumplen su finalidad en un sistema procesal “claro, accesible y efectivo”; sin embargo, como advierte Urrutia, “la falta de coherencia en la normativa impide que el contribuyente reciba una protección efectiva y segura,”⁹ situación que compromete el Estado de Derecho y la legitimidad del sistema fiscal. Por ello, se vuelve imprescindible un señalamiento normativo expreso

⁵ Ecuador, 2015, *Código Orgánico General de Procesos, COGEP Vigente*, Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo, última reforma, 7 de julio de 2025, Art. 315.

⁶ Fernando Martín, “Del derecho a la tutela judicial efectiva hacia el derecho a una tutela efectiva de la justicia”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales* 23: 161-176 (2014). <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4945876.pdf>,

⁷ Martín, “Del derecho a la tutela judicial efectiva”.

⁸ Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, “Auto de Inadmisión”, en Juicio n.° 17510202300164.

sobre la competencia, que evite confusiones, delimite la función del Tribunal de lo Contencioso Tributario y garantice un acceso oportuno a la justicia tributaria.

2. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA Y SU IMPACTO EN LA SEGURIDAD JURÍDICA

Hasta el momento, se ha realizado un análisis exhaustivo sobre la tutela judicial efectiva y la procedencia de las excepciones a la ejecución coactiva, evidenciando que el artículo 214 del Código Tributario y el artículo 315 del COGEP presentan una disparidad interpretativa en cuanto a la competencia para recibir la demanda de excepciones, lo que genera incertidumbre jurídica y vulnera principios constitucionales como el debido proceso. En este contexto, es necesario examinar las sentencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en los procesos No. No. 09501-2019-00137,⁹ No. 17510-2019-00159¹¹ y No. 17510-2019-00351¹², cuya jurisprudencia refleja las dificultades interpretativas existentes y proporciona un insumo valioso para proponer líneas de unificación normativa que fortalezcan la coherencia y la protección de los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, el análisis de las sentencias examinadas evidencia una dispersión persistente en la interpretación de los procedimientos relacionados con las excepciones en la ejecución coactiva en la jurisdicción tributaria. A pesar de los pronunciamientos reiterados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la jurisprudencia no ha logrado establecer un criterio normativo unificado que garantice una mayor seguridad jurídica y predictibilidad. Aunque la orientación jurisprudencial ha sido útil para los operadores jurídicos, se limita a interpretaciones que no abordan la ambigüedad normativa estructural. Es relevante destacar que no existe discrepancia en la instancia del juicio, siempre tramitado ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario; la controversia radica en la competencia para recibir la demanda. En este sentido, la Corte Nacional ha indicado que “la competencia para conocer de las excepciones puede variar, dependiendo de la fase procesal o la circunstancia.”¹³ Por ende, aunque la Corte ha emitido sentencias uniformes, estas no constituyen una regla clara que permita prever con certeza la competencia, lo que incrementa la discrecionalidad judicial y puede derivar en decisiones contradictorias, afectando así el derecho a la tutela judicial efectiva, que exige certeza y uniformidad en la aplicación de las normas.

Como se indicó anteriormente, en la práctica, algunos tribunales sostienen que la presentación de excepciones debe realizarse ante el órgano que ejecuta la medida dentro de un plazo de veinte días desde la notificación del auto de pago, fundamentándose en artículos del

⁹ Urrutia Guevara et al., “Estrategias jurídicas que aportan a los derechos del contribuyente”.

¹⁰ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Proceso n.° 09501201900137, 17 de marzo de 2023.

¹¹ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Proceso n.° 17510201900159, 18 de enero de 2021.

¹² Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en Proceso n.° 17510201900351, 30 de julio de 2020.

¹³ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, “Sentencia”, en proceso n.° 17510201900159.



Código Tributario. Por el contrario, otros tribunales argumentan que las excepciones deben ser presentadas directamente ante el tribunal competente desde el inicio del proceso de conocimiento, en línea con los principios del COGEP, sin que exista una armonización doctrinal o normativa clara. La sentencia en el proceso No. 09501-2019-00137 ilustra esta contradicción al afirmar que “el procedimiento ordinario será aplicable a todos los procesos de conocimiento en los que se propongan excepciones a la coactiva,” sin especificar el momento y la instancia procesal correspondiente. Esta diversidad interpretativa pone de manifiesto la falta de normativa coherente que brinde certezas y reduzca la discrecionalidad incompatible con el Estado de Derecho.

Desde una perspectiva objetiva, se evidencia que esta incertidumbre se origina en una interpretación dispersa de las normas aplicables, donde los jueces priorizan el Código Tributario en ciertos casos y el COGEP en otros, sin una directriz que armonice ambas disposiciones. La sentencia en el proceso No. 17510-2019-00159 establece que “la acción de excepciones, sustentada en el numeral 10 del artículo 316 del COGEP, debe ser tramitada mediante procedimiento ordinario.”¹⁴ Sin embargo, persiste la falta de consenso doctrinal y normativo que permita definir con precisión el momento adecuado para presentar tales excepciones y la instancia competente. Esta ambigüedad perpetúa una inseguridad jurídica que impacta negativamente en el derecho de los contribuyentes a una tutela judicial efectiva, así como en los principios de certeza y predictibilidad en el proceso. Además, es necesario describir el problema que surge al clasificar la demanda de excepciones a la coactiva, conforme a la excepción 10 del artículo 316, como una acción de impugnación, mientras que las demandas de excepciones conducen a procesos sumarios, lo que puede generar la percepción de una indebida acumulación de pretensiones, especialmente si un contribuyente presenta excepciones bajo la 10ª y la 1ª simultáneamente.

En este sentido, resulta imperativo impulsar una reforma legal que aclare en el Código Tributario la competencia para recibir la demanda de excepciones. Se propone que la normativa establezca de manera inequívoca que las excepciones deben ser presentadas exclusivamente ante el tribunal competente, asegurando así un acceso efectivo a la justicia y respetando los derechos constitucionales del contribuyente. Esta reformulación no solo contribuiría a

¹⁴ Los principios de certeza y predictibilidad son fundamentales en el Estado de Derecho, toda vez que garantizan que las normas jurídicas sean claras, estables y aplicadas de manera coherente, permitiendo a los ciudadanos conocer de antemano las consecuencias de sus acciones y actuar con seguridad jurídica. Neyra Tumpi explica que “las normas jurídicas deben ser precisas, comprensibles y fáciles de aplicar, para que los destinatarios puedan prever las consecuencias jurídicas de sus acciones” (Ana del Rosario Neyra Tumpi, “Principios de Predictibilidad y Certeza en las Decisiones Judiciales Respecto de la Aplicación de las Reglas de Exclusión de la Prueba Ilícita en los Delitos de Corrupción de Funcionarios, Perú 2016, <https://repositorio.upt.edu.pe/handle/20.500.12969/664>,). La certeza implica la existencia de reglas específicas y una interpretación uniforme, de tal manera que las decisiones judiciales sean coherentes y previsibles. La predictibilidad, por su parte, refiere a la capacidad de anticipar la resolución de los casos conforme a la normativa vigente, facilitando la planificación y la seguridad en las actividades económicas y sociales. En el ámbito tributario, estos principios adquieren especial importancia, ya que aseguran que las obligaciones fiscales, las definiciones normativas y los procedimientos administrativos sean claros y estables, lo que a su vez protege los derechos de los contribuyentes y favorece una administración tributaria que actúe con imparcialidad y coherencia.

disminuir la discrecionalidad, sino que también fortalecería el debido proceso y consolidaría un sistema tributario más transparente, coherente y garantista. Por ende, la unificación normativa debe enfocarse en proporcionar un marco regulatorio que elimine interpretaciones divergentes y garantice igualdad en el acceso a la tutela judicial efectiva.

3. REFORMA NECESARIA DEL ARTÍCULO 214 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

La garantía constitucional de la tutela judicial efectiva constituye un pilar fundamental del Estado de Derecho, y su eficacia en el ámbito tributario reviste una importancia particular, dado que los contribuyentes enfrentan decisiones administrativas y judiciales que pueden afectar de manera significativa sus derechos fundamentales. En este contexto, la ausencia de un marco normativo uniforme, vinculante y carente de ambigüedades genera un escenario de inseguridad jurídica, en el cual las interpretaciones contradictorias y la discrecionalidad institucional limitan el acceso real y oportuno a la justicia. Por consiguiente, resulta imperativo avanzar hacia una reforma estructural que elimine tales deficiencias, defina las competencias de manera inequívoca y garantice un procedimiento ágil y transparente.

En la actualidad, el artículo 214 del Código Tributario y el artículo 315 del COGEP permiten que las demandas de excepciones a la coactiva se interpongan indistintamente ante el funcionario ejecutor o ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. No obstante, esta dualidad normativa ha generado una serie de problemas jurídicos y prácticos. Por un lado, ha dado lugar a una fragmentación interpretativa que obliga a los contribuyentes a recurrir a la casación para establecer un criterio uniforme, lo que resulta en un desgaste procesal y una dilación innecesaria en la resolución de conflictos. Por otro lado, se ha evidenciado que los funcionarios ejecutores frecuentemente incurren en demoras injustificadas al remitir la demanda al Tribunal, afectando directamente el ejercicio del derecho a la defensa y la celeridad procesal. Como sostiene la Dra. Mónica Heredia, "la dependencia de interpretaciones variables y no vinculantes vulnera la seguridad jurídica y el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva."¹⁵

Es importante considerar que la lógica histórica que justificó esta disposición al momento de la creación del Código Tributario ha quedado obsoleta en el contexto actual. En efecto, en aquel entonces, era esencial que el funcionario ejecutor recibiera la demanda de excepciones para suspender inmediatamente el avance del proceso coactivo, en un período en el que la comunicación entre órganos judiciales y administrativos era lenta y burocrática. Sin embargo, la realidad ha cambiado radicalmente gracias al desarrollo de herramientas tecnológicas y sistemas electrónicos de notificación, que permiten al Tribunal comunicar de manera directa e inmediata al ejecutor la suspensión del proceso coactivo, sin necesidad de que la demanda sea presentada inicialmente ante dicho funcionario. Por consiguiente, la continuidad de esta

¹⁵ Mónica Heredia Proaño, "Las excepciones al procedimiento coactivo tributario: algunos temas que presentan controversia"



regla no solo es anacrónica, sino que también representa un obstáculo para la eficacia de la justicia tributaria.

En atención a lo expuesto, la reforma necesaria del artículo 214 del Código Tributario debe orientarse a establecer de manera clara y definitiva que la demanda de excepciones se presente directamente ante los jueces de lo contencioso tributario, eliminando cualquier alternativa de interposición ante el funcionario ejecutor. Esta modificación permitiría superar la duplicidad de vías que ha originado inseguridad jurídica, consolidando así una única competencia especializada y garantizando que la tutela judicial efectiva no dependa de la mayor o menor diligencia del ejecutor. Como señala el Dr. José Suing, "la reiterada necesidad de acudir a la casación para obtener una interpretación que garantice los derechos del contribuyente evidencia una disfunción del sistema que requiere una solución normativa definitiva."¹⁶ La modificación normativa propuesta se presenta, por tanto, como la vía idónea para superar dicha disfunción.

Las ventajas de esta reforma serían múltiples. En primer lugar, se eliminaría la dispersión jurisprudencial y se reduciría la litigiosidad innecesaria asociada a la falta de uniformidad en la interpretación. En segundo lugar, se optimizaría el acceso a la justicia, dado que los contribuyentes contarían con un procedimiento único, directo y especializado. En tercer lugar, se incrementaría la eficiencia en la administración de justicia tributaria, al evitar demoras injustificadas y trasladar el conocimiento del proceso a jueces con competencia exclusiva en la materia. Finalmente, se mantendría intacta la finalidad original de suspender el proceso coactivo, pero bajo un esquema más moderno y ágil, en el que las notificaciones electrónicas permiten que el Tribunal comunique de inmediato al ejecutor la obligación de suspender la ejecución.

En conclusión, la reforma del artículo 214 del Código Tributario, al establecer de manera expresa que la demanda de excepciones se presente únicamente ante los jueces de lo contencioso tributario, no solo constituye una medida de técnica legislativa adecuada, sino que además representa un cambio estructural indispensable para garantizar de forma efectiva los principios constitucionales de seguridad jurídica, debido proceso y tutela judicial efectiva. En definitiva, se trata de una modernización normativa acorde con las condiciones tecnológicas y jurídicas actuales, orientada a consolidar un sistema tributario más justo, eficiente y respetuoso del Estado de Derecho.

¹⁶ José Suing Nagua, "Los precedentes jurisprudenciales en materia contencioso tributaria", en *Cristalización de la Justicia Tributaria en el Ecuador*, edit. Iván Agustín Cevallos Zambrano, 167. <https://cortenacional.gob.ec/cnj/images/Publicaciones/Cristalizacion-de-la-Justicia-Tributaria.pdf#page=168>,

CONCLUSIÓN

En primer lugar, la discrepancia normativa entre el artículo 214 del Código Tributario y el artículo 315 del Código Orgánico General de Procesos crea inseguridad jurídica, afectando el derecho al debido proceso y la tutela judicial efectiva. La falta de un marco legal unificado limita la coherencia en la resolución de procesos tributarios y debilita la confianza en el sistema de justicia fiscal.

En segundo lugar, aunque la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ha ofrecido interpretaciones útiles, no ha logrado resolver la dispersión normativa ni garantizar uniformidad en la aplicación del derecho. Esto subraya la necesidad urgente de una intervención legislativa clara y definitiva.

En tercer lugar, es fundamental que el legislador implemente una reforma integral que establezca un marco vinculante. Se recomienda modificar el artículo 214 del Código Tributario para permitir que las demandas de excepciones a la coactiva se presenten directamente ante los jueces de lo contencioso tributario, eliminando la opción de hacerlo ante el funcionario ejecutor. Esta modificación es necesaria, ya que la intervención del ejecutor ha causado demoras y obstaculizado el acceso a la justicia, mientras que las herramientas tecnológicas actuales permiten al Tribunal comunicar de inmediato al ejecutor la suspensión del proceso coactivo.

Finalmente, esta propuesta de reforma no solo ofrece una solución técnica al problema identificado, sino que también fortalece el Estado de Derecho en materia tributaria. La incorporación de una norma clara y vinculante aumentará la seguridad jurídica, reducirá la dispersión interpretativa y mejorará la eficiencia en la administración de justicia fiscal, logrando así un sistema tributario más justo y respetuoso de los derechos constitucionales.



BIBLIOGRAFÍA

Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de Lo Contencioso Tributario, "Sentencia", en Proceso n.º 17510201900159, 18 de enero de 2021.	Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de Lo Contencioso Tributario, "Sentencia", en Proceso n.º 09501-2019-00137, 17 de marzo de 2023.
Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, "Auto de Inadmisión", en Juicio n.º 17510202300164.	Ecuador. 2005. <i>Código Tributario Vigente</i> . Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio. Última reforma, 26 de junio de 2025.
Ecuador. 2008. <i>Constitución de la República del Ecuador Vigente</i> . Decreto Legislativo, Registro Oficial 449, 20 de octubre. Última reforma, 30 de mayo de 2024.	Ecuador. 2015. <i>Código Orgánico General de Procesos, COGEP Vigente</i> . Registro Oficial Suplemento 506, 22 de mayo. Última reforma, 7 de julio de 2025.
Ecuador. Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. "Sentencia". En Proceso n.º 09501201900137, 17 de marzo de 2023.	Ecuador. Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. "Sentencia". En Proceso n.º 17510201900159, 18 de enero de 2021.
Ecuador. Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. "Sentencia". En Proceso n.º 17510201900351, 30 de julio de 2020.	Heredia Proaño, Mónica. 2025. "Las excepciones al procedimiento coactivo tributario: algunos temas que presentan controversia." En <i>Cristalización de la justicia tributaria en el Ecuador</i> , editado por Iván Agustín Cevallos Zambrano, 326. https://cortena-cional.gob.ec/cnj/images/Publicaciones/Cristalizacion-de-la-Justicia-Tributaria.pdf#page=168 .
Hidalgo Pallares, José. 2023. "Impuestos en el Ecuador: sistema tributario y opciones para elevar los ingresos permanentes del fisco". <i>PNUD América Latina y el Caribe</i> . https://undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2023-12/pds-number45_tributario_ecuador_es.pdf .	Martín, Fernando. 2014. "Del derecho a la tutela judicial efectiva hacia el derecho a una tutela efectiva de la justicia". <i>Revista Europea de Derechos Fundamentales</i> 23: 161-176. https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4945876.pdf .

Neyra Tumpi, Ana del Rosario. 2018. "Principios de Predictibilidad y Certeza en las Decisiones Judiciales Respecto de la Aplicación de las Reglas de Exclusión de la Prueba Ilícita en los Delitos de Corrupción de Funcionarios, Perú 2016." https://repositorio.upt.edu.pe/handle/20.500.12969/664.	Suing Nagua, José. "Los precedentes jurisprudenciales en materia contencioso tributaria." En <i>Cristalización de la Justicia Tributaria en el Ecuador</i>, editado por Dr. Iván Agustín Cevallos Zambrano, 167. https://cortenacional.gob.ec/cnj/images/Publicaciones/Cristalizacion-de-la-Justicia-Tributaria.pdf#page=168.
Urrutia Guevara, Jeannette Amparito, Gordillo Cevallos, Diego Patricio, Yancha Villacís, Mario Marcelo, y Caicedo Banderas, Fernando José. 2022. "Estrategias jurídicas que aportan a los derechos del contribuyente". <i>Revista Universidad y Sociedad</i> 14 (S5): 314-321. https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/3299/3238.	



DERECHO **SANCIONADOR TRIBUTARIO**



EJE TEMÁTICO



DERECHO **SANCIONADOR TRIBUTARIO**

La Tridimensionalidad del Derecho Sancionador Tributario

Iván Cevallos Zambrano*



RESUMEN

Este trabajo aborda “La tridimensionalidad del derecho sancionador tributario”, desde la teoría jurídica y los métodos aplicables, distinguiendo entre la potestad y el procedimiento, como finalidad preventiva y sancionatoria; lo que se fundamenta en los elementos: hecho, valor y norma, por lo que se aborda la concepción jurídica tanto como metodología y como problema jurídico. También se identifican las corrientes que sustentan la teoría de la tridimensionalidad como elementos o dimensiones, mediante un análisis a la preeminencia de los principios limitadores del derecho sancionador ante la potestad de las administraciones; entre ellos, los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad, aplicables a la situación jurídica de los sujetos responsables, las infracciones, la sanción y el procedimiento sancionador.

El trabajo distingue el derecho sancionador tributario del derecho penal común, al igual que las infracciones como contravención y faltas reglamentarias, según el presupuesto normativo, tipificación y sanción a imponer, y por incumplimiento a los deberes formales y materiales y de las obligaciones. Por lo que se arriba a conclusiones sobre las dimensiones o elementos de la tridimensionalidad: hecho, valor y norma; según se analicen como teoría jurídica, como metodología o fenómeno jurídico, pero considerando los principios limitadores en el proceso sancionador.

* Doctor en jurisprudencia, magíster en Derecho Constitucional, Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del DM de Quito, Quito.



INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analiza “La tridimensionalidad del derecho tributario sancionador”, en el contexto de la obra “50 años de vigencia del Código Tributario en el Ecuador”, en la que se aborda la teoría jurídica y la tridimensionalidad del Derecho en general y del Derecho tributario sancionador en particular; de las que se identifican las corrientes respecto de las dimensiones o elementos -hecho-valor-norma- con un análisis a la facultad sancionadora y a los componentes que la integran, desde una visión fáctica como complemento a las dimensiones valor y norma, con parámetros que distinguen el alcance de cada uno de sus elementos; lo que se explica en una dimensión axiológica y epistemológica desde diversas perspectivas, en especial en los niveles valor-norma-hecho, pero distinguiendo la teoría jurídica del derecho tributario sancionador.

También se abordan las dimensiones de los principios del derecho tributario sancionador, entre ellos: el *principio de legalidad*, cuyo alcance está en identificar el tipo de norma que regula las infracciones y sanciones tributarias; el *principio de tipicidad*, en el que rige la prohibición de la analogía en contra del sujeto tributario infractor; el *principio de responsabilidad*, por el que las normas deben establecer los supuestos de responsabilidad, sea por acción u omisión o negligencia, prevaleciendo el *principio de irretroactividad* de las normas que rigen la infracción y sanción tributaria, y el principio de favorabilidad frente a los sujetos responsables, la proporcionalidad de las infracciones, sanciones y procedimiento.



Palabras clave:

Teoría tridimensional del derecho	Derecho sancionador tributario	Principios limitadores al derecho sancionador
Finalidad del derecho sancionador		



DESARROLLO

Hablar de la tridimensionalidad del derecho sancionador tributario, es tener presente que las normas reguladoras y creadoras de soluciones están condicionadas a las teorías positivistas y no positivistas del derecho, así como a los presupuestos normativos integrados por los elementos -hecho-valor-norma- también conocidos como la teoría tridimensional del derecho en general y desde la perspectiva del derecho sancionador tributario en particular.

En cuanto a las teorías, Robert Alexy contempla que “La teoría positivista está limitada a dos elementos: expedición autoritativa y eficacia social, y la teoría no positivista, incluye un tercer elemento: la corrección del contenido”. También se reconoce que ambas teorías pueden adoptar distintas formas, porque “la relación entre derecho está determinada en el elemento norma, el hecho se da según el alcance social de aquel y el valor según la validez jurídica”.¹

Desde la Epistemología del derecho, Omar Vázquez encuentra tres niveles, denominados la teoría tridimensional del derecho, porque “la complejidad del derecho supone analizarlo e investigarlo desde muy diversas perspectivas; especialmente, desde los tres niveles epistemológicos del derecho: valor, norma y hecho”.² Niveles que tienen una utilidad significativa en el campo de la metodología jurídica, los que, según Ferrajoli, “han experimentado en los últimos años algunas variaciones a partir del proceso transformador que ha supuesto el cambio del Estado legislativo al Estado constitucional”.³

Para Miguel Real, autor de la teoría tridimensional señala:

“... el derecho debe estar relacionado de manera progresiva y permanente entre sus elementos o dimensiones -hecho-valor-norma [...], por lo que califica al derecho como una realidad trivalente o tridimensional [...], que es tanto una teoría jurídica como una metodología jurídica; y que el Derecho es una integración normativa de hechos, según valores”⁴

Por su parte, Serafín Ortiz considera que:

“... la tridimensionalidad del derecho, el punto de partida para desarrollar la idea de los tres niveles epistemológicos del derecho [hecho-valor-norma], con métodos específicos para cada nivel, entre ellos: el método hermenéutico, útil para comprender valores y principios; el método analítico y el dogmático, para el

¹ Robert Alexy, “El no positivismo incluyente: tesis de la separación y tesis de la conexión,” *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, no. 36 (2013): 1–20. Acceso 15 de marzo de 2025. https://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc6t4z3_file:///C:/Users/ivan.cevallos/Downloads/el-no-positivismo-incluyente.pdf

² Omar Vázquez, “Los tres niveles epistemológicos del derecho: ¿una metodología o una teoría del derecho?,” en *La obra de Serafín Ortiz Ortiz*, coord. Serafín Ortiz Ortiz (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2020), 421. <https://www.juridicas.unam.mx>.

³ Luigi Ferrajoli, “Pasado y futuro del Estado de derecho,” en *Neoconstitucionalismo(s)*, ed. Miguel Carbonell (Madrid: Trotta, 2003), 13–29.

⁴ Miguel Reale, *Teoría tridimensional del derecho: una visión integral del derecho* (Madrid: Tecnos, 1997).

estudio tanto de normas como de valores; y, los métodos histórico y sociológico, permiten comprender la dimensión fáctica del derecho”.⁵

En cambio, para Carlos Fernández considera que, “...si se analiza la tridimensionalidad como fenómeno jurídico, se observan los elementos o dimensiones fáctica, normativa y axiológica” En ese caso:

“La dimensión “*fáctica*”, necesita valor y norma para comprender los hechos; la “*axiológica*”, requiere de los hechos y normas para comprender los valores; y, la “*normativa*”, que se fundamenta en los valores que son parte de la realidad o hechos sociales, presentes en la creación, interpretación y aplicación de la norma”.⁶

Así, desde el punto de vista de los tridimensionalistas, la existencia de tres elementos; sea que se analicen como teorías, como niveles epistemológicos del derecho o como fenómenos jurídicos [hecho-valor-norma], tiene respuesta con Omar Vázquez, quien considera que:

“... el estudio del derecho, como valor, implica analizar el fenómeno jurídico desde un enfoque axiológico o valorativo”; mientras “el estudio del derecho como norma supone analizar el derecho desde un enfoque de teoría general de las normas”, y, “el estudio del derecho como hecho, suscita el estudio de la realidad a partir de descripciones fenomenológicas particulares”.⁷

Profundizando el análisis del Derecho sancionador tributario en forma general, en palabras de Ordóñez, con la llegada del Estado Social y Democrático de Derecho, se busca limitar el poder sancionador del Estado a través de principios...”⁸. Por su parte, en el sistema ecuatoriano, desde 1975 con la vigencia del Código Tributario, se estableció entre otras facultades de las administraciones tributarias: la aplicación de la ley, la potestad sancionadora por infracciones de las leyes tributarias o sus reglamentos y la recaudación de los tributos, en la que se delimitan deberes, obligaciones, infracciones y sanciones, cuyo incumplimiento deriva en una contravención o falta reglamentaria, con la implicación de una sanción.⁹

Según la doctrina, al derecho sancionador tributario se lo define como:

“La facultad de la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquella aplicada a un administrado como consecuencia de un incumplimiento de

⁵ Serafín Ortiz, *Fundamentos de la teoría de la argumentación jurídica*, 2.º ed. (México: Porrúa, 2017).

⁶ Carlos Fernández, *El derecho como libertad: la teoría tridimensional del derecho*, 4.º ed. (Quito: Librería Legal Motivensa, 2017), 182.

⁷ Omar Vázquez, ob.cit.

⁸ Jorge Ordóñez, “Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública,” *Ius et Veritas* (PUCP), s.f. Acceso 15 de marzo de 2025. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15485>

⁹ Ecuador. *Código Tributario*. Codificación 2005-009. *Registro Oficial* 38 (Suplemento), 14 de junio de 2005, arts. 3, 7, 9 y 10.



deberes formales o materiales; por lo que está vedada para la administración pública las sanciones de privación de libertad”¹⁰.

Definición que identifica las limitaciones y las garantías procesales imperantes en la Constitución del Ecuador, que evidencian que no se puede imponer sanciones de forma directa o sin más, sin que exista un procedimiento legal o reglamentario previamente establecido; ello implica que, se deben tener en cuenta las diversas regulaciones en procedimientos sancionatorios, según las administraciones tributarias, central, seccional y de excepción, limitaciones que constan de manera implícita en los principios procedimentales.

En este punto, pasamos a un análisis de la tridimensionalidad del derecho sancionador tributario, en el cual la sanción constituye la consecuencia prevista en el ordenamiento jurídico por cometimiento de una infracción, ya por acción u omisión, por incumplimiento normativo de los deberes formales y materiales por parte del contribuyente o responsables, y por la consecuencia de aquellos como los intereses y recargos, para ello cabe preguntarse: ¿Cuáles son los deberes formales y materiales de los contribuyentes en el derecho tributario? ¿Qué infracción comete el contribuyente por el incumplimiento de las normas? y ¿Cuál es el fin del derecho sancionador?, las cuales encierra las dimensiones normativa, fáctica y valorativa.

Dando respuesta a la primera interrogante, el Derecho tributario ecuatoriano contempla los deberes formales y materiales, obligaciones y responsabilidades de los contribuyentes o responsables, los mismos son exigibles por las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de carácter general emitidas por la autoridad competente, en base a su facultad reglamentaria, las que se describe en el Código Tributario y otras leyes tributarias, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.¹¹ Es de precisar que, la responsabilidad incluye no solo a los contribuyentes o responsables directos, sino a aquellos por representación, como adquirente o sucesor, como agentes de retención y de percepción, previstos en el Código Tributario.¹²

De lo descrito, se identifica el elemento o dimensión normativo, el cual establece los presupuestos de los deberes, obligaciones y responsabilidades de los sujetos tributarios y responsables.

Corresponde entonces responder la segunda interrogante *¿Qué infracción comete el contribuyente por el incumplimiento de las normas?*, en este contexto, el incumplimiento de los deberes, obligaciones y responsabilidades descritos en el apartado anterior, acarrea sanciones previstas en el ordenamiento jurídico, las que según Areiros Pereira, “con la finalidad preventivo-represivo, al culpable de la comisión de una infracción tributaria”,¹³ impuesta por la administración tributaria por el incumplimiento de las exigencias descritas en las normas. Sanciones

¹⁰ Enciclopedia Jurídica. Potestad sancionadora. (<http://www.encyclopedia-juridica.com/d/potestad-sancionadora/potestad-sancionadora.htm>).

¹¹ Ecuador, Código Tributario, citado, arts. 96 a 98 y 36.

¹² Ibidem, arts. 24 a 28.

¹³ Jaime Aneiros Pereira, *Las sanciones tributarias* (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005), 22.

que pueden expresarse en penas pecuniarias, como las multas; y, en medidas reales, como la suspensión de actividades.

Sobre las infracciones, el Código Tributario contempla: "Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión". También establece clases de infracciones, las que define: "Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes" y, "Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general", precisando en los elementos constitutivos de aquellas, al señalar: "Para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma".¹⁴ Así el incumplimiento de dichos deberes acarrea responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin perjuicio de las demás responsabilidades previstas en la ley.

Ahora bien, el Código Tributario vigente desde 1975, contemplaba el ilícito tributario, cuyo ámbito de aplicación comprendía a todas las infracciones tributarias, para las cuales regían las normas y principios del derecho penal común de manera supletoria a falta de disposición tributaria expresa,¹⁵ lo que pasó a ser regulado en el Código Integral Penal, por lo que al momento de la imposición de una sanción hay que diferenciar las potestades administrativas y jurisdiccionales, ya que según la gravedad de la infracción se establece la competencia.

De lo indicado, es claro que el incumplimiento de las normas o de los deberes formales y materiales en el ámbito tributario conlleva a identificar el hecho fáctico de la infracción, develador del elemento "*hecho*" de la tridimensionalidad.

Ahora se procederá a dar respuesta a la tercera interrogante ¿Cuál es el fin del derecho sancionador tributario?

En cuanto al juzgamiento y sanción de las infracciones tributarias, cabe diferenciar que, para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias (tributarias-aduaneras), bastará la transgresión de la norma; y, para los delitos tributarios, como la defraudación o delitos contra la administración aduanera, así como las penas aplicables, pasaron a ser regulados en el Código Integral Penal, desde el año 2014, delitos que para su configuración se requiere la existencia de dolo o culpa, pero será admisible prueba en contrario. En este contexto, se debe resaltar el imperativo del conocimiento de la norma previsto en el Código Tributario, del que "Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos", por ende, nadie puede invocar su ignorancia, salvo error, culpa o dolo o instrucción expresa, de funcionarios de la administración.¹⁶

Es en esa línea que se puede identificar que el fin del derecho sancionador tributario, por incumplimiento de los deberes formales o materiales, es el de salvaguardar o restablecer el

¹⁴ Ecuador, Código Tributario, citado, art. 314 y 315.

¹⁵ Ibídem, art. 310 y 312.

¹⁶ Ibídem, arts. 298 y 299.



orden previsto en la ley, por ello las penas son de tipo sancionatorio administrativo y de tipo pecuniario. Las primeras, consistentes en: clausura del establecimiento o negocio; suspensión de actividades; suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; y, las pecuniarias son: multa; decomiso; e, incautación definitiva, según el Código Tributario.¹⁷ Penas aplicables sin perjuicio del cobro de los tributos y de los intereses de mora; por lo que las sanciones pecuniarias se imponen de acuerdo con las cuantías determinadas. No obstante, Juan M. Álvarez, considera que “la finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales [...], de ninguna manera puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado”.¹⁸

De lo indicado, el elemento valorativo se evidencia en la aplicación de las sanciones (pena) por incumplimiento de deberes formales o materiales, momento en el que se debe verificar los principios que rigen el derecho sancionatorio tributario, los cuales han sido considerados, por una parte de la doctrina, sustancialmente iguales a los del Derecho Penal general; mientras, otro sector considera que aquellos se derivan de otros ordenamientos como las convenciones, por la que se distinguen dos tipos de principios: a) principios de la potestad sancionadora, y b) principios del procedimiento sancionador. Así, los primeros delimitan el alcance para lograr la finalidad contributiva y los otros la finalidad preventiva o sancionatoria por las infracciones cometidas en el ámbito tributario.

Lo anterior obliga invocar los principios limitantes del derecho sancionador tributario, entre ellos:

El *principio de legalidad*, que según Iberley “comprende el sentido formal, como garantía reservada a la ley sancionadora; y, material que tipifica las conductas y sus sanciones”.¹⁹

El *principio de tipicidad*, al igual que el de legalidad, según Tovilla “exige la existencia de norma previa que permita conocer con certeza qué conductas son ilícitas y la sanción a imponer, sin que sea permisible la analogía”.²⁰

Para Tovilla, el *principio de responsabilidad*,

“exige la vinculación de la acción u omisión de una infracción, identificar la conducta del individuo al que se le atribuye la voluntad, puesto que si la conducta fuera involuntaria no se podría aplicar una sanción; lo que supone la presencia de acción u omisión antijurídica típica-culpable”²¹

¹⁷ Ibídem, art. 323.

¹⁸ Juan Manuel Álvarez Echagüe, “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales” (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2004), 31.

¹⁹ Iberley, “Los principios del Derecho tributario sancionador: principio de legalidad,” Iberley, 1 de febrero de 2025. <https://www.iberley.es/temas/los-principios-derecho-tributario-sancionador-principio-legalidad-64445>.

²⁰ José María Tovillas Morán, “Derecho tributario sancionador,” Repositorio Digital, Universidad de Barcelona, 2005. Acceso 2025. <https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/220199/4/Derecho%20tributario%20sancionador.pdf>

²¹ Ibídem, 2005

Asimismo, Tovilla, identifica el *principio de irretroactividad*, del que “las normas tributarias punitivas solo rigen para el futuro, pero con efecto retroactivo cuando supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o breves en su prescripción”. Principio que conforme el Código Tributario establece:

“Las normas tributarias punitivas, solo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”²²

Sobre la favorabilidad la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha señalado:

“Siempre que una norma tipifique una infracción y que esta de forma posterior haya sido derogada, es procedente la aplicación del principio de favorabilidad; que indica que la infracción cometida al no encontrarse dentro del catálogo de infracciones tributarias imposibilita su investigación y su juzgamiento.”²³

El *principio non bis in idem o no concurrencia*, por el cual:

“Se prohíbe sancionar dos o más veces por la misma conducta, esto porque evidencia dos vertientes: *Material*, que prohíbe sancionar más de una vez por el mismo hecho y sanción; y, *Procesal*, porque prohíbe duplicidad de pronunciamiento sancionador en la misma causa (penal o administrativo)”²⁴

En este caso, si una sanción se anula por motivos de fondo, no cabe iniciar otro procedimiento sancionador.

En cuanto al *principio de proporcionalidad*, el mismo Tovilla señala

“Implica que debe haber proporcionalidad entre la gravedad de la infracción o conducta incurrida, y la tipificación de la infracción (muy grave, grave o leve); lo cual implica tipificar la conducta del obligado tributario al ocultar hechos o presencia de medios fraudulentos, lo que determine la gravedad de la infracción y la sanción; debiendo la norma tener en cuenta el pago de la obligación determinada”²⁵

Lo descrito permite concluir que, en base al fin del derecho sancionador tributario, se impone ya sea la sanción administrativa o pecuniaria, con las limitaciones previstas, con lo cual

²² Ecuador, Código Tributario, citado, art. 311.

²³ Ecuador, Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia en juicio n.° 01501-2017-000015,” 31 de octubre de 2018.

²⁴ Jose M. Tovillas, “Derecho tributario sancionador”, Citado.

²⁵ Ibídem.



se arriba al elemento valorativo que integra la tridimensionalidad del derecho sancionador tributario.

En materia tributaria, el derecho se rige por el positivismo jurídico, lo que conforme a la teoría de la tridimensionalidad abarca los elementos, basado en el contenido de la ley estatal (norma), el responsable por acción u omisión (hecho) y la aplicación y alcance de dicha norma (valor). En ese contexto, el régimen sancionador parte del *ius puniendi* estatal, que equivale al resultado de la sanción como consecuencia de un supuesto normativo calificado, todo lo cual se debe sustentar en las normas constitucionales y legales ecuatorianas.

En base a lo descrito, es necesario precisar que, si la administración tributaria estima que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra el Estado, el tanto de la culpa pasará al proceso de investigación fiscal, según la gravedad de la infracción y la pena aplicable, de no ser así, se continuará sustanciando el procedimiento sancionatorio administrativo, debiéndose tener en cuenta los tiempos de la prescripción.²⁶

Otro aspecto para tener en cuenta en materia tributaria sancionatoria es “la interdicción de la *reformatio in peius* (no agravar al imputado) y derecho a la *reformatio in melius* (reformular en sentido favorable)”, que a decir de Almudí, “Constituyen dos garantías relevantes para el obligado tributario de rango constitucional, cuyo alcance y efectos en el ámbito tributario y administrativo, reconocen la interdicción de estos dos principios tras la interposición de un recurso por parte del administrado”,²⁷ esto, según Checa González, “por estar relacionado con el principio constitucional de seguridad jurídica, prohibición de la indefensión y tutela judicial efectiva”²⁸, principios considerados de corte procesal, pero elevado a rango constitucional al señalar “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”.²⁹

Finalmente, se puede cerrar que la tridimensionalidad de la potestad sancionadora en el derecho tributario se fundamenta en la determinación de las conductas constitutivas de infracción (hecho), las consecuencias fijadas en disposiciones normativas aplicables al caso (valor), bajo el principio de legalidad, que impide atribuir la comisión de una falta sin seguir el procedimiento previsto en la ley (norma), así como determinar la razonabilidad en la aplicación de las normas infringidas según la gravedad.

²⁶ Ibídem.

²⁷ José Manuel Almudí Cid, “Interdicción de la *reformatio in peius* y derecho a la *reformatio in melius* en materia tributaria,” Revista Técnica Tributaria 141 (abril-junio 2023). <https://revista-tecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/2362>.

²⁸ Clemente Checa González, “La prohibición de *reformatio in peius* en los procedimientos tributarios,” en *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes*, coords. José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago (Valencia: Tirant lo Blanch, 2023), 224–230. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8771318>. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8771318>

²⁹ Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 173.

CONCLUSIÓN

Del presente trabajo se puede concluir que:

- La tridimensionalidad del derecho sancionador tributario se refleja en los presupuestos que exigen los deberes y obligaciones a los administrados, cuyo incumplimiento constituye infracción que da como consecuencia la imposición de una pena, por acción u omisión, configurado como infracción. Pena o sanción, cuyo fin es preventivo para el no cometimiento y sancionatorio o represivo por el cometimiento de una infracción, impuestas en base a la potestad sancionatoria.
- En el derecho sancionador tributario, la tridimensionalidad se fundamenta en los elementos [hecho-valor-norma] por incumplimiento de los deberes formales, materiales y obligaciones, por acción u omisión [hecho], actuación que puede ser tipificada como contravención o falta reglamentaria, según el presupuesto normativo [norma], y la aplicación de una sanción tipificada cuando se determina la gravedad de la infracción [valor], debiéndose tener en cuenta los principios limitadores para la imposición de la sanción y los principios aplicables del derecho penal común de manera supletoria a falta de disposición expresa.
- Finalmente, es recomendable que, para analizar la tridimensionalidad del derecho sancionador, se debe tener en cuenta que el derecho es tanto una teoría jurídica como una metodología jurídica, por la integración normativa de hechos, según valores; pero complementándola con los métodos aplicables para el estudio de normas y valores, para distinguir el alcance de valores y principios y comprender la dimensión fáctica del derecho. Pero si se analiza como fenómeno jurídico, se deben observar los elementos o dimensiones fácticas, normativas y axiológicas; esta última comprende el estudio de la realidad a partir de las descripciones fenomenológicas particulares, que complementa los elementos hecho, valor y norma.



BIBLIOGRAFÍA

Alexy, Robert. "El no positivismo incluyen- te: tesis de la separación y tesis de la co- nexión." <i>Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho</i> , no. 36 [2013]: 1-20. Acceso 15 de marzo de 2025. https://www.cervantesvir- tual.com/nd/ark:/59851/bmc6t4z3 .	Almudí Cid, José Manuel. "Interdicción de la <i>reformatio in peius</i> y derecho a la <i>reforma- tio in melius</i> en materia tributaria." <i>Revista Técnica Tributaria</i> 141 (abril-junio 2023). Acceso 5 de marzo de 2025. https://re- vistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/ article/view/2362 .
Aneiros Pereira, Jaime. <i>Las sanciones tribu- tarias</i> . Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.	Álvarez Echagüe, Juan Manuel. "Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales." Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2004.
Checa González, Clemente. "La prohibición de <i>reformatio in peius</i> en los procedimien- tos tributarios." En <i>Litigación tributaria y protección de los derechos de los contri- buyentes</i> , editado por José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago, 224-230. Valencia: Tirant lo Blanch, 2023. Acceso 5 de marzo de 2025. https://dialnet.unirioja.es/ servlet/articulo?codigo=8771318 .	Ecuador. <i>Código Tributario</i> . Codificación 2005-009. <i>Registro Oficial</i> 38 (Suplemen- to), 14 de junio de 2005.
Ecuador. <i>Constitución de la República del Ecuador</i> . Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 173.	Ecuador. Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributa- rio. "Sentencia en juicio n.º 01501-2017- 000015." 31 de octubre de 2018.
Enciclopedia Jurídica. "Potestad sanciona- dora." Acceso 2025. http://www.enciclope- dia-juridica.com/d/potestad-sancionado- ra/potestad-sancionadora.htm .	Fernández Sessarego, Carlos. <i>El derecho como libertad: la teoría tridimensional del derecho</i> . 4.ª ed. Quito: Librería Legal Moti- vensa, 2017.
Ferrajoli, Luigi. "Pasado y futuro del Estado de derecho." En <i>Neoconstitucionalismo[s]</i> , editado por Miguel Carbonell, 13-29. Madrid: Trotta, 2003.	Reale, Miguel. <i>Teoría tridimensional del de- recho: una visión integral del derecho</i> . Ma- drid: Tecnos, 1997.

Iberley. "Los principios del Derecho tributario sancionador: principio de legalidad." <i>Iberley</i>, 1 de febrero de 2025. https://www.iberley.es/temas/los-principios-derecho-tributario-sancionador-principio-legalidad-64445.	Ordóñez, Jorge Danós. "Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública." <i>Ius et Veritas</i> (PUCP), s.f. Acceso 5 de mayo de 2025. https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15485.
Ortiz, Serafín. <i>Fundamentos de la teoría de la argumentación jurídica</i>. 2.^a ed. México: Porrúa, 2017.	Tovillas Morán, José María. "Derecho tributario sancionador." Repositorio Digital, Universidad de Barcelona, 2005. Acceso 3 de agosto de 2025. https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/220199/4/Derecho%20tributario%20sancionador.pdf.
Vázquez Sánchez, Omar. "Los tres niveles epistemológicos del derecho: ¿una metodología o una teoría del derecho? Algunas reflexiones sobre metodología y teoría jurídicas en la obra de Serafín Ortiz Ortiz." México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2020. Acceso 2025. https://repositorio.unam.mx/contenidos/5015989.	

El Error en el Delito Tributario

Daniela Escobar Beltrán*



RESUMEN

El **“error”** se define como un concepto equivocado, un juicio falso o una acción desacertada. En este contexto, este artículo propone examinar su impacto en el ámbito tributario desde dos perspectivas complementarias. En primer lugar, analiza el **derecho al error** como principio del régimen sancionador administrativo, permitiendo a los contribuyentes rectificar sin consecuencias desproporcionadas.

En segundo lugar, explora la **teoría del error** en el derecho penal, considerando como una categoría dogmática que influye en la imputabilidad de la conducta en delitos tributarios. Aunque ambas concepciones operan en contextos distintos, el objetivo es identificar su interrelación y evaluar su impacto en la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes.

* Abogada, candidata a PhD en Derecho, Socia/fundadora de la firma PenalTributarioec, Quito.



INTRODUCCIÓN

Conocemos que las administraciones tributarias ejercen diversas facultades, pero aquellas que generan mayor atención y preocupación entre los contribuyentes son la determinadora, sancionadora y recaudatoria, ya que siempre se encontrará latente el riesgo de una posible e inesperada fiscalización, de recibir sanciones percibidas como desproporcionadas o de incumplir con el pago de sus impuestos, más aún cuando es un deber constitucional pagar los tributos establecidos por la Ley.¹

En este contexto, el “error” es una palabra que en el ámbito tributario es usada con frecuencia. Los contribuyentes y asesores contables - tributarios suelen incurrir en omisiones o inexactitudes no deliberadas, fruto del desconocimiento de disposiciones recién promulgadas, de reformas a normas vigentes o simplemente de la dificultad de seguir el ritmo de una legislación en permanente cambio, lo cual podrían suponer sanciones por parte de las distintas administraciones tributarias.

La problemática se intensifica cuando estos yerros no intencionales son interpretados como delito tributario, dando lugar a denuncias ante la Fiscalía General del Estado sin una distinción clara entre un error excusable y un fraude sancionable. Esta situación no solo causa tensión entre los contribuyentes, sino que produce efectos adversos que comprometen la actividad económica y reputacional de una empresa o persona natural que mantenga un negocio, como las restricciones de créditos en las instituciones bancarias o el impedimento a licitaciones públicas, bajo el estigma de una denuncia penal.

¹ Constitución de la República del Ecuador, art. 83, núm. 15.

En este sentido, el error plantea varias interrogantes esenciales en el ámbito tributario. Por un lado, está la cuestión de la intencionalidad y por otro la de la imputabilidad. El debate se centra en la equivocación o ignorancia sobre la normativa tributaria de remisión y, en concreto con el yerro sobre la obligación tributaria.² De cómo se interpreten estos elementos depende que un error sea tratado como falta administrativa excusable o, por el contrario, como fraude penalmente reprochable.

Para aquello, es necesario realizar un análisis respecto al **derecho al error como principio administrativo - sancionador**, a la luz de la experiencia comparada europea y de los criterios de exclusión de responsabilidad. De forma complementaria, revisa la **teoría general del error en el ámbito penal**, analizando su incidencia en la tipicidad y la culpabilidad y su efecto en la delimitación de responsabilidades entre contribuyentes, asesores y demás actores.



Palabras clave:

Derecho al Error	Principio de Culpabilidad	Dolo
Delitos Tributarios	Error de Tipo	Error de Prohibición

² Natalia Torres Cadavid, "El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad)," en *Actas del III Congreso Internacional de la FICP*, Alcalá de Henares, Madrid (España), septiembre de 2022

2. EL ERROR COMO PRINCIPIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

2.1 Inicios del derecho al error en Francia

El “derecho al error” consiste en la posibilidad que tienen los contribuyentes de rectificar errores cometidos de forma involuntaria al cumplir sus obligaciones fiscales, sin que ello conlleve necesariamente la imposición de sanciones, siempre que dichos errores sean cometidos de buena fe y no impliquen una intención deliberada de incumplir, evadir la normativa tributaria vigente y mucho menos engañar a la administración tributaria lo cual implicaría la comisión de un delito tributario.

Este término fue introducido por la legislación francesa a través de la Ley número 2018 – 727 de 10 de agosto de 2018 por “Un Estado al servicio de una sociedad de confianza”, con esta reforma, la Administración francesa pretende iniciar una transformación de la acción pública reforzando el marco de una relación de confianza con el ciudadano, entre las medidas se encuentra la incorporación del “derecho al error” en su normativa.³

Por esta razón, resulta particularmente novedosa la legislación francesa administrativa, ya que se asienta sobre dos pilares. El primero reconoce a los ciudadanos un derecho a equivocarse aplicable a todos los ámbitos, no solo al tributario, lo que obliga a la administración a permitir la subsanación de errores de buena fe. El segundo simplifica los procedimientos, manteniendo los controles esenciales, con la finalidad de que los órganos administrativos actúen ante todo como instancias de asistencia y servicio, y no como entes de persecución.

Al respecto, Gil Cruz señala que en Francia el derecho al error constituye un elemento integrante del modelo de cumplimiento cooperativo, e implica, una nueva forma de relacionarse los contribuyentes con la administración tributaria, basada en la confianza, para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y así modernizar los servicios públicos.⁴

Sin embargo, para acceder a este beneficio, el contribuyente deberá demostrar buena conducta tributaria, lo que implica no haber incurrido en reincidencia ni haber sido objeto de denuncias por delitos tributarios. Además, el error alegado debe cumplir con las siguientes condiciones:

1. Debe tratarse de un error cometido por primera vez.
2. La regularización de la situación debe realizarse por iniciativa del contribuyente o en respuesta a un aviso formal.
3. El error debe haberse originado en un contexto de buena fe, asegurando que la declaración-liquidación haya sido presentada dentro del periodo voluntario, aunque su corrección puede efectuarse en cualquier momento.

³ Sofía Parada Cano-Lasso, “El <<derecho al error>> en el ámbito tributario y su posible alcance en el delito fiscal,” *Diario La Ley*, no. 10492 (abril 24, 2024): 3

⁴ Eva María Gil Cruz, *El derecho al error tributario*. E-book. (Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters, 2023).



Si se cumple estos requerimientos, el contribuyente tiene derecho a que no se le imponga sanción alguna y una reducción considerable de los intereses por mora.⁵

Este principio implica un cambio significativo en la relación que vincula a la administración y los ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como de filosofía, en torno a un valor clave: la confianza. Es preciso que la administración asesore antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de complicar.⁶

2.2 El error en España

Aunque este término fue introducido en el año 2018 por la legislación francesa, su importancia ya fue abordada de manera general en España en el año 2014, a través de un informe realizado por la Universidad de Barcelona respecto a la importancia de disminuir la litigiosidad fiscal, pues en ese entonces dicho informe establecía la necesidad de reformar el sistema sancionador de forma que la fuerza de la ley recaiga sobre quien esconde o falsea información y, por otra parte, se alivie al contribuyente permitiéndole, como sucede en Italia, transitar por vías alternativas al conflicto tradicional.⁷

En los años siguientes, el debate español cobró fuerza desde distintos frentes. La Agencia Tributaria promovió códigos de buenas prácticas y foros de colaboración con profesionales, mientras la doctrina reclamaba un sistema que distinguiera entre el error honesto y la ocultación fraudulenta. Ese impulso cristalizó en la Propuesta 3/2022 del Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC), que perfiló un derecho al error inspirado en el modelo francés, que pretende eximir o atenuar la sanción cuando el contribuyente, de buena fe, rectifique su equivocación.

La sentencia STSJ Galicia 7835/2023, emitida por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, representó un hito relevante en la interpretación del derecho al error en materia tributaria. En este fallo, el tribunal anuló una multa impuesta por una supuesta omisión de ingresos, al considerar que no se había acreditado la existencia de dolo. Además, citó expresamente la propuesta del CDC, resaltando la necesidad de equilibrar la complejidad normativa con la presunción de buena fe del contribuyente antes de activar la vía punitiva.

No obstante, existen dos diferencias importantes con respecto al “derecho al error” francés y español. La primera radica en el momento de la regularización, mientras el artículo 305.4 del Código Penal excluye la responsabilidad penal solo si el contribuyente corrige su declaración antes de que la administración inicie comprobaciones, la Ley ESSOC francesa permite enmendar el fallo incluso después de un requerimiento oficial, siempre que se demuestre buena fe. La Propuesta 3/2022 del Consejo para la Defensa del Contribuyente considera este punto

⁵ Ibíd.

⁶ Martín Fernández, <<El derecho al error en la jurisprudencia tributaria>>, Cinco Días, 9 de enero de 2024.

⁷ Luis Manuel Alonso González, Informe: propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado (Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014), 39

el cambio más profundo a incorporar en España, al entender que la mera existencia de un requerimiento no agrava *per se* la infracción cuando se trata de simples negligencias.

La segunda diferencia se encuentra en cómo cada sistema considera el historial del contribuyente al momento de fijar una sanción. En la normativa española, el pasado solo juega en contra, es decir si el obligado ya ha sido sancionado por infracciones similares, esa reincidencia agrava la multa, mientras que una trayectoria impecable no le aporta beneficio alguno. El ordenamiento francés posee un enfoque más equilibrado ya que castiga la reincidencia, pero también recompensa la buena conducta previa.

A pesar de que el derecho al error aún no está formalmente incorporado en la normativa española, su aplicación práctica está ganando terreno a través de iniciativas administrativas y jurisprudenciales. Este contexto sugiere que, aunque la regulación específica aún no se ha materializado, la tendencia apunta hacia una mayor flexibilización en la interpretación de errores tributarios, acercándose progresivamente al modelo francés.

2.3 El error en Ecuador

En el contexto ecuatoriano, el “derecho al error” en materia tributaria no se encuentra expresamente reconocido como tal, no obstante en el artículo 30.1 del Código Tributario ecuatoriano establece que los sujetos pasivos tendrán derecho a la corrección de las declaraciones, en la forma y con los límites previstos en la normativa tributaria. Esta disposición se complementa con el artículo 73 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno que señala que en el caso de errores en las declaraciones estas podrían ser sustituidas por una nueva declaración en los siguientes casos:

- Si la corrección causa un menor pago de impuestos a los declarados anteriormente, el obligado dispondrá de hasta un año para presentar su declaración sustitutiva.
- Si supone un mayor tributo o retención a favor del Estado, la rectificación solo se admitirá antes de que la administración inicie la determinación, devengándose intereses sobre la diferencia.
- Si el error es detectado en un proceso de control, la declaración sustitutiva deberá ceñirse únicamente a los rubros establecidos por la administración y se impondrán recargos.

Sin duda, la legislación es más restrictiva frente a la española y mucho más que la francesa, ya que cada enmendadura está condicionada a que la autoridad tributaria aún no haya iniciado el procedimiento de determinación, con la consecuencia de que se establecen además intereses a favor del Fisco, este marco dispositivo no hace referencia específica a la presunción de buena fe, ni al precepto de primer error que pueda blindar de responsabilidades al contribuyente que caracteriza al modelo francés.

En cuanto a la buena conducta del sujeto pasivo, el marco legal de Ecuador no considera si previamente existió un periodo extenso de cumplimiento impecable o si han existido rectificaciones constantes, por lo que estas medidas refuerzan la percepción de que el Fisco siempre



priorizará la recaudación sobre la colaboración para con el obligado, desincentivando la posible rectificación espontánea abordada en los apartados anteriores.

Frente a esta situación, se evidencia una seria dificultad por parte de las administraciones tributarias para diferenciar con claridad entre errores materiales y conductas dolosas. La interpretación subjetiva de ciertos yerros formales, como inexactitudes en declaraciones, omisiones involuntarias o desórdenes contables, ha llevado en la práctica, a sancionar e incluso judicializar hechos que no han tenido intención fraudulenta.

Respecto a la frecuente presentación de declaraciones sustitutivas, lejos de ser considerada un indicio de voluntad de cumplimiento, se convierta en un disparador de controles o denuncias penales, mientras se invisibilizan conductas evasoras más estructuradas. Esta lógica invertida no solo desalienta la rectificación voluntaria de errores, sino que instala un clima de incertidumbre y desconfianza hacia la autoridad tributaria, desgastando así el principio de proporcionalidad y afectando la legitimidad del sistema fiscal.

2.4 Distinción entre error y dolo

Existen varios errores que podrían ser considerados como sancionables en el ámbito administrativo y en ciertos casos podrían incidir en la esfera penal, sin embargo, el principal está relacionado con la equivocación o ignorancia sobre la normativa tributaria,⁸ tanto por parte de los contribuyentes como de sus asesores tributarios.

Gil Cruz en el quinto capítulo de su libro “El derecho al error tributario”, respecto a los principales errores de carácter tributario señala que, con carácter general, el error viene a ser un conocimiento equivocado de un determinado objeto, el cual es captado por el sujeto de manera defectuosa, puede ser incluso no ser captado de forma alguna, en cuyo caso hablamos de la ignorancia.

Penosamente Latinoamérica posee un índice de cultura tributaria bastante deficiente, así también compone una parte importante la informalidad laboral. Según el INEC respecto a la población actual, no alcanzamos ni al 41% de empleo formal. Asimismo, ciertas actividades económicas conllevan un mayor riesgo debido a su naturaleza, lo que exige considerar las circunstancias objetivas de cada caso y en especial las características personales del sujeto infractor. Es evidente que una persona analfabeta o con escasa formación cultural tiene mayor probabilidad de incurrir en error que alguien con un nivel educativo más alto o cuya profesión le obligue a conocer la legalidad de sus actos.⁹

En esta línea, el deber de conocer el derecho no puede aplicarse de manera generalizada, ya que cada caso deberá evaluarse según las circunstancias incluso personales del sujeto

⁸ Natalia Torres Cadavid, “El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad),” *Actas del III Congreso Internacional de la FICP*, Alcalá de Henares, septiembre de 2022:1

⁹ Eva María Gil Cruz, *El derecho al error tributario*. E-book. (Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters, 2023).

y el contexto de la acción. Asimismo, la naturaleza de la conducta, sea esta dolosa, culposa o negligente deberán tener tratamiento diferenciado, especialmente cuando los errores se han cometido sin intención de defraudar y considerando el historial de cumplimiento del contribuyente.

3. EL ERROR COMO TEORÍA DEL DERECHO PENAL

3.1 El dolo en la obligación tributaria

El sistema tributario ecuatoriano se rige bajo el principio general de autodeterminación tributaria, esto quiere decir que cada contribuyente tendrá la responsabilidad de calcular, declarar y pagar los impuestos realmente debidos conforme a la normativa tributaria vigente. Bajo este contexto, la interpretación y aplicación de las normas de derecho tributario material es efectuada por el propio obligado, quien luego de acaecido el hecho imponible exterioriza su magnitud económica¹⁰ a través de una declaración ante las administraciones tributarias.

Cuando un contribuyente comete un error en su declaración de impuestos, ya sea por el registro incorrecto o inexacto de valores, es su responsabilidad corregirlo mediante una declaración sustitutiva, si el error no es identificado, la administración tributaria podrá detectar la equivocación y solicite su rectificación.

Así también, el Fisco cuenta con diversos mecanismos de control y fiscalización que pueden derivar en actuaciones contra los contribuyentes, muchas de las cuales pueden resultar complejas de interpretar. En tales casos, quienes presentan la información o documentación requerida son sus asesores tributarios y, en determinadas situaciones, abogados que deberían entender la materia, sin embargo en estos casos no existe una figura rectificatoria y es allí cuando la presunción de la posible comisión de un delito tributario podría incrementarse, más aún cuando los asesores no tienen el conocimiento adecuado.

Como lo señala Maldonado, la extensión del derecho penal en el ámbito administrativo o la llamada administrativización del derecho penal, es una realidad contemporánea cada vez con mayor expansión en nuestros regímenes actuales, que exige elaborar teorías que apegadas a los estrictos principios que se fundamentan en un derecho penal de *ultima ratio*, atiendan a los particularismos de las normas de remisión que integran sus tipos penales y que constituyen, en definitiva, su objeto de protección.¹¹

En tal sentido, las administraciones tributarias tienen la facultad de imponer sanciones administrativas y, además, de evaluar el inicio de un proceso penal ante la Fiscalía General del Estado cuando la conducta observada sea claramente dolosa, ya sea de tipo directo o

¹⁰ María Candela Maldonado, *El delito de evasión fiscal*, 1° ed. (Buenos Aires: Editorial Hammurabi, año 2024), pág. 94

¹¹ María Candela Maldonado, *El delito de evasión fiscal*, 1° ed. (Buenos Aires: Editorial Hammurabi, año 2024), pág. 96



eventual. Esto implica la necesidad de que el sujeto infractor actúe con conocimiento y voluntad de cumplir todos los elementos objetivos del tipo penal establecido en la ley, lo que justifica la intervención del Estado en la esfera penal.

No obstante, establecer el dolo en los delitos tributarios es particularmente complejo por los siguientes factores:

- **Dificultad para probar dolo:** el dolo exige conocimiento y voluntad de incumplir, pero en la práctica es difícil distinguir entre intención y error involuntario, sobre todo ante normas poco claras.
- **Normativa ambigua:** la complejidad y tecnicismo del sistema tributario facilita interpretaciones erróneas, lo que complica demostrar una intención fraudulenta.
- **Errores de buena fe:** muchas omisiones o inconsistencias provienen de desconocimiento, no de ánimo de defraudar, y requieren análisis caso por caso.
- **Responsabilidad delegada:** cuando el error proviene del asesor o contador, es difícil atribuir dolo al contribuyente que actuó confiando en su profesional.
- **Prueba del dolo:** las administraciones deben basarse en indicios indirectos (como documentos falsos u ocultamiento), lo que hace incierta la imputación penal.

En resumen, no basta con identificar las conductas ilícitas, es imprescindible analizar las maniobras utilizadas por los sujetos pasivos para evadir el pago de los tributos realmente debidos. Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la práctica más extendida es la emisión o compra de facturas falsas, mediante las cuales el contribuyente simula gastos inexistentes para inflar costos, reducir la base imponible o generar créditos de IVA ficticios. En materia aduanera, la subfacturación y la sobrefacturación en comercio exterior son estrategias comunes: en el primer caso, se declara un valor aduanero menor al real para disminuir el pago de aranceles; en el segundo, se sobrefactura con el fin de repatriar fondos ilícitos.¹²

La omisión deliberada de ingresos constituye otra maniobra frecuente, evidenciada en ventas en efectivo no registradas, manipulación de deducciones o beneficios fiscales mediante el simulacro de requisitos incumplidos, y la creación de montajes documentales complejos. En estos esquemas, los asesores fiscales, contadores y el contribuyente coordinan cadenas de facturación forzadas o vinculadas a sociedades de pantalla para encubrir la evasión.¹³ El denominador común en estas prácticas es la intención de engañar a la administración tributaria, lo que evidencia la necesidad de distinguir las conductas dolosas de los errores materiales analizados en apartados anteriores.

¹² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), “Facturas falsas y fraude fiscal,” entrada de blog, 22 de noviembre de 2017, <https://www.ciat.org/facturas-falsas-y-fraude-fiscal/>.

¹³ *Ibíd.*

3.2 Error de tipo Vs. Error de prohibición

La caracterización del error penal, entendido como desconocimiento o equivocación respecto de los presupuestos fácticos o jurídicos de una conducta, ha sido objeto de un amplio debate en la teoría de la imputación, por ello es importante establecer la distinción entre error de tipo y error de prohibición, con el objetivo de establecer si el equívoco excluye el dolo, la culpabilidad o, en determinados casos, toda forma de reproche penal.

Para María Cancela Maldonado, el **error de tipo** se configura cuando el sujeto desconoce un elemento constitutivo del tipo penal, sea de naturaleza descriptiva o normativa. Si el error resulta invencible, excluye tanto el dolo como la culpa, dejando la conducta atípica; mientras que si es vencible, solo elimina el dolo, subsistiendo la posibilidad de sanción por imprudencia, siempre que el tipo penal la contemple. Aplicado al ámbito tributario, este error suele manifestarse cuando el contribuyente ignora la existencia de una obligación fiscal o cree, razonablemente, estar exento de ella, lo que impide la formación de la voluntad defraudatoria que exige el tipo penal.¹⁴

Por otro lado, Maldonado sostiene que el **error de prohibición** recae sobre la antijuridicidad de la conducta. Aquí el sujeto conoce los hechos materiales pero actúa convencido de que su conducta no infringe el ordenamiento jurídico, ya sea por desconocimiento de la norma, interpretación errónea o comprensión incompleta. Si este error es invencible, excluye la culpabilidad y, por tanto, la punibilidad del sujeto; si es vencible, no elimina la culpabilidad, pero la atenúa, permitiendo una eventual reducción de la sanción.¹⁵

3.3 Contexto ecuatoriano

El Código Orgánico Integral Penal (COIP) a través de la inclusión de los artículos 28.1 y 35.1 en la reforma de 2019, establece una diferenciación clara entre el error de tipo y el error de prohibición, siguiendo los principios doctrinales de la teoría de la culpabilidad.

El artículo 28.1 del COIP que establece el **error de tipo**, señala que no existirá infracción penal cuando el sujeto, por error o ignorancia invencibles, desconoce uno o varios elementos objetivos del tipo penal. En otras palabras, si el individuo no tenía manera razonable de conocer que su conducta encajaba dentro del tipo penal, el dolo desaparece, y con esto la posibilidad de sanción penal. Si el error es vencible, la infracción persiste, aunque se sanciona bajo la modalidad culposa, cabe mencionar que los delitos tributarios en Ecuador son meramente dolosos.

En cuanto al artículo 35.1 establece el **error de prohibición**, que ocurre cuando el sujeto desconoce la ilicitud de su conducta debido a un error o ignorancia invencible. Si la persona no podía prever que su acción estaba prohibida, queda exenta de responsabilidad penal.

¹⁴ Natalia Torres Cadavid, "El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad)," *Actas del III Congreso Internacional de la FICP*, Alcalá de Henares, septiembre de 2022:6

¹⁵ Natalia Torres Cadavid, "El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad)," *Actas del III Congreso Internacional de la FICP*, Alcalá de Henares, septiembre de 2022:7



Si el error es vencible, es decir, si el sujeto tenía medios razonables para conocer la prohibición, la pena se reduce en un tercio. Esto refuerza la idea de que la culpabilidad no desaparece por completo, pero sí se atenúa, reflejando una menor reprochabilidad en la conducta del infractor.

En la práctica ecuatoriana, la mayoría de las denuncias por delitos tributarios se centran en la defraudación tributaria, iniciándose comúnmente en los procesos de determinación simplificada o integral. Durante estos procedimientos, la administración exige a los contribuyentes la presentación de documentos, informes y comparecencias dentro de plazos reducidos, lo que dificulta el cumplimiento oportuno de estos requerimientos. Es frecuente que los obligados no logren reunir la información “suficiente” según los estándares de la autoridad o la entreguen de manera extemporánea.

Estas falencias no siempre responden a una estrategia de fraude, sino más bien a desconocimiento de requisitos formales o deficiencias en la contabilidad. A pesar de ello, la administración tiende a determinar bases impositivas de manera presuntiva, lo que, en algunos casos, deriva en denuncias penales ante la Fiscalía sin evidencia clara de dolo. Este enfoque genera preocupación sobre la equidad en la aplicación del derecho penal tributario, ya que errores contables involuntarios pueden ser tratados con la misma severidad que maniobras fraudulentas.

CONCLUSIÓN

Seguramente van a existir muchas conclusiones sobre estos temas, sin embargo me permito las que creo principales. Bajo la línea del “error” abordada en otras legislaciones, las administraciones tributarias deben equilibrar la fiscalización con mecanismos de corrección voluntaria, permitiendo a los contribuyentes rectificar errores sin enfrentar sanciones desproporcionadas. Este modelo basado en el derecho al error ayudaría a diferenciar entre omisiones involuntarias y maniobras fraudulentas, evitando que ambas sean tratadas con la misma severidad.

Por otro lado, aunque la normativa tributaria permite la rectificación de declaraciones, lo hacen bajo límites estrictos, sin reducción de intereses ni sanciones. Esta rigidez normativa desincentiva la corrección voluntaria y mantiene la tensión entre el Fisco y los contribuyentes, generando un ambiente de inseguridad jurídica.

Finalmente, es necesario que tanto la administración tributaria como los operadores de justicia puedan realizar un análisis del error desde la perspectiva del derecho penal, de esa manera podrá evitarse que situaciones como contabilidades desordenadas, omisiones formales o incumplimientos no dolosos sean erróneamente tratadas como conductas delictivas, cuando en realidad podrían carecer de tipicidad penal al no configurarse el dolo exigido por la norma.

BIBLIOGRAFÍA

Aguirre Vallejo, Gerardo. La seguridad jurídica en el derecho ecuatoriano. Estudio Jurídico Vivanco & Vivanco, 2010. Disponible en Derecho Ecuador.	Alonso González, Luis Manuel. Informe: propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014. Disponible en Dialnet o Universitat Rovira i Virgili.
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). “Facturas falsas y fraude fiscal.” Entrada de blog. 22 de noviembre de 2017. https://www.ciat.org/facturas-falsas-y-fraude-fiscal/ .	Código Tributario del Ecuador. Texto codificado con reformas hasta el Registro Oficial Suplemento No. 643, 29 de diciembre de 2023.
Constitución de la República del Ecuador. 2008. Publicada en el Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008.	García de Enterría, Eduardo. El principio de legalidad y la garantía del Estado de Derecho. Madrid: Civitas, 2003.
Gil Cruz, Eva María. El derecho al error tributario. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters, 2023.	Laborde Goñi, Marcelo. “El principio de la buena fe como rector del ejercicio de la función pública.” Revista de Derecho Público, No. 50, 2013.
Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI). Texto codificado con reformas hasta el Registro Oficial Suplemento No. 644, 29 de diciembre de 2023.	Maldonado, María Candela. El delito de evasión fiscal. 1. ^a ed. Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 2024.
Martín Fernández. “El derecho al error en la jurisprudencia tributaria.” Cinco Días, 9 de enero de 2024.	Parada Cano-Lasso, Sofía. “El «derecho al error» en el ámbito tributario y su posible alcance en el delito fiscal.” Diario La Ley, No. 10492 [24 abril 2024].
Tirado Barrera, José Antonio. “Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional.” Revista Derecho PUCP, No. 67, 2011. Disponible en PUCP.	Torres Cadavid, Natalia. “El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad).” En Actas del III Congreso Internacional de la FICP, Alcalá de Henares, septiembre de 2022.

Naturaleza y Avances del Derecho Sancionador Tributario en el Ecuador

Diana Guerrero Sigüenza*



RESUMEN

El artículo relata la naturaleza del derecho tributario penal y definiciones clave sobre las infracciones tributarias. Bajo el reconocimiento de la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones conforme al ámbito del derecho penal tributario, se analiza sobre el bien jurídico protegido que persiguen las normas de infracciones tributarias. Se describen los principales cambios del sistema tributario sancionatorio del Ecuador, se exponen varias sanciones específicas previstas en ley, y se analiza sobre la afectación que podría generar la subsistencia del Instructivo de Sanciones Pecuniarias. Finalmente, se aborda sobre la responsabilidad de otros actores involucrados en la comisión de infracciones como los funcionarios públicos y personas jurídicas, conforme la norma penal y tributaria.

* Abogada, especialista superior en Tributación, Senior de impuesto de Robalino Abogados, Quito.



INTRODUCCIÓN

Existe una amplia discusión sobre naturaleza del derecho sancionador tributario. Para muchos, constituye una materia en la que confluyen predominantemente aspectos del ámbito penal, mientras que, para otros doctrinarios el derecho administrativo es su principal rector, sin perjudicar la aplicación especializada de la norma fiscal. Por tal motivo, para identificar los principales aspectos que rigen las infracciones tributarias, se pone a consideración el análisis doctrinario, así como la evolución normativa que incumben al régimen tributario ecuatoriano.



Palabras clave:

Derecho Penal	Infracciones Tributarias	Sanciones
Responsabilidad		



1. NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

En las Primeras Jornadas de Curia-Coimbra se concluyó que la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones pertenecen al ámbito del derecho penal tributario. Independientemente del texto legal en que éstas sean previstas, las infracciones y sanciones tributarias se rigen esencialmente por los principios de “tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad” creados bajo la dogmática penal.¹

Por su parte, Alex Van Wezeel, señala:

La pregunta remite a una antigua discusión acerca de la delimitación entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. El interés de esta discusión es, no obstante, relativo, pues de una parte no existe un derecho penal mínimo como categoría dogmática, sino sólo como parámetro de política legislativa. De otra porque existe acuerdo en que el principio de legalidad (...) tiene plena vigencia en el ámbito administrativo cuando se trata de sanciones. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, a partir de cuya doctrina cabe sostener que en nuestro sistema se ha impuesto la tesis – a nuestro juicio correcta – de que entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador no hay más que una diferencia cuantitativa.²

Dentro del análisis del derecho tributario penal, Catalina García Vizcaíno singulariza la responsabilidad de delitos, infracciones aduaneras, infracciones impositivas y entes estatales. En cuanto a las infracciones impositivas y con base en la legislación argentina, García Vizcaíno señala que son personalmente responsables como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal, aquellos por representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas.³

Existe mayor consenso sobre la vinculación de principios el derecho penal, respecto del derecho sancionador tributario. Esto, debido a que las regulaciones sustantivas y adjetivas encaminadas a la verificación de infracciones e imposición de sanciones se rigen principalmente por aspectos propios del derecho penal.

Reconocida la naturaleza penal tributaria de las infracciones y sus sanciones, la doctrina ha evaluado el bien jurídico protegido que persigue la naturaleza del derecho sancionador tributario. Es posible distinguir en la doctrina dos categorías específicas según las cuales, se puede distinguir al bien jurídico protegido de las sanciones tributarias: a) integridad del patrimonio fiscal; y, b) la función tributaria.⁴

¹ Radovic S., Ángela: Sistema sancionatorio tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 79.

² Van Weezeel, Alex: Delitos tributarios, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 24.

³ Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2022), 779.

⁴ Radovic S., Ángela: Sistema sancionatorio tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 76.

De acuerdo con la filosofía tradicional del derecho penal tributario, la tipificación de delitos y penas tiene el afán de reparar el daño causado al “patrimonio fiscal”. Bajo este razonamiento, las transgresiones perpetradas en contra del crédito fiscal deben ser sancionadas.⁵

Por otra parte, la función tributaria abarca la actividad de la administración en el reparto de la carga tributaria, de acuerdo con la forma prevista en las diversas leyes que integran el sistema tributario. Para la consecución de esta actividad, la administración tributaria cuenta con una serie de potestades, derechos y deberes que, en su conjunto forman la denominada *función tributaria*.⁶

Tanto la protección del patrimonio fiscal como de la función tributaria son fines perseguidos por el derecho sancionador tributario. Tal es el caso que, en Ecuador, según el artículo 329 del Código Tributario, las sanciones pecuniarias se imponen en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir, o conforme a los bienes materia de la infracción.

Aún más sentido guarda el fin de proteger la función tributaria que, al amparo del artículo 9 del Código Tributario ecuatoriano, equivale a la gestión tributaria que comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.

La función tributaria como el bien jurídico protegido del derecho sancionador tributario, guarda estrecha concordancia con la protección de la gestión tributaria según la legislación tributaria ecuatoriana. Conforme al artículo 362 del Código Tributario, la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias se ejerce por los funcionarios con competencia para realizar o verificar actos de determinación tributaria, o para resolver reclamos, lo cual constituye primordialmente lo denominado como *gestión tributaria* en Ecuador.

No obstante, no es menor el resguardo del patrimonio fiscal que pretende el derecho sancionador tributario. Según los elementos que componen las infracciones tributarias, se pone de manifiesto la protección al cumplimiento de obligaciones tributarias equivalente a la prestación de dinero, al verificarse el hecho generador.⁷

Bajo esta justificación, la chilena Ángela Radovic define a las infracciones tributarias como:

Todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que, determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera, para dar efectividad a los créditos fiscales.⁸

⁵ Ibíd.

⁶ Ibíd. 77.

⁷ Código Tributario, artículo 15.

⁸ Radovic S., Ángela: Sistema sancionatorio tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 75.



De acuerdo con los conceptos y definiciones sobre la naturaleza del derecho sancionador tributario, nada de lo relacionado con la actividad o gestión de la administración tributaria podría protegerse sin la aplicación del régimen de infracciones tributarias y sus sanciones.

2. EVOLUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO PENAL Y SANCIONATORIO EN ECUADOR

En la actualidad, el Código Tributario ecuatoriano ya no establece disposiciones relativas a los delitos; no obstante, la denominación del Libro Cuarto continúa bajo la denominación del *ilícito tributario*. De alguna manera, esto se justifica por la inmutabilidad de las disposiciones fundamentales que rigen el Libro Cuarto del Código Tributario a lo largo de las reformas que han modificado en fondo y forma su contenido.

Hasta la actualidad, la Ley prevé que los principios del derecho penal común rigen de manera supletoria y solo a falta de disposición tributaria expresa. La evolución en las reformas previstas para el libro encargado del ilícito tributario revela la transformación de la perspectiva sobre la naturaleza del régimen tributario sancionador del Ecuador. No solo se han modificado conceptos o penas, también se ha puesto en evidencia que el derecho sancionador tributario requiere de normas y procesos predominantemente más penales que tributarias.

Tal como fue creado en el año 2005, nuestro Código Tributario fue “autosuficiente”. Contemplaba elementos constitutivos del delito de defraudación, circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes aplicables exclusivamente en el ámbito tributario. Fue el Código Tributario en tipificar por primera vez en el Ecuador el delito de defraudación y defraudación agravada.

Fue a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador de 29 de diciembre de 2007 (en adelante, Ley de Equidad Tributaria) que las disposiciones sobre el ilícito tributario del Código iniciaron el camino hacia un régimen sancionador tributario con principios vinculados con el ámbito más penal, que tributario.

La sección considerativa de la Ley de Equidad Tributaria justifica la importancia de las reformas al Libro Cuarto del Código Tributario, bajo los siguientes términos:

Que solamente con la institucionalización de un verdadero sistema penal tributario que establezca sanciones efectivas y proporcionales al daño causado, podrá avanzarse en el logro del cumplimiento tributario en la población; y, que, es imperioso normar adecuadamente los procedimientos de juzgamiento y sanción de delitos y demás infracciones tributarias; y,⁹

Al respecto, se infiere que las reformas previstas pretendieron fortalecer el sistema penal tributario en aras de mejorar el cumplimiento tributario de la población. Se evidencian dos características específicas que el legislador otorgó al régimen de ilícitos tributarios en el año

⁹ Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007, parte considerativa.

2007: **a)** su naturaleza correspondió al ámbito penal; y, **b)** su fin fue guiar la conducta de la ciudadanía en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Entre los años 2007 y 2014 el sistema tributario sancionador de Ecuador compartía normas penales y tributarias para su sustanciación. Hace casi una década los delitos tributarios en Ecuador se encontraron tipificados en la norma fiscal, como poniendo de manifiesto la especialidad que se requiere en el ámbito tributario, inclusive en materia de delitos y sanciones. Pese a ello, fue inevitable que la reforma del año 2007 remita a la norma penal la aplicación de aspectos diversos.

Las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes ya no correspondían sino a las previstas en la norma penal, salvo algunas específicas. Además, se eliminó la facultad atribuida a los particulares para denunciar toda clase de infracciones tributarias y se aclaró que la acusación particular se encuentra a cargo de la administración tributaria.

La reforma del 2007 generó una importante transformación sobre la descripción de los casos de defraudación tributaria. De siete tipos penal contemplados en el Código Tributario original del 2005, se amplió la descripción de catorce tipos de defraudación en la reforma de 2007, lo cual, sin duda sirvió como base para la tipificación de los veinte tipos del delito que se encuentran actualmente señalados en el Código Orgánico Integral Penal.

En cuanto a las infracciones como contravenciones y faltas reglamentarias, la Ley de Equidad Tributaria estableció una de las principales reformas en materia de proporcionalidad y previsibilidad de sanciones. Gracias a la reforma del 2007, existen los rangos específicos de sanción pecuniaria de USD. 30 a USD. 1.500 respecto de contravenciones, y de USD. 30 a USD. 1.000, para el caso de faltas reglamentarias.

Con relación al debido proceso, la reforma del 2007 incorporó el procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, para el ejercicio de su derecho a la defensa. Procedimiento que hasta la presente fecha no ha sido reformado, como ocurre con la facultad para interponer los mismos recursos y acciones en contra de las sanciones respecto de la determinación de la obligación tributaria. Derecho a recurrir que también fue reconocido gracias a la Ley de Equidad Tributaria.

La escisión de normas de los delitos tributarios del Código Tributario ecuatoriano se produjo con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal (en adelante, COIP) publicado el 10 de febrero de 2014. Respecto del ilícito tributario, la Disposición Reformatoria Cuarta del COIP causó que el Código Tributario contemple únicamente normas sustantivas y adjetivas relacionadas con contravenciones y faltas reglamentarias.

La reforma dispuesta por la expedición del COIP en el año 2014 causó que el Código Tributario ecuatoriano contenga normas sobre el ilícito tributario únicamente relacionadas con las infracciones cuya sanción se encuentre a cargo de la administración tributaria. Esto pudo significar que el sistema tributario sancionador cuente con un régimen previsible y conciso, al menos en el ámbito de infracciones tributarias como son las contravenciones y faltas reglamentarias.



No obstante, desde la reforma del año 2007, se advirtió que los rangos o límites de sanciones pecuniarias definidos en el Código Tributario para las contravenciones y faltas reglamentarias no son aplicables en los casos que la norma legal prevea sanciones específicas. Al respecto, existen varias disposiciones legales fuera del Código Tributario que prevén infracciones y sanciones tributarias específicas.

La Ley de Régimen Tributario Interno dispone, en parte, las principales como la sanción por la falta de entrega de comprobantes de venta con una multa de 1 a 30 remuneraciones básicas unificadas del trabajador. Además, contempla la sanción del 5% mensual sobre el impuesto causado ante la falta de declaración, así como el 2% del valor total de sus activos y/o ingresos no declarados, por cada mes de retraso por ocultamiento patrimonial.

En definitiva, el régimen sancionador tributario no se agota con lo previsto en el Libro Cuarto del Código Tributario. La Ley de Régimen Tributario Interno contiene normas sustantivas de derecho sancionador que prevén infracciones y sus respectivas sanciones. No conforme con ello, en el Ecuador aún se encuentra vigente el Instructivo de Sanciones Pecuniarias que fue promulgado el 11 de octubre de 2011 que, juntamente con el Anexo de Sanciones Pecuniarias, establece una diversidad de infracciones y sanciones adicionales.

Esta manera de complementar el régimen tributario sancionador podría contraponerse con el principio de legalidad. Para efectos de la presente investigación, cabe entender al principio de legalidad bajo tres contextos aplicables desde: 1) los límites de actuación de un “Estado de Derecho”, 2) el ámbito penal; y, 3) su vinculación con los principios generales de imposición.

Para tratar el primer alcance, es necesario comprender que bajo la expresión “Estado de Derecho” el derecho obliga no solo a los ciudadanos sino también al propio Estado, es decir, a los poderes públicos. Esto evita que, en lugar de ser gobernados por un poder absoluto y opresor, sea el derecho lo que rijan al Estado.¹⁰

Respecto al ámbito penal y según lo definido por el COIP, el principio de legalidad significa que: “no hay infracción penal, pena, ni proceso penal sin ley anterior al hecho. Este principio rige incluso cuando la ley penal se remita a otras normas o disposiciones legales para integrarla”.¹¹

Finalmente, al amparo de la reserva de ley, es esta la única fuente de la obligación del pago del tributo. Esto quiere decir que, bajo el principio de *nullum tributum sine lege*, no puede existir imposición sin ley, garantía recogida en el artículo 4 del Código Tributario.

En definitiva, las infracciones y sanciones previstas en el Código Tributario y demás leyes tributarias cumplen con el principio de legalidad y reserva de ley, no solo desde el ámbito de lo penal, sino también en lo relacionado con los principios generales de imposición. Sin embargo,

¹⁰ Radovic S., Ángela: Sistema sancionatorio tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 11.

¹¹ Código Orgánico Integral Penal, artículo 5.

la vigencia de disposiciones subsistentes aún en el Instructivo de Sanciones Pecuniarias y su Anexo, podrían contraponer las garantías y principios de legalidad y reserva de ley desde cualquier contexto penal, tributario, inclusive afectando al alcance del Estado constitucional de derechos y justicia que es el Ecuador, al amparo de la propia Constitución.¹²

3. RESPONSABILIDAD DE FUNCIONARIOS Y SERVIDORES PÚBLICOS

El derecho sancionador tributario también está compuesto por normas relacionadas con las infracciones cometidas por funcionarios públicos, personas jurídicas y contadores. Es el caso del artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno ecuatoriano que prevé la responsabilidad de los funcionarios públicos ante todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causen al Estado.

Esta norma se enfoca en los *fiscalizadores* o funcionarios encargados de auditorías tributarias, estableciendo penas de destitución del funcionario que ocasione la caducidad del proceso de determinación de impuestos. Además, establece una sanción en contra de los funcionarios que causen todo tipo de perjuicio que por su acción u omisión dolosa generen al Estado o a los contribuyentes, lo que incluye una eventual participación en el delito de defraudación tributaria.

Las sanciones previstas para funcionarios o servidores públicos persiguen castigar la *infracción del deber*, lo cual, se encuentra vinculado con el aprovechamiento de posición de poder público. Al respecto, la teoría del dominio del hecho sostiene que es autor quien domina el evento delictivo, como lo explica Schünemann:

todo individuo domina su propio comportamiento, en tanto no presente defectos de conducción, es entonces el dominio sobre el propio movimiento corporal fundamento del resultado. Este dominio sobre el propio comportamiento es el punto de partida llevado al concepto de autoría directa o inmediata en todos los códigos penales¹³.

Es así como, la teoría del dominio del hecho señala que es autor quien domina el evento delictivo. En consecuencia, ante el ocultamiento, simulación o engaño a la administración, se requiere identificar al sujeto activo calificado, como podría ser un funcionario público.¹⁴

La doctrina ha reconocido que, en los delitos contra la administración pública, los servidores del Estado tienen especial tipo de responsabilidad. Por ley se les impone el deber específico de mantener la lealtad, honestidad y veracidad de cautelar, proteger e impulsar el correcto

¹² Constitución de la República del Ecuador, artículo 1.

¹³ Schünemann, Bernd: Aspectos puntuales de la dogmática jurídico – penal, Grupo Editorial Ibañez, Bogotá, 2007

¹⁴ Definido en el artículo 4 de la Ley Orgánica del Servicio Público como todas las personas que bajo cualquier forma o a cualquier título trabajen, presten servicios o ejerzan un cargo, función o dignidad dentro del sector público.



funcionamiento de la administración pública¹⁵. Por este motivo, la teoría del dominio del hecho defiende la llamada *infracción de deber*.

Las infracciones o delitos perpetrados con participación de los funcionarios de las administraciones tributarias no solo afectan la recaudación de impuestos, también constituye, a manera de diagnóstico, una radiografía del nivel de corrupción de los países. En este sentido, Roberto Michele sostiene:

no es casual que en aquellos países donde el sistema democrático se encuentra fortalecido en sus aspectos principales, la corrupción emerge como un episodio acotado, esporádico, y que generalmente resulta sancionado de acuerdo con las previsiones legales. En cambio, en aquellos contextos de debilidad institucional y de falta de apego a la legalidad, dicho fenómeno se advierte de manera extendida y habitual siendo que sus autores, de ordinario, resultan impunes.¹⁶

En definitiva, resulta transcendental la imposición de sanciones disuasivas ante la responsabilidad probada de servidores públicos en el delito penal tributario, ya que dichas actuaciones afectan a la construcción de un sistema económico, justo y democrático.

4. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL ÁMBITO PENAL TRIBUTARIO

Respecto de la imposición de sanciones penales a las personas jurídicas, Alex Van Weezel explica que: “de acuerdo a la experiencia humana el dolor ayuda de un modo particularmente intenso en el proceso de toma de consciencia”. Siendo que las personas jurídicas están ajenas a cualquier toma de consciencia, no se las puede sancionar penalmente, lo que no significa que no pueden ser sujeto pasivo de una imputación¹⁷.

Weezel afirma que las medidas de apremio sobre personas jurídicas no solo son necesarias sino también aplicables en el ámbito tributario, bajo la ley impositiva¹⁸. Esto es posible gracias a cualquier código tributario en el que se pueda encontrar la referencia de las personas jurídicas como “contribuyentes”. En el caso ecuatoriano, la responsabilidad del delito tributario de personas jurídicas puede sustanciarse bajo normas penales y fiscales.

La Ley de Régimen de Tributario Interno mantiene un amplio alcance en cuanto a la definición de *sociedad*, pero permite el juzgamiento de la responsabilidad de cualquier persona o estructura jurídica. El artículo 98¹⁹ de la referida ley abarca características para todo tipo de

¹⁵ Piva T. Gianni E., Cornejo A. José S., Granadillo M. Alfonso: Delitos contra la administración pública y la responsabilidad ciudadana, El Gran Libro Jurídico, Quito, 2022, 131.

¹⁶ Michele, Roberto: Mal de todos. Confianza e interés Público, UBA, Buenos Aires, 2002

¹⁷ Van Weezel, Alex: Delitos tributarios, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 88.

¹⁸ Íbid.

¹⁹ Ley de Régimen Tributario Interno, art. 98.- Definición de sociedad.- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica,

estructura jurídica que conforme un patrimonio común, constituyendo un alcance más amplio que los conceptos de sociedad o compañía, previstos en el Código Civil²⁰ o en la propia Ley de Compañías.²¹

Siendo que las sociedades o estructuras jurídicas no son más que construcciones ficticias, cabe indicar que el artículo 27 del Código Tributario ecuatoriano establece que, los responsables por representación serán los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida. No obstante, la responsabilidad por representación se limita al valor de los bienes administrados, y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

Lo mismo ocurre con otras legislaciones como la chilena en la que por los entes jurídicos responden sus representantes, aunque no hayan intervenido personalmente en los delitos tributarios²². A criterio de la chilena Ángela Radovic, esto es discutible:

pues se estima que convertiría a los delitos tributarios en ilícitos de responsabilidad objetiva, donde bastaría el vínculo societario para dar por probada la participación, lo cual significaría que se violaría el principio “no hay pena sin culpa”, y además existirían dos rangos diferentes de sujetos activos: los contribuyentes individuales, a quienes habría que probarles el “dolo” o “malicia”, y los administradores sociales, a quienes solo habría que probarles el hecho de ser tales (responsabilidad objetiva penal), lo cual no concuerda con principios de lógica elemental²³.

En este mismo sentido, Weezel sostiene que no es correcto inferir una competencia general únicamente debido al cargo de altos directivos, sino más bien bajo el entendimiento de una efectiva “intervención” en el delito tributario. Esto se debe a que la actividad empresarial está ligada a una distribución de competencias y, con ello, a un reparto de riesgos y responsabilidades. En consecuencia, la ley no puede castigar a todos los socios, sino sólo a quienes se encarguen del cumplimiento de obligaciones, o a quienes mantengan efectivamente la administración relacionada con aspectos tributarios.²⁴

Por otra parte, la norma penal establece como regla, en lo que respecta de la responsabilidad recaída sobre el representante legal y el contador, sin perjudicar la responsabilidad que corresponda sobre los socios, accionistas o empleados, según lo prevé el artículo 298 del COIP.

salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

²⁰ Código Civil, artículo 1957.

²¹ Ley de Compañías, artículo 1.

²² Radovic S., Ángela: Sistema sancionatorio tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 155.

²³ *Ibíd*, 156.

²⁴ Van Weezel, Alex: Delitos tributarios, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, 123.



A través de un correcto examen de responsabilidad de los representantes y administradores los entes jurídicos, no solo se podría analizar la real intervención en el acto punible, sino también se podría distinguir a la persona física que causó el no pago de impuestos; o, a la persona natural que está aprovechando indebidamente de algún beneficio tributario. La Guía sobre el beneficiario final de las personas jurídicas publicado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), comenta que puede ser relevante considerar los derechos de voto diferenciales, poder de nombramiento, control a través de instrumentos de deuda, control mediante cargos; y, hasta el mismo control a través de medios informales.²⁵

CONCLUSIÓN

Existe consenso en cuanto a la naturaleza predominantemente penal, respecto del análisis y aplicación del derecho sancionador tributario.

El derecho sancionador tributario en Ecuador ha evolucionado considerablemente. Sus principales reformas datan de los años 2007 y 2014, a través de la promulgación de la Ley de Equidad Tributaria; y, el Código Orgánico Integral Penal, respectivamente.

La transformación del régimen tributario sancionador ha cumplido, en gran medida con los principios de legalidad y reserva de ley. No obstante, la subsistencia de disposiciones el Instructivo de Sanciones Pecuniarias y su Anexo se pueden contraponer con dichos principios.

Respecto de la responsabilidad sobre otros actores en la comisión de ilícitos tributarios, cabe especial atención sobre la perpetrada por los funcionarios públicos. Los esquemas de corrupción estructural con la participación de autoridades de todo nivel, incluidos jueces y legisladores generan el rompimiento de los principios rectores del Estado, hasta el punto de quiebre de la naturaleza de un sistema democrático.

La norma tributaria en Ecuador aclara que la responsabilidad sobre los entes jurídicos se verifica conforme a los bienes administrados o las rentas generadas en la gestión asignada; no así la norma penal, que no establece el límite bajo el cual responden los representantes legales, contadores, socios, accionistas ni empleados.

El análisis de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas va más allá la verificación de estatutos o libros societarios. Más bien requiere del análisis de conceptos de propiedad y efectivo control de los entes jurídicos.

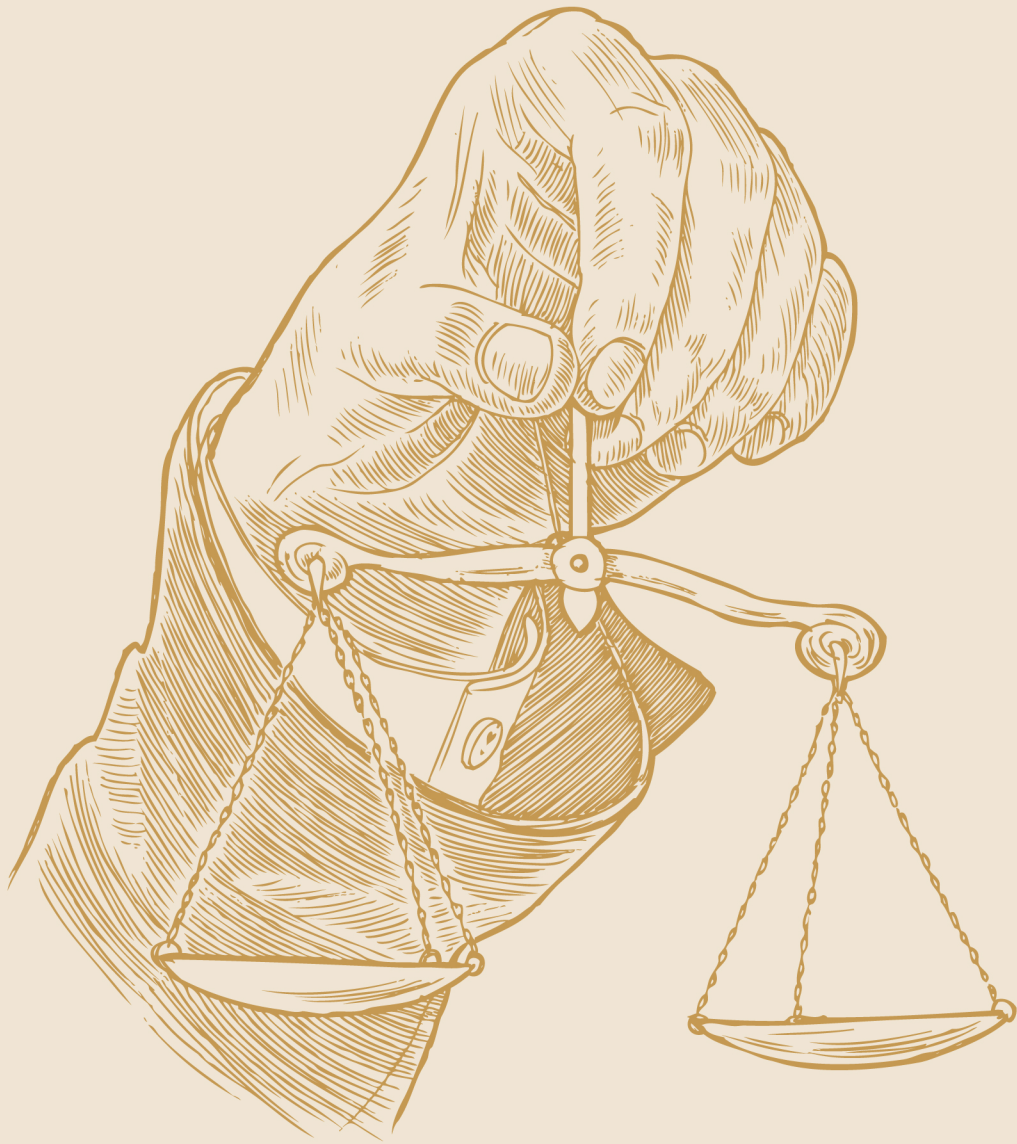
El sistema tributario está compuesto por amplias facultades, derechos y obligaciones que rigen la relación jurídica entre Estado y contribuyentes. Sin embargo, nada de esto podría protegerse sin la aplicación de un régimen de infracciones tributarias y sanciones. En consecuencia, el análisis y fortalecimiento del derecho sancionador tributario resulta de especial interés para los Estados, ya que sin este ningún sistema tributario sería sostenible.

²⁵ <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/translations/guidance/Spanish%20Guidance-Beneficial-Ownership-Legal-Persons.pdf.coredownload.pdf>

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Nacional, <i>Código Orgánico Integral Penal</i> , Registro Oficial 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014.	Asamblea Nacional, <i>Ley de Compañías</i> , Registro Oficial 312, 05 de noviembre de 1999.
Asamblea Nacional, <i>Ley de Régimen Tributario Interno</i> , Registro Oficial 26, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.	Ecuador, <i>Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador</i> , Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007.
Comisión de Legislación y Codificación del Congreso Nacional, <i>Codificación del Código Tributario</i> , Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.	Ecuador, <i>Constitución de la República del Ecuador</i> , Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
García Vizcaíno, Catalina. <i>Manual de Derecho Tributario</i> , Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2022.	Grupo de Acción Financiera Internacional - GAFI, <i>Guía sobre el Beneficiario Final de las personas jurídicas</i> , https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/translations/guidance/Spanish%20Guidance-Beneficial-Ownership-Legal-Persons.pdf.core-download.pdf
Michele, Roberto. <i>Mal de todos. Confianza e interés Público</i> , UBA, Buenos Aires, 2002.	Piva T. Gianni E., Cornejo A. José S., Granadillo M. Alfonso: <i>Delitos contra la administración pública y la responsabilidad ciudadana</i> , El Gran Libro Jurídico, Quito, 2022.
Radovic S., Ángela. <i>Sistema sancionatorio tributario</i> , Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.	Schünemann, Bernd. <i>Aspectos puntuales de la dogmática jurídico - penal</i> , Grupo Editorial Ibañez, Bogotá, 2007.
Servicio de Rentas Internas, <i>Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias del Servicio de Rentas Internas</i> , Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2010.	Servicio de Rentas Internas, <i>Anexo Taxativo de Infracciones</i> y su Categorización, Anexo 4.1 del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2010.
Van Weezel, Alex. <i>Delitos tributarios</i> , Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.	

Los artículos contenidos en esta obra son de exclusiva
responsabilidad de su autor y no representa necesariamente
un criterio de la Corte Nacional de Justicia.





CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA



Escanea el código QR
SÍGUENOS
en nuestras redes sociales



/CorteNacionalCNJ



@CorteNacional



CorteNacional



@CorteNacionalCNJ



@cortenacional



Corte Nacional



Corte Nacional
de Justicia del Ecuador