

ARTÍCULO

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO
SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE ECUADOR*THE GENERAL PRINCIPLES OF TAX LAW ACCORDING TO THE
CONSTITUTION OF ECUADOR*

Recepción: 25/01/2017

Aceptación: 02/03/2017

Publicado: 02/04/2017

Resumen

Con la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008 el sistema jurídico tributario ha abordado su aplicación en función de principios que han sido la base de la instrumentación de la legislación y demás normas reglamentarias vigentes en nuestro país. A través de la elaboración de este trabajo se pretende contar con un análisis de los cimientos jurídicos de los tributos pero desde la perspectiva del neo constitucionalismo ecuatoriano. Para estos efectos revisamos conceptos ya analizados por algunos autores, se recolectaron datos secundarios de la Administración Tributaria relativos a lo recaudado por impuesto a la renta en los dos últimos años. Se llegó a la conclusión que cada uno de los principios consagrados en la Carta Magna de nuestro país se lleva a la práctica dentro del conjunto de las políticas públicas que rigen desde hace casi una década.

Palabras clave: tributos, impuestos, principios tributarios, Ecuador, Constitución

Abstract

With the enactment of the Constitution of the Republic of Ecuador of 2008 the tax legal system has dealt with its application based on principles that have been the basis for the implementation of legislation and other regulations in force in our country. Through the development of this work it is to have an analysis of the legal foundations of taxes but from the perspective of neo constitutionalism Ecuador. For this purpose we review concepts already analyzed by some authors, secondary data from the Tax Administration concerning the revenue from income tax in the last two years were collected. It was concluded that each of the principles enshrined in the Constitution of our country takes practice within the set of public policies governing for nearly a decade.

Key words: tributes, taxes, tax principles, Ecuador, Constitution.

Introducción

La realidad latinoamericana en materia de aportación tributaria por parte de sus contribuyentes nos revela que desde una perspectiva generalizada esta región tiene en promedio una carga impositiva por debajo de un tercio en relación a su nivel de ingreso per cápita (Bárcena & Kacef, 2011). Esta situación también es similar en Ecuador. Entre las complicaciones que provocan este bajo nivel de carga está la falta de recursos para que el Estado pueda hacer frente a las múltiples necesidades sociales de su población.

Otra característica de los sistemas tributarios latinoamericanos es la mala calidad de la carga tributaria, ya que los impuestos principalmente están enfocados en los hechos y no en las personas. Dejando muchas veces a un lado la capacidad contributiva. Al seguir abordando la realidad impositiva, tenemos que el impuesto a la renta o impuesto a las ganancias, además del defecto anteriormente mencionado encontramos otros muy serios, tales como la fijación

**Abg. Miguel Ángel Saltos Orrala, Mgs.**

Doctorado (PhD) en Estado de Derecho y Gobernanza Global (cursando segundo año), Universidad de Salamanca (España).
Maestría Tributación y Finanzas (2012), Universidad de Guayaquil.
Especialista en Tributación (2011), Universidad de Guayaquil.
Diploma Superior en Tributación y Finanzas (2011), Universidad de Guayaquil.
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador (2008), Universidad de Guayaquil.
Docente de posgrado y pregrado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

E-mail: miguel.saltos@cu.ucsg.edu.ec

de tasas proporcionales en lugar de progresivas, numerosas exenciones en materia de ingresos financieros y un alto grado de evasión, todos estos aspectos coadyuvan a la generación de una sostenida inequidad. (Bárcena & Kacef, 2011).

Un sistema tributario débil sumado a la falta de control y de normas jurídicas que tipifiquen con claridad los actos que atentan contra la obligación contributiva de los ciudadanos son elementos que pueden perjudicar seriamente el cumplimiento del Estado sobre sus fines sociales. El Estado ecuatoriano en los últimos nueve años con el objetivo de cambiar esta realidad ha venido desarrollando un cambio en las fuentes de sustento de los presupuestos generales. Ha buscado principalmente una dependencia de recursos permanentes como son los ingresos tributarios. En sintonía con este fin, en la nueva Constitución que rige desde el año 2008 se redefinieron los principios tributarios, donde dice lo siguiente:

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. (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2008).

El principio de generalidad

Los alcances de las políticas tributarias se configuran cuando los presupuestos establecidos en la norma jurídica se ajustan a un hecho donde la persona tendrá que cumplir con su deber de contribuir con el Estado sin importar otra condición. El profesor Héctor Villegas, referente a este principio nos decía lo siguiente:

No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 2001).

Así como la norma jurídica establecerá las condiciones para que cualquier persona que se encuentre bajo estas circunstancias tribute al Estado, así mismo la ley tendrá que especificar los hechos por los cuales se exonerará de tal obligación a un determinado sujeto pasivo, basándose en aspectos económicos o de interés social. La ley por su propia naturaleza tendrá un alcance amplio en la comunidad buscando regular aspectos en favor de los intereses de la mayoría de la población o para subsanar o prevenir defectos sociales. Para que esto sea posible la aplicación de las leyes tendría que hacerse siempre de forma no discriminatoria ni privilegiando a unos pocos.

En esta misma línea de pensamiento, Masbernat nos dice que *“Este principio cubre subjetivamente a todas las personas con capacidad económica suficiente, y objetivamente a todas las situaciones reveladoras de riqueza suficiente, y, al contrario,*

solo se excluirá a aquellos que carezcan de capacidad económica” (Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado, 2013). Como se puede inferir, la globalidad de la imposición es la regla general, basada en la manifestación de riqueza, dejando para las excepciones la inaplicabilidad para pequeños grupos de personas de un país.

La fijación del hecho gravable será una tarea legislativa que deberá fundamentarse principalmente en la capacidad económica del sujeto pasivo. Este principio va de la mano con otros como son la igualdad y capacidad contributiva, resultando que a pesar de ser una generalidad la que está obligada a tributar, no todos efectivamente lo van hacer, dependiendo en gran medida de las particularidades de cada ley tributaria. Se buscará no tratar de manera diferente aquellos hechos similares, evitando discriminaciones sin razones sociales de peso (Vergara Sandóval, 2009).

Los casos en que los tributos contemplan ciertas excepciones a las reglas generales se deben principalmente para la atención de grupos de interés prioritario para el Estado o la no afectación de grupos de considerable vulnerabilidad social. Así por ejemplo, tenemos que en Ecuador luego del terremoto del 16 de abril del 2016, el gobierno entre las medidas de reactivación y recaudación tributaria, promulgó la norma legal denominada 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, que entre algunas de las disposiciones reformativas en materia tributaria se decidió subir la tarifa del impuesto al valor agregado del 12% al 14%, pero con excepción de las provincias de Manabí y Esmeraldas, principales afectadas por esta catástrofe natural. (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, 2016).

La generalidad es perfectamente conciliable con las exoneraciones fiscales, puesto que en ambos casos se conserva el patrón común de aplicarse a grupos determinados y no a individualidades. La potestad del legislador al momento de la determinación de las exoneraciones deberá estar basada en la capacidad contributiva de las personas y no en otros criterios. Es una consecuencia *“contra privilegios históricos que declaraban no obligados al pago de tributos a determinadas personas, clases o estamentos y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio principio de igualdad ante la ley”* (Merino Jara, Lucas Durán, & Fernández Amor, 2014)

El principio de progresividad

La aportación de los ciudadanos a criterio del profesor Villegas *“se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes”* (Villegas, 2001). En el desarrollo de este principio nos encontramos con el dilema

del trato igualitario de la ley para todos y la aplicación de la normativa con matices diferenciados para cada sector de la sociedad obligada a tributar. El enfoque va a depender de la visión del gobierno de un Estado determinado, puesto que, si se busca la solidaridad a través de la redistribución de la riqueza, la fijación de los impuestos por medio de tasas porcentuales idénticas para toda la masa de sujetos pasivos no es la más idónea, ya que a través de este mecanismo se está midiendo con la misma vara a todos, según los hechos y no según las personas.

La determinación de los impuestos debería estar siempre basado en la capacidad contributiva de las personas. En este sentido, la fijación de tarifas o tasas impositivas no necesariamente tiene que ser la misma para todos, puesto que la fundamentación serán las variables de ingresos económicos y de rentabilidad. Sobre estas ideas tenemos a Rafael Bravo que nos dice:

Los hacendistas han establecido el criterio de *la equidad horizontal y de la equidad vertical*, para graduar la cuantía de los tributos en función de la capacidad de pago. Desde el punto de vista de la equidad horizontal, se ha dicho que los contribuyentes que se encuentren dentro de una misma situación económica deben contribuir en forma razonablemente igual a las cargas de la comunidad. Atendiendo a la equidad vertical, se ha dicho que al comparar la carga tributaria de las personas que se encuentran en distintos niveles económicos, el mayor peso debe recaer sobre los más ricos, de tal manera que esa mayor tributación se acentúe de manera más que proporcional. (Bravo Arteaga, 2000).

La progresividad de los tributos en las normas jurídicas está establecida por rangos de ingresos o de ganancias, tratando de afectar en menor medida a los sectores de escasos ingresos monetarios, que por lo general es la mayoría de la población de los países latinoamericanos. Equidad y progresividad tributaria son valores jurídicos que deben ser plasmados en estudios técnicos descritos en las leyes impositivas, sobre todo en lo concerniente al impuesto a las ganancias de las personas naturales y de herencias, para así obtener resultados positivos y sostenidos en el tiempo.

La progresión en el impuesto a la renta del Ecuador evidencia que existe un trato distinto según la obtención de sus utilidades, es decir de su capacidad de contribución. Respecto a este tributo, la recaudación alcanzada en las personas físicas en el año 2014 llegó a la suma de US\$ 177.346.184,77 y en el 2015 a la cantidad de US\$ 191.933.771,45 (Servicio de Rentas Internas, 2016). Se *“busca que la carga fiscal se reparta de un modo más equitativo que la mera proporción de la riqueza”* (Masbernat, 2013). Es la forma más eficaz de llevar a la práctica la solidaridad en materia impositiva, de concretar la contribución dinámica de la sociedad civil en el sostén del presupuesto fiscal.

En otro impuesto donde se aplica el principio de progresividad es el que grava a las herencias, legados y donaciones, está

basado así mismo en la realidad económica de los sujetos pasivos y de su presunta capacidad de contribución. Lo recaudado por este impuesto en el 2014 ascendió a US\$ 10.691.090,59 y en el 2015 a US\$ 28.917.710,09 (Servicio de Rentas Internas, 2016).

La Corte Constitucional del Ecuador al relacionar el principio de progresividad con el de la proporcionalidad, nos dice:

El principio de progresividad, constitutivo también del régimen tributario, guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, estableciendo que la carga impositiva debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas. La proporcionalidad en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición. Es decir, mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. Sea el uno o el otro principio, ambos establecen los límites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la llamada confiscación. (Resolución de la Corte Constitucional de Ecuador. Acción de inconstitucionalidad de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2013).

La progresividad así entendida cumplirá el fin de *“distribuir las cargas del Estado en función de la riqueza de los ciudadanos y ciudadanas poniendo, a su vez, en funcionamiento un principio de solidaridad”* (Fernández & Masbernat, 2013). Esta configuración impositiva es tan necesaria como también que los tributos contengan fines fiscales atados a la eficiencia del gasto (Masbernat, 2011). Así como la carga impositiva para la recaudación debe ser justa, mirando las condiciones o manifestaciones de contribución, lo será también el adecuado empleo de estos recursos en el adecuado gasto público que atienda las necesidades imperantes de toda la sociedad.

Los principios de eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria

El Código Orgánico Tributario de Ecuador en concordancia con la Constitución deja aclarado que los tributos no serán solamente medios de recaudación de ingresos públicos, sino que también tendrán el fin de estimular *“la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”* (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 2005). Esto será posible con la eficiencia y simplicidad administrativa de la administración tributaria al momento de diseñar los medios de recaudación y los criterios para gravar determinados hechos económicos en los que se desenvuelve la ciudadanía en general.

Un aspecto básico es que la relación costo – beneficio en la recaudación no solo sea justificada, sino que debe ser de largo mucho más rentable para el Estado.

Sería incomprensible que las estructuras recaudatorias sean tan enredosas o complicadas para que cualquier contribuyente pueda cumplir con su obligación tributaria. Si se quiere estimular que los sujetos pasivos contribuyan se les debe ofrecer todas las medidas que sean simples y acordes a los avances tecnológicos de estos tiempos. En este sentido, Bravo Arteaga nos dice que la evasión de los impuestos muchas veces *“proviene no tanto de la intención de evitar el pago del tributo, sino de eludir las trabas de orden formal que impiden el desarrollo eficiente de las actividades económicas”*. (Bravo Arteaga, 2000).

El Servicio de Rentas Internas (SRI), en su tarea recaudatoria del impuesto a las ganancias en el año 2014 pudo cumplir con un nivel del 105%, al lograr recaudar US\$ 4.273.914.487,00 de los US\$ 4.086.496.543,00 propuestos como meta en el Presupuesto General del Estado de ese año. Para el año 2015 su indicador de cumplimiento ascendió al 107%, esto se debió porque sobrepasó lo presupuestado en más de 300 millones de dólares, al final se recaudó US\$ 4.833.112.434,72 (Servicio de Rentas Internas, 2016).

En lo referente al impuesto al valor agregado, el SRI en el año 2014 tenía inicialmente una meta de recaudación de US\$ 6.481.975.127,00 pero a diciembre de ese año se terminó recaudando la suma de US\$ 6.547.616.806,00, lo que equivale al 101% de cumplimiento. La situación difiere para el ejercicio 2015, puesto que el índice de eficacia bajó a 89%, se recaudó 767 millones de dólares menos de los US\$ 7.267.459.850,16 que se aspiraba antes de empezar este año (Servicio de Rentas Internas, 2016).

En el caso del impuesto a los consumos especiales, la administración tributaria ecuatoriana para el 2014 se había puesto como meta recaudar US\$ 752.000.000,00 al final de ese año su indicador de desempeño llegó al 107% porque recaudó US\$ 803.196.053,00. Para el año siguiente, este porcentaje de eficacia bajó al 97%, puesto que de los US\$ 862.413.868,80 sólo pudo llegar a US\$839.644.488,63 (Servicio de Rentas Internas, 2016).

En el año 2014 por concepto de impuesto a la salida de divisas obtuvo 104% de eficacia recaudatoria, llegaron a la cuenta del tesoro nacional US\$ 44.620.825,00 adicionales a los US\$ 1.215.069.013,00 fijados como meta para ese año. En el 2015, este indicador descendió al 84% se alcanzó a recaudar US\$ 1.093.977.165,64 de los US\$ 1.298.845.758,54 planteados en el Presupuesto General del Estado de ese ejercicio fiscal (Servicio de Rentas Internas, 2016).

El SRI también administra el impuesto a los vehículos motorizados, por este tributo en el año 2014 se planteó la meta de US\$ 243.000.000,00, el porcentaje de cumplimiento fue de 94%, ya que recaudó US\$ 14.565.127,00 menos de esa cantidad. Para el año siguiente, el nivel de eficacia descendió a 88% porque de los US\$ 254.613.487,12 aspirado en la meta

del Presupuesto General del Estado recaudó solamente US\$ 223.066.539,39 (Servicio de Rentas Internas, 2016). En términos generales, la administración tributaria ecuatoriana en lo concerniente a los impuestos de mayor peso en el financiamiento del Presupuesto General del Estado tiene índices sobresalientes de eficacia. En gran parte se debe a que los mecanismos de declaración y pago de estas obligaciones impositivas se han simplificado, apoyándose y promoviendo el uso de las nuevas tecnologías para hacerlo, así como de la diversificación de los canales para cancelar estos valores. Muchas veces la promoción de inversiones privadas con exoneraciones fiscales o con deducciones privilegiadas, *“en realidad constituyen en muchos casos obstáculos insalvables para alcanzar objetivos de suficiencia recaudatoria y de equidad, dificultando por añadidura la administración tributaria”* (Martner, Podestá, & González, 2013).

La irretroactividad como principio tributario

La seguridad jurídica de la no aplicación de reformas legales, en este caso de modificaciones impositivas, a hechos ocurridos con anterioridad a las mismas, son garantías constitucionales en la mayoría de los Estados, este también es el caso de Ecuador. La preexistencia de la norma jurídica es un requisito elemental para que los sujetos pasivos de forma antelada conozcan sus obligaciones tributarias con el Estado, es una manifestación de la seguridad jurídica en un Estado de derecho. Tener la certeza de conocimiento previo de las obligaciones de los contribuyentes es una obligación mínima que todo Estado debe garantizar.

Lo recientemente dicho no significa que no sean necesarias las aplicaciones de reformas tributarias, sino que éstas deben promulgarse con suficiente tiempo para ser socializadas entre los obligados. Fernández López citando a Ataliba, menciona que esta seguridad jurídica será posible con la necesaria delimitación jurídica, porque el Derecho Público *“como sólido pilar de los derechos subjetivos privados, aquella no puede dejar de apoyarse en un principio que confiera estabilidad a las esferas delimitadas, sustrayendo la actividad de los ciudadanos de las áreas de lo contingente y lo arbitrario”* (Fernández López, 1993).

La Corte Nacional de Justicia del Ecuador, respecto a la aplicación del principio tributario de la irretroactividad, en el año 2011 emitió resolución de triple reiteración por la equivocada aplicación en algunos casos y en otros por el detenimiento de procesos judiciales en materia tributaria, debido a los efectos del Art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 del 29 de diciembre del 2007, que incorporó en el segundo inciso del Art. 90 del Código Orgánico Tributario la figura del recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa. Esta reforma entró en vigencia desde el 1 de enero del 2008. Lo que no estaba claro era si esto tenía un

alcance temporal para las auditorías fiscales practicadas en el 2008 pero que se trataban de ejercicios fiscales del 2007 o de años anteriores. Para dejar dilucidada esta situación, luego que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, emitiera sentencias en los procesos 1077-09, 23-08 y 1047-2009, donde mantuvieron criterio uniforme de la irretroactividad de la norma, resolvió lo siguiente:

Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008. (Corte Nacional de Justicia, 2011).

Como ya lo hemos dicho en líneas anteriores, la irretroactividad está estrechamente vinculado con la seguridad jurídica que el Estado le debe a todo ciudadano, porque éstos tienen derecho a saber las consecuencias de sus actos. *“En el ámbito tributario, tal conocimiento ha de posibilitar la planificación económica y financiera de la actividad del individuo, llegándose a afirmar un “derecho” a la planificación fiscal segura”* (Pérez, 2005). El oportuno conocimiento de la ley tendrá otra finalidad en el ámbito tributario como lo es la optimización e implementación de medios lícitos para pagar lo justo, ni más ni menos.

El principio de la equidad

El Derecho se basa en la búsqueda de la equidad y justicia, ambos valores en realidad se desprenden de la piedra angular de todo sistema jurídico que es la verdad sobre la cual nace la armonía social, ningún bien puede ser protegido por el Derecho si está cimentado en la inequidad y lo injusto (Villegas, 2001).

En la rama del Derecho Tributario, la equidad es transversal con los otros principios, especialmente aquellos relacionados con la capacidad contributiva, la solidaridad e igualdad. Este tiene una concreción particular *“en el gasto público con una finalidad de redistribución de la renta y realización de la justicia material”* (Masbernát, 2013). Esto último mencionado, a criterio de José Domínguez también incidiría indirectamente, porque *“también los impuestos pueden incidir en la distribución de la renta, al determinar unos mayores o menores niveles de empleo, que a la postre constituye uno de los factores determinantes esenciales del grado de desigualdad”* (Domínguez Martínez, 2016). El tratamiento igualitario en materia de gasto público y la asignación de estos recursos a través de los presupuestos generales, podrían considerarse formas prácticas de aplicación de la equidad tributaria en la sociedad.

Revisaremos un precedente judicial relacionado con la aplicación del principio de la equidad tributaria en Ecuador. El Servicio de Rentas Internas interpuso Recurso de Casación No. 138 - 2007, en contra de la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 con sede en la ciudad de Portoviejo, provincia de Manabí, que dejó sin efecto el Acta de Determinación Tributaria No. RMAATIADDT2005-00025 de Impuesto a la Renta por el año 2000, fundamentándose principalmente en lo siguiente:

- Que, existía error de aplicación al considerar que el acto determinativo no tiene efecto por cuanto el Servicio de Rentas Internas no aplicó correctamente la normativa legal sobre la determinación presuntiva, toda vez que consideró como base imponible la totalidad de los ingresos brutos;
- Que, una de las formas de determinación es mediante la aplicación de coeficientes que determinen la ley respectiva; lo que es concordante con lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno, que concluyen que la Administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad; y,
- Que, la determinación practicada al contribuyente se realizó de manera presuntiva conforme se aprecia en el Acta de Determinación, y se la practicó en razón de que el contribuyente no presentó información dentro del proceso de auditoría.

Ahora bien, la Corte Nacional de Justicia, a través de su Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, resolvió casar la sentencia y en su lugar, por un criterio de equidad, se dispuso que la Administración Tributaria liquide el Impuesto a la Renta reconociendo los gastos declarados por el contribuyente. Las razones en las que se basó este órgano de justicia, fueron:

- La determinación de la base gravada del impuesto a la renta responde a la fórmula de ingresos menos gastos relacionados a la obtención, mantenimiento y mejoramiento de la renta;
- La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su artículo 25 deja señalado los criterios para la aplicación de la determinación presuntiva, que mirará los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica. 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas de un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable. 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;

los gastos generales del sujeto pasivo; 4.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico; 5.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; 6.- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley;

c) El Tribunal Distrital manifestaba en esta sentencia que en varios fallos de la ex Corte Suprema de Justicia ya se encontraban pronunciamientos de que la renta grava al ingreso neto, es decir ingreso bruto menos costos y gastos imputables a ese ingreso.

d) El dilema en este caso se centraba a la aplicación que se estaba dando al artículo 18 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, esto referente a la fijación de la base gravada por efectos de la determinación presuntiva. Esta Sala menciona que no hay forma de confundir que cuando la renta es determinada presuntivamente es en función del ingreso neto y no del ingreso bruto, hacerlo de esta última manera “conduce a oponerlo con el artículo 10 de la misma Ley; cuando en realidad ambas normas son consistentes y de ninguna manera contradictorias”.

e) Para terminar de fundamentar su resolución, la Sala refiriéndose a las normas constitucionales, decía que se recogen como principios tributarios, “entre otros, el de generalidad y el de equidad o igualdad. En virtud de estos principios es inadmisibles que el Impuesto a la Renta se determine para unos contribuyentes sobre el ingreso bruto y para otros sobre el ingreso neto”. (Gaceta Judicial, 2009)

El principio de la transparencia

La relación de la sociedad civil con el Estado, de los ciudadanos con las instituciones públicas, encuentran en la transparencia una herramienta para lograr esos acercamientos. Uvalle & García al abordar el contexto de la transparencia lo hace en esta relación dinámica, lo justifica diciendo que por la parte de la sociedad civil se debe a la integración de los ciudadanos que cuentan con derechos y obligaciones, y por la parte del Estado de Derecho, porque es el espacio conformado por la legalidad del Estado (Visión conceptual, institucional y normativa de la transparencia., 2011). En el ámbito tributario la transparencia está relacionada con el acceso a la información de los contribuyentes en el desarrollo del giro de sus negocios.

En estos tiempos la transparencia aplicada a los fines tributarios tiene mucha importancia para la lucha contra la elusión y evasión fiscal. La fuga de capitales de sociedades o personas naturales que han obtenido su renta en un país determinado en gran medida se debe a la ausencia o poca transparencia de otros países que sirven de refugio o escondite para estas personas que con artimañas jurídicas trasladan sus beneficios a dichas jurisdicciones generando fraudes fiscales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su Informe de 1998 concluía que “la falta de un intercambio efectivo de información” era una de

las causas de las prácticas tributarias fraudulentas de algunos sujetos pasivos.

Ecuador con el objetivo de otorgar transparencia en la información de sus contribuyentes, pero también de solicitarla de parte de otros Estados, hasta la fecha de este trabajo tiene en vigencia diecisiete convenios para evitar la doble imposición, dieciséis son bilaterales y uno es multilateral con la Comunidad Andina de Naciones. En todos estos instrumentos existe un artículo referente al intercambio de información, que dice lo siguiente:

Art. 27.- Intercambio de información.- 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, y en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por el derecho interno no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho Interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 de este artículo pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante.
- Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y,
- Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público. (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 1993)

Respecto a este tema de la transparencia, Fernández y Masbernat citando a López i Casanovas, exponían que la deslocalización de capitales no es el verdadero problema sino de conciencia ciudadana, “que en materia impositiva existe un miedo reverencial al gran capital” (Fernández & Masbernat, 2013). La apertura a la información para fines determinativos de la administración tributaria o para investigaciones realizadas por los órganos judiciales, siempre debería darse con facilidad, para que de esta forma se logre la justicia social en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos.

Conclusiones

Los principios jurídicos tributarios en el Ecuador se encuentran establecidos en la Constitución de la República, los mismos que a través de las distintas políticas públicas adoptadas por el gobierno ecuatoriano se han llevado a la práctica, tal como lo hemos señalado con algunos datos citados en este artículo, como por ejemplo la promulgación de la ley que se creó para hacer frente a las consecuencias del terremoto acaecido en nuestro país el 16 de abril del 2016 y su relación con el principio de generalidad, los valores recaudados en los dos últimos períodos fiscales con el principio de progresividad, la irretroactividad y equidad aplicada como producto de sentencias de la Corte Nacional de Justicia.

Listado de Referencias

Asamblea Constituyente del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb.-2014.

Bárcena, A., & Kacef, O. (2011). *La política fiscal para el afianzamiento de las democracias en América Latina. Reflexiones a partir de una serie de estudios de caso*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

Barrera, J., & Hessdörfer Rozen, A. (2012). *El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el régimen infraccional y penal*. *Revista de derecho*, 11(21), 11-20.

Bravo Arteaga, J. (2000). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Colombia: Legis.

Cervini, R. (2008). *Derecho penal tributario. Tomo I. Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Constitucional de Derecho* (págs. 41-62). Buenos Aires: Marcial Pons.

Congreso Nacional de la República del Ecuador. (1993). *Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*. Registro Oficial 253, 13-VIII-93.

Congreso Nacional de la República del Ecuador. (2005). *Código Orgánico Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

Corte Nacional de Justicia. (2011). *Irretroactividad de la ley*. Registro Oficial 471 de 16 de junio del 2011.

Domingues, J., & González, C. (2013). *The concept of tax: a comparative perspective Brazil-Spain*. *Revista Direito GV*, 9(2), 573-614. Obtenido de <http://doi.org/10.1590/S1808-24322013000200009>

Domínguez Martínez, J. (29 de mayo de 2016). *Una valoración del sistema tributario español: suficiencia, eficiencia y equidad*. Obtenido de Universidad de Alcalá. Instituto Universitario de Análisis Económico y Social: <http://hdl.handle.net/10017/23601>

Echavarría Ramírez, R. (2014). *Ramírez, R. E. (2014). Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el Delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario, (108).*

Fernández López, R. (1993). *La controvertida irretroactividad de las normas tributarias, comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 197/1992 de 19 de noviembre*. *Dereito: Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 2,, N. 2, 237-249.

Fernández, J., & Masbernat, P. (2013). *La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*. *Estudios constitucionales*, 11(2), 495-546. Obtenido de <http://doi.org/10.4067/S0718-52002013000200013>
Gaceta Judicial. (2009). Año CIX-CX Serie XVIII, No. 7.

Gorospe Oviedo, J. (2013). *Derecho financiero y tributario. Parte general (1 ed.)*. Editorial Dykinson, S.L.

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

López Díaz, A. (2008). *Derecho penal tributario. Tomo I. La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal y tributaria*. (págs. 63-88). Buenos Aires: Marcial Pons.

Martner, R., Podestá, A., & González, I. (2013). *Política fiscal para el crecimiento y la igualdad*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

Masbernat, P. (2011). *Principios constitucionales tributarios en la sentencia Roles No 1399-09-INA y No 1469-09-INA, acumulados, del Tribunal Constitucional, de 4 de noviembre de 2010: Referencia al caso Gerhard Schweinitz con SII, Corte de Apelaciones de Concepción*. *Estudios constitucionales*, 9(2), 753-770.

Masbernat, P. (2013). *Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado*. Recuperado el 22 de mayo de 2016, de *Revista de Derecho (Coquimbo)*, v. 20, n. 1: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007&lng=pt&tlng=es.10.4067/S0718-97532013000100007

Medrano Cornejo, H. (1991). *Delito de Defraudación Tributaria*. *THEMIS: Revista de Derecho*, (20), 65-74.

Merino Jara, I., Lucas Durán, M., & Fernández Amor, J. (2014). *Derecho financiero y tributario: Parte general: lecciones adaptadas al EESS (3a. ed.)*. Madrid: Tecnos.

Pérez, A. (2005). *El principio de irretroactividad en derecho tributario. Doctoral dissertation, Universitat Pompeu Fabra*. Obtenido de *Doctoral dissertation, Universitat Pompeu Fabra*: www.tdx.cat/bitstream/10803/7308/1/tabm.pdf

Resolución de la Corte Constitucional de Ecuador. Acción de inconstitucionalidad de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Sentencia No. 006-13-SIN-CC (Corte Constitucional de Ecuador 12 de agosto de 2013).

Romero Flor, L. (2014). *Manual de Derecho financiero y tributario: Parte general (1a ed.)*. Toledo: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Servicio de Rentas Internas. (28 de mayo de 2016). Servicio de Rentas Internas. Obtenido de Estadísticas Generales de Recaudación: http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-derecaudacion?p_auth=o0561203&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_Bibl

Uvalle Berrones, R., & García Guzmán, M. (2011). *Visión conceptual, institucional y normativa de la transparencia*. *Estudios políticos (México)*, (23), 99-124. Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-16162011000200006&lang=es

Vergara Sandóval, R. (2009). *Principios constitucionales tributarios en Bolivia*. *Revista Boliviana de Derecho*, 58-80.

Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma Buenos Aires.