



Facultad de Derecho

Tema:

¿Las leyes interpretativas vulneran el principio de irretroactividad en materia tributaria en el Ecuador?

Trabajo de titulación para la obtención del Título de Abogado

Presentado por:

Jaemy Maite Delgado

Tutor:

Ab. Juan Francisco Martínez Castillo, Mgtr.

Quito, Marzo 2022

RESUMEN

El trabajo de investigación tiene como objetivo las leyes interpretativas en materia tributaria que fueron aprobadas por la Asamblea Nacional, las cuales, bajo el presupuesto de extender el sentido de la ley general, cambian las reglas fundamentales de la ley general incluyendo nuevos elementos a la relación tributaria, pudiendo vulnerar principios fundamentales del derecho tributario, como es la irretroactividad.

Por esta razón el estudio de la creación de estas leyes interpretativas es relevante, en consideración con la incierta y no pacífica relación que sostendría con el principio de irretroactividad impositivo. De esta manera, se buscará determinar, si existe o no la posible vulneración al principio de irretroactividad que a la seguridad jurídica de los contribuyentes; a través de las siguientes leyes:

“Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del Artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicada el R.O. S.860 de 12 de octubre de 2016.”

“Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el R.O. S.309 de 21 de agosto de 2018, Art. 61.”

Para el presente trabajo, se utiliza el método lógico-deductivo, para el desarrollo de la hipótesis expuesta. Pues con base a los principios básicos y constitucionales del Derecho Tributario, los presupuestos normativos y doctrinarios de la institución de las leyes interpretativas, se buscará dilucidar la pregunta que motiva la presente investigación.

Así, se pretende demostrar la existencia o no de efectos retroactivos en las leyes de carácter interpretativo en cuestión, todo esto con base a la facultad exclusiva del Estado de crear modificar o suprimir tributos, la cual tiene un papel fundamental de garantizar, entre otros, la seguridad jurídica en sus parámetros materiales y formales, para que de esta manera puedan ser aplicados por medio de la administración pública.

La finalidad del esquema propuesto es constatar, si la promulgación de esta clase de leyes respeta los principios tributarios, a la luz de la doctrina, la jurisprudencia y la normativa vigente, pues caso contrario, serían disposiciones arbitrarias, y violatorias a las garantías constitucionales.

Palabras clave: Leyes interpretativas, principios tributarios, vulneración, garantías, seguridad jurídica, constitucionalidad, irretroactividad.

DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS

El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad de Los Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en este ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura dentro de la institución, a la vez que autorizo el uso comercial de mi obra a la Universidad de Los Hemisferios, siempre y cuando se me reconozca el cuarenta por ciento (40%) de los beneficios económicos resultantes de esta explotación.

Además, me comprometo a hacer constar, por todos los medios de publicación, difusión y distribución, que mi obra fue producida en el ámbito académico de la Universidad de Los Hemisferios.

De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de plagio, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee.

Jaemy Maite Delgado

C.C:1754527826

DEDICATORIA

Dedico este nuevo logro a Dios, a mis padres por cuidar de mí siempre, a mis hermanos por ser mi compañía sin igual, a las personas con el corazón más grande que he conocido a Martha y Fernando mi amada familia por siempre estar ahí apoyándome y para ti Julien por conseguir más sueños.

“Así es la vida, a veces es dura, pero siempre es bella” (Julien Chilaud)

ÍNDICE

RESUMEN	2
DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS	4
DEDICATORIA	5
¿Las leyes interpretativas vulneran el principio de irretroactividad en materia tributaria en el Ecuador?	8
RESUMEN	8
ABSTRACT	10
Introducción.....	12
El principio de irretroactividad y su aplicación en materia tributaria	17
1.1 Los principios del derecho tributario y la seguridad jurídica.....	18
1.2 Principios tributarios generales de la constitución del 2008	21
1.2.1 Generalidad	21
1.2.2 Progresividad.....	21
1.2.3 Principio de eficiencia.....	22
1.2.4 Simplicidad administrativa.....	22
1.2.5 Equidad.....	22
1.2.6 Transparencia	23
1.2.7 Suficiencia Recaudatoria.....	23

1.3	La Seguridad Jurídica.....	23
1.3.1	Noción general de Seguridad Jurídica.....	23
1.3.2	La seguridad jurídica en materia tributaria en el Ecuador	24
1.4	El principio de irretroactividad de la ley en el Código Civil ecuatoriano y la Constitución de la República del Ecuador de 2008.....	27
1.4.1	La relación del principio de legalidad con el principio de irretroactividad.....	27
1.4.2	El principio de favorabilidad y su relación con la irretroactividad en materia tributaria	29
1.4.3	El principio de irretroactividad en materia tributaria: Disposiciones generales sobre la aplicación de las normas tributarias del Código Tributario del Ecuador	31
	La razón de ser de las leyes interpretativas en materia tributaria y su constitucionalidad ..	32
2.1	Método de interpretación de las leyes tributarias en el Ecuador.....	32
2.2	Leyes interpretativas y su regulación en el Ecuador en materia tributaria.....	37
	Análisis sobre las leyes interpretativas ecuatorianas y la existencia de vulneración al principio de irretroactividad	40
3.1	Análisis del artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo Y Estabilidad Y Equilibrio Fiscal. .	40
3.2	Análisis del artículo cinco de Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.....	45
3.3	Soluciones sobre la problemática de las leyes interpretativas.....	49
	Conclusiones.....	51
	Referencias bibliográficas	52

¿Las leyes interpretativas vulneran el principio de irretroactividad en materia tributaria en el Ecuador?

Autor: Jaemy Maite Delgado Zapata

Correo: delgadojaemy@gmail.com

RESUMEN

El trabajo de investigación tiene como objetivo las leyes interpretativas en materia tributaria que fueron aprobadas por la Asamblea Nacional, las cuales, bajo el presupuesto de extender el sentido de la ley general, cambian las reglas fundamentales de la ley general incluyendo nuevos elementos a la relación tributaria, pudiendo vulnerar principios fundamentales del derecho tributario, como es la irretroactividad.

Por esta razón el estudio de la creación de estas leyes interpretativas es relevante, en consideración con la incierta y no pacífica relación que sostendría con el principio de irretroactividad impositivo. De esta manera, se buscará determinar, si existe o no la posible vulneración al principio de irretroactividad que a la seguridad jurídica de los contribuyentes; a través de las siguientes leyes:

“Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del Artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicada el R.O. S.860 de 12 de octubre de 2016.”

“Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el R.O. S.309 de 21 de agosto de 2018, Art. 61.”

Para el presente trabajo, se utiliza el método lógico-deductivo, para el desarrollo de la hipótesis expuesta. Pues con base a los principios básicos y constitucionales del Derecho Tributario, los presupuestos normativos y doctrinarios de la institución de las leyes interpretativas, se buscará dilucidar la pregunta que motiva la presente investigación.

Así, se pretende demostrar la existencia o no de efectos retroactivos en las leyes de carácter interpretativo en cuestión, todo esto con base a la facultad exclusiva del Estado de crear modificar o suprimir tributos, la cual tiene un papel fundamental de garantizar, entre

otros, la seguridad jurídica en sus parámetros materiales y formales, para que de esta manera puedan ser aplicados por medio de la administración pública.

La finalidad del esquema propuesto es constatar, si la promulgación de esta clase de leyes respeta los principios tributarios, a la luz de la doctrina, la jurisprudencia y la normativa vigente, pues caso contrario, serían disposiciones arbitrarias, y violatorias a las garantías constitucionales.

Palabras clave: Leyes interpretativas, principios tributarios, vulneración, garantías, seguridad jurídica, constitucionalidad, irretroactividad.

ABSTRACT

The research work is aimed at the interpretative laws on tax matters that were approved by the National Assembly, which, under the assumption of extending the meaning of the general law, change the fundamental rules of the general law including new elements to the tax relationship, which may violate fundamental principles of tax law, such as the non-retroactivity.

For this reason, the study of the creation of these interpretative laws is relevant, in consideration of the uncertain and non-peaceful relationship it would have with the principle of non-retroactivity of taxation. In this way, it will be sought to determine whether there is a possible violation of the principle of non-retroactivity and the legal certainty of the taxpayers through the following laws:

"Organic Law on Tax Incentives for Several Productive Sectors and Interpretative of Article 547 of the Organic Code of Territorial Organization, Autonomy and Decentralization, published R.O. S.860 of October 12, 2016."

"Organic Law for Productive Promotion, Investment Attraction, Employment Generation, Fiscal Stability and Balance, published in R.O. S.309 of August 21, 2018, Art. 61."

For the present work, the logical-deductive method is used, for the development of the exposed hypothesis. For based on the basic and constitutional principles of Tax Law, the normative and doctrinal assumptions of the institution of interpretative laws, it will be sought to elucidate the question that motivates the present research.

Thus, it is intended to demonstrate the existence or not of retroactive effects in the interpretative laws in question, all this based on the exclusive power of the State to create, modify, or suppress taxes, which has the fundamental role of guaranteeing legal certainty in its material and formal parameters, so that in this way they can be applied by means of the public administration.

The purpose of the proposed scheme is to verify whether the enactment of this type of laws respects the tax principles, in light of the doctrine, jurisprudence and regulations in force.

Key words: Interpretative laws, tax principles, infringement, guarantees, legal certainty, constitutionality, non-retroactivity.

Introducción

El discurso de *Demóstenes Vs Timócrates*, cuenta un suceso histórico, sobre la aprobación de una ley propuesta por Timócrates de Rodas, en la antigua Grecia. La ley fue rechazada ante el criterio de Demóstenes, debido que sin lugar a duda esta contenía errores de legalidad y efectos retroactivos.

La ley pretendía que:

“los deudores del Estado que hubieran sido castigados a una pena accesoria de encarcelamiento por una ley ya existente o por las que en el futuro se votaran, debían ser liberados de la pena accesoria de encarcelamiento hasta la novena pritanía¹ del año si presentaban avales que se hicieran cargo de la multa impuesta al deudor. Si estos no pagaban, debían ser encarcelados y sus bienes confiscados" (Machado, 2017, p.46).

Demóstenes determinó, que una ley con ese contenido no podía ser aprobada, por los efectos retroactivos que se produciría a los demás reclusos, que ya habían sido juzgados por ese crimen, y por consecuente esto llevaría a un estado de injusticia para los demás ciudadanos de Atenas. (Machado,2017).

La ley que describe la cita trata de un problema jurídico que enfrentó el Derecho en la antigua Grecia, en cuanto a las regulaciones para la creación de leyes. Los legisladores no veían el porvenir de la norma, ni tampoco su delimitación temporal ocasionando revuelo en la justicia para el pueblo. Hoy en día no es la excepción, el principio de irretroactividad de la ley sigue teniendo fuertes choques doctrinarios, en cuanto a su aplicabilidad y legalidad en las leyes que se expiden para el pago de tributos.

El principio de irretroactividad en materia fiscal, reconocido como principio universal se encuentra contemplado en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, delimitándolo como uno de los principios tributarios cuyo fin es precautelar, entre otros, la seguridad jurídica de los contribuyentes y la plena vigencia de las normas impositivas.

¹ Pritanía: División temporal utilizada en la Antigua Grecia, en la polis de Atenas desde finales del siglo VI a. C., concretamente a partir de la revolución isonómica de Clístenes. Esta fracción de tiempo correspondía a una décima parte del año.

Debido al amplio sentido que comprende la irretroactividad, en la especie su estudio se limita en las siguientes páginas en su sentido jurídico- tributario, y correlativo a este, el análisis de la creación de las leyes interpretativas tributarias y la aplicación del principio de irretroactividad.

La normativa tributaria en la cual versará el análisis de estudio, para tener un enfoque directo y determinado, serán las dos leyes de carácter interpretativo en materia tributaria, de ellas se desprenderán partes del proceso, desde la valoración de conceptos establecidos, hasta los puntos pormenorizados y derivados de estas. De esta manera se encaminará el trabajo a responder la premisa mayor la cual indica la hipótesis sobre la existencia de vulneraciones al principio tributario de irretroactividad, y seguridad jurídica.

Conforme quedó indicado, las leyes orgánicas materia de análisis son las siguientes, las cuales en lo principal señalan:

1. “Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del Artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicada en el R.O. S. 860 de 12 de octubre del 2016 " (Asamblea Nacional, 2016)

Esta norma interpreta en su artículo 5, la interpretación del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización², en cuanto a la excepción de cobro de la patente municipal a las personas naturales o jurídicas que desarrollen determinadas actividades económicas:

“Art. 5.- Interpretese el artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 303 de 19 octubre de 2010, en el sentido de que los productores en los sectores agrícola, pecuario, acuícola; así como las plantaciones forestales no son objeto del impuesto a la patente y en consecuencia las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras dedicadas a estas actividades no pueden ser sujetos de cobro por parte de ningún gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano del país.”

² Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct-2010

Encontrando que esta norma de carácter supletorio cambia la regla general establecida en el artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, la cual describe taxativamente cuales son los sujetos al cobro del impuesto a la patente:

“las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales”

De esta manera, el análisis se centrará en analizar el cómo los presupuestos normativos preestablecidos en cuanto al sujeto pasivo del tributo fueron modificados, pudiendo tener, por un lado, algunos contribuyentes beneficiados de esta excepción; y por otro lado, inseguridad jurídica ante el cambio con un tinte grotesco a la norma, pues la misma estableció condiciones a futuro, pero se ha interpretado la misma, pudiendo afectar situaciones pasadas.

2. “Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, en el R.O. - S 309 de 21 de agosto de 2018, en su disposición interpretativa del artículo 61. ”

Esta otra norma por su parte, en su artículo 61 manda que:

“Art. 61.- Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario. Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de **que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos 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.”

En este orden de cosas, siendo que la norma en referencia interpreta el artículo 94 del Código Tributario, en lo referente a la caducidad de la facultad determinadora³, esta última establece que:

“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.”

De lo expuesto se observa que, la regla general de la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria se delimita en *3 años* para las personas naturales o jurídicas que han presentado sus declaraciones⁴. Luego, se establece un plazo de caducidad *6 años* desde la fecha en que se debía presentar la declaración, cuando no se hubiere declarado en todo o en parte. En este orden de cosas, la norma interpretativa señala en adición el entendimiento de que se ha dejado de declarar en parte el tributo, cuando los contribuyentes hayan “*sustentando costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas*”. Así lo expuesto, con la reforma se puede diferenciar: como parámetro general que la caducidad es de 6 años, opera cuando no se hubiere declarado en todo o en parte⁵; y la interpretativa adicional que se entiende no haber declarado en parte,

³ Código Tributario: Art. 68.- Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados 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.

⁴ Cuando corresponde presentar declaraciones.

⁵ Conforme decisiones de la ex Sala de los Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y la actual Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el texto “cuando no se hubieren declarado en todo o en parte”, se ha resuelto como la omisión u ocultamiento de rentas. Recurso de Casación número 168-2008 de 30 de octubre de 2009. Lincoln Ramiro Palacio Álvarez c. Director Regional Sur del Servicio de Rentas Internas, en Registro Oficial Edición Especial No. 145. (Quito, 12 de mayo, 2011). Recurso de Casación número 31-2007 de 26 de marzo de 2008. Compañía Almacenes LIRA c. Servicio de Rentas Internas, en Registro Oficial No. 521. (Quito, 4 de febrero, 2009). Recurso de Casación número 156-2007 de 29 de mayo de 2008. Compañía Banquetes Recepciones Milton Casanova S. A. c. Director Regional del Servicio de Rentas Internas, en Registro Oficial No. 523. (Quito, 6 de febrero, 2009). Recurso de Casación número 64-2001 de 13 de octubre de 2003. Iván Merchán Ordóñez c Director General de Rentas, en Registro Oficial No. 265. (Quito, 3 de febrero, 2004).

además cuando corresponda a costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas. En este contexto, la pregunta es ¿Qué pasa con los costos y gastos, y facturas emitidas –en los términos de la reforma- antes de que el artículo 94 fue interpretado?

Jarach (1969), describe a la caducidad como “La limitación en el tiempo de las facultades del fisco responden a un principio de orden público, operando esta extinción de pleno derecho; de ahí que, si se han extinguido las acciones y facultades del fisco tendientes a la determinación de los impuestos, también prescribe la deuda tributaria y el derecho crediticio del Estado. Si en cambio, antes del vencimiento del término dichos poderes y facultades desembocan en un acto de determinación, la obligación tributaria no se extingue y, por lo tanto, el fisco podrá exigir el pago de la deuda hasta tanto se cumpla el período de prescripción correspondiente” (p.235)

Por consiguiente, las palabras de Jarach son importantes para entender la caducidad y como tal la importancia de la preexistencia normativa en el ordenamiento jurídico, la cual es una estipulación básica para que los contribuyentes tengan a su disposición y conocimiento sus obligaciones tributarias con la administración pública, y sobre todo el tiempo que tiene la autoridad fiscal para ejercer su facultad determinadora. Denotando el carácter de un Estado de derecho que garantiza la seguridad jurídica de sus administrados. Esto no significa que no sean necesarias las reformas tributarias, más bien impulsa a que sean promulgadas con tiempo suficiente para no dejar desprotegidos a los obligados.

Los objetivos del presente trabajo de investigación serán establecer los lineamientos sobre la temporalidad, la aplicación del principio de irretroactividad y la seguridad jurídica de los contribuyentes, cómo juegan las reglas tributarias un gran papel al momento del cobro de tributos a los sujetos pasivos y determinar si existen o no vulneraciones a principios tributarios.

La abogada ecuatoriana Mónica Heredia plantea al principio de irretroactividad de la siguiente forma, “¿De qué se trata el principio de irretroactividad? Es un principio que permite únicamente la aplicación de las normas hacia el futuro, de tal manera que los hechos anteriores a la vigencia de una determinada norma no se sujetan a ésta, sino a la previa” (Heredia,2007, p.12).

En sentido objetivo, la conceptualización que expresa la cita para la irretroactividad es certera para el derecho y es así como se produce en esencia, pero ¿es realmente factible usar este concepto para todas las ramas de derecho? Este trabajo se encargará de analizar cómo se entiende las normas interpretativas cuando entran en un estado de vigencia y si esta se encuentra entrelazada con la validez como la describe Falcón (2007), “La validez, por su parte, pretende lograr la "seguridad jurídica" -si contemplamos los sujetos-”.

Capítulo I

El principio de irretroactividad y su aplicación en materia tributaria

El principio de irretroactividad de la ley nace en base a la necesidad de transitoriedad de las leyes, con la motivación de crear una limitación de temporalidad y aplicación normativa en cuanto a su vigencia. De esta manera el Estado tiene la obligación de dar a sus administrados seguridad jurídica en cuanto, “los fundamentos de los principios de irretroactividad de las normas y de intangibilidad de las situaciones jurídicas creadas (más conocido como la teoría de los derechos adquiridos)” (Aquino, 2006, p.479).

¿Qué es la irretroactividad? La etimología de la palabra está formada por raíces latinas con componentes léxicos, como “*retro*” que significa hacia atrás, “*agere*” que es mover o llevar adelante, “*ivo*” que es una relación activa, más el sufijo “*dar*” que contempla a una cualidad. La estructuración de la palabra atiende al significado de retroactividad, como la cualidad de actuar sobre lo que ya ocurrió. Ahora bien, la retroactividad con un enfoque en sentido contrario de la palabra es la irretroactividad como la cualidad de no actuar sobre lo que ya ocurrió.

Suarez Collía (2006), describe “la irretroactividad de las normas consistiría en el principio jurídico que rechaza el efecto retroactivo de las leyes, las que solo se aplicarían a los hechos sucedidos después de su entrada en vigor” (p.13)

En Derecho Tributario el principio de irretroactividad es evocado con mayor elocuencia, pues es concomitante con los principios de legalidad y de seguridad jurídica, los cuales tienen como objetivo, el no forzar que las normas impositivas den un giro inesperado en el tiempo, ya que se puede perjudicar a los contribuyentes en situaciones jurídicas ya

adquiridas. De esta manera nace algo conocido como “El principio de protección de la confianza de la legítima”.

El catedrático de Derecho Administrativo García de Enterría (2002) relata que “En el Derecho alemán el principio de protección de la confianza como un verdadero límite a la potestad legislativa juega únicamente —y no sin importantes críticas por el sector doctrinal más autorizado— en el tema específico de la retroactividad o irretroactividad de las Leyes” (p.177)

1.1 Los principios del derecho tributario y la seguridad jurídica

El Derecho Tributario, es una rama del Derecho Público, que tiende a ser una materia especial, debido al interés que esta fórmula al Estado, en cuanto su capacidad unilateral para recaudar tributos como impuestos, tasas y contribuciones a fin de financiar los gastos que soporta. Así las cosas, tenemos que, los principios del derecho tributario encuentran tutela, en lo principal, bajo el concepto de seguridad jurídica, tanto en la promulgación, como en la aplicación de las leyes que los contienen, así tenemos el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador que manda:

“Art. 82.- 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.”

En este contexto y para su regulación, tenemos que el Derecho Tributario actúa de tres formas: 1. Procediendo a la separación de las normas e instituciones que lo regulan, del conjunto de la legislación de Estado; 2 Construyendo principios enfocados en la materia obtenida, mediante el estudio de la clase de relaciones experimentadas con la Administración Pública y sus administrados; 3 La elaboración de un sistema a partir de los principios de manera que las normas e instituciones puedan ser un solo Ente que trabaje en armonía. (González García,1999)

El orden de la cita, presenta el funcionamiento del Derecho Tributario contiene una interesante explicación, la cual se entiende observando al Estado, el cual contiene un poder exorbitante y este debe ser usado para impartir justicia incluso si esto significa usar el poder coercitivo para que los ciudadanos cumplan sus obligaciones, como lo describe el jurista francés André de Laubadère (1995) Los órganos de la Administración del Estado para satisfacer los intereses públicos puestos bajo su órbita competencial, tienen la justificación

de la exorbitancia de su contenido y su fuerza coactiva con los ciudadanos. Ello permite identificar a éstas como potestad-función”, reflejando el control que sostiene en la creación de leyes tributarias, que se aplican a los administrados. Estas normas que otorgan facultades necesitan de la Administración Tributaria, para su organización y aplicación. Las principales facultades que maneja la administración tributaria son; 1. Facultad Reglamentaria; 2. Facultad Determinadora; 3. Facultad Resolutiva; 4. Facultad Sancionadora; y 5. Facultad Recaudadora. Creando estas facultades las herramientas necesarias para el cobro de los tributos. Por ello se afirma que las facultades nacen de la ley para cumplir con sus tareas en conexión con los principios y lineamientos que regulan el Derecho Tributario. De forma contraria, si las facultades abusaran de su poder esto produciría inseguridad jurídica al momento de hacer efectivos los deberes de los administrados, en cuanto al pago de tributos y como tal esto provocaría la desconfianza de los ciudadanos hacia el Estado.

Por consiguiente, se insiste que esta armonización no puede estar desligada de “los principios que encaminan la determinación normativa del sistema tributario”. (Montaño,2011, p.74). Por esta razón el Derecho Tributario como una rama del Derecho Público, debe estar sometido al principio constitucional de supremacía a la constitución establecido en el artículo 424, el cuál asume lo siguiente:

“Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.”

Estipulando que la Constitución es el punto más elevado de la pirámide del ordenamiento jurídico ecuatoriano, y siendo esta la que limita el comportamiento y actuación del Estado, para que sus gobernados a través de disposiciones jurídicas se les otorgue derechos y deberes, los cuales se deben cumplir de ambas posiciones, tanto el Estado como el administrado.

En el Ecuador nos encontramos con un Estado de derechos descrito en el primer inciso del artículo 1 de la Constitución del 2008, el cual manifiesta:

“Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.”

La conceptualización del Estado de Derecho, modelo que llevaba el Ecuador antes del año 2008, se encontraba fundamentado en el principio que “exige imperio de las leyes, esto es, sumisión de las autoridades al derecho y en especial sumisión de la administración a la ley; y exige la protección judicial del individuo frente a la administración.” (Marshall,2010, p.186).

Por consiguiente, el modelo que establece la Constitución del 2008 determina que los derechos tienen la autoridad de someter el poder, incluso el poder constituyente en su redacción, resolviendo que los derechos inherentes a la persona son de mayor jerarquía.

En este orden de cosas tenemos que, por un lado, la Constitución Política del Ecuador de 1998, en el artículo 256 se refería a los principios tributarios de generalidad, igualdad y proporcionalidad señalando que:

“El régimen tributario se regulará por los principios básicos de **igualdad, proporcionalidad y generalidad**. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. **Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional**. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”

No obstante, la singularización de tales principios fue modificada, estableciéndose un carácter más garantista para los derechos de los administrados, pues en la Constitución del 2008, en el artículo 300 se agregó que:

“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**. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

Haciendo una comparación entre esta cronología normativa se denota que, entre estas, para el 2008 se explicita en la norma constitucional el principio de irretroactividad, denotando por tanto la necesidad de corroborar lo ya señalado en el artículo 5 del Código Tributario, desde 1975, que en Ecuador el sistema tributario se rige por este principio, lo

cual, lejos de recoger una definición doctrinaria, destaca que las normas impositivas deben y tienen que regir para el futuro.

1.2 Principios tributarios generales de la constitución del 2008

Siguiendo el transcurso se expondrá de manera sucinta cada principio tributario para abordar de manera completa el análisis, pero teniendo en cuenta que para el presente trabajo los pilares serán los principios de legalidad e irretroactividad:

1.2.1 Generalidad

Cuando se habla de generalidad no se trata de un principio el cual dispone que todos los administrados deban pagar tributos, más bien se trata de que cada administrado que cumpla con el hecho generador de un tributo impuesto, se haga responsable del pago que debe efectuar, o caso contrario, también existe la posibilidad de valorar ciertas condiciones para que el administrado pueda ser exonerado del tributo. Para ello, el Estado debe disponer las condiciones claras para el pago o exoneración de tributo, en cuanto a la economía o el interés social.

“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” (Marbertnat,2013, p.163).

1.2.2 Progresividad

El principio de progresividad se encuentra acompañado con los principios de igualdad y equidad. Debido a que se desarrolla, en el aumento de la capacidad contributiva a los administrados, dependiendo de sus condiciones económicas y de esta manera logra su meta, que es la redistribución de riqueza.

Existen dos posiciones doctrinarias ante este principio. La primera trata al principio como un principio equitativo, según lo expresa Villegas (2001), “Se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes” (p.83). Mientras que la segunda lo denomina una forma de represión a los contribuyentes que tienen una condición económica elevada, es así como lo detalla Patiño Ledesma (2004), “No sería un principio de justicia sino un castigo a los económicamente hábiles y eficaces y un premio a favor de los ineficientes”. (p.28)

1.2.3 Principio de eficiencia

La eficiencia a diferencia de sus definiciones generales, en Derecho Tributario se desenvuelve con el objetivo de conectar la recaudación de impuestos con beneficios para la administración pública en el menor costo posible, sin causar algún detrimento a los contribuyentes. Pero ¿Qué se considera un impuesto eficiente? El autor ecuatoriano Terán (2014), señala que “un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas” (p.162). Y es por esta razón que, si un impuesto asigna bien sus recursos sin causar perjuicios al Estado, este logrará la tarea de recaudar sin mayor costo, cumpliendo con los parámetros de un impuesto, al ser claro para los particulares evitando una carga tributaria desproporcional.

1.2.4 Simplicidad administrativa

Se encuentra vinculado con el principio de eficiencia al establecerse normas que sean sencillas de fácil comprensión y no causen ninguna confusión al sujeto pasivo.

En virtud de ello, la administración pública debe crear un sistema ágil y accesible para que los contribuyentes a través de este puedan cumplir con sus obligaciones. Tiberio Torres (2010) “manifiesta que el principio de simplicidad administrativa implica la obligación de las administraciones tributarias de proporcionarle al obligado a pagar un tributo en un sistema simple, que reduzca al máximo la presión fiscal” (p.171). En consecuencia, el Estado se libra de crear costos de recaudación para los sujetos pasivos ni para la administración.

1.2.5 Equidad

La conceptualización de equidad tiene un largo camino recorrido, desde la antigua Roma, Ulpiano definía la equidad como "*Iustitia est constans et perpetua voluntas ius cuique tribuendi*", que significa “la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde”, anexando este concepto con el de Justicia.

En ámbito tributario la idea de equidad se aduce a la capacidad que tiene el contribuyente para aportar de manera justa al sostenimiento de los gastos públicos y la distribución de las cargas impositivas, midiendo la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, para evitar impuestos exorbitantes y de igual manera beneficios injustificados.

La doctrina complementa al principio de equidad con los conceptos de la equidad vertical y la equidad horizontal. La primera, dispone que los sujetos pasivos que tengan más

capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Mientras que la segunda, las personas que tengan una capacidad económica igual, contribuyan de igual manera.

Musgrave (1959) especifica que, “Se entiende a la equidad horizontal como el tratamiento igual de los iguales” y a la equidad vertical como “el tratamiento desigual de los desiguales. La equidad horizontal es el principio de equidad tributaria más ampliamente aceptado” (p.215).

1.2.6 *Transparencia*

El fin del principio de transparencia es asegurar la justicia y no permitir la corrupción, de esta manera se encarga, como principio tributario de controlar que no exista evasión y elusión fiscal. De modo que la transparencia tributaria, debe contener leyes tributarias amplias, que incluyan todas las directrices en órdenes y reglamentos para que su estructura pueda ser entendida lo máximo posible y en cuanto a sus disposiciones están deben ser precisas y claras, para que no exista ninguna confusión o duda en el cumplimiento de los deberes y derechos de los contribuyentes al igual que los funcionarios públicos. (Neumark,1994, p.82)

1.2.7 *Suficiencia Recaudatoria*

El derecho tributario no solo se encarga de la creación de impuestos claros y equitativos, también tiene que usar el principio de suficiencia recaudatoria para poder abastecer las arcas fiscales, para que de esta manera la administración pueda desempeñar sus funciones de manera prolija.

Se asevera que el principio, debe cubrir las necesidades financieras del Estado, en cuanto a gasto público, de manera que se deben crear las condiciones necesarias. Se exige que los ingresos tributarios en el sistema fiscal de un Estado se estructuren cuantitativa y cualitativamente, con ello se preserva la existencia de fondos en todo periodo político para una cobertura estable de los gastos que se deban financiar. (Neumark,1994, p.85)

El principio de irretroactividad se analizará más adelante.

1.3 La Seguridad Jurídica

1.3.1 *Noción general de Seguridad Jurídica*

“La seguridad jurídica, no es simplemente un principio formal, sino que tiene un contenido propio que nos permite afirmar que no toda seguridad es seguridad jurídica” (García y Hoyos, 2008).

Esta afirmación debe ser valorada, si bien es cierto la seguridad es una base sustancial del Derecho, que cumple por función generar estabilidad sobre los efectos y actos que se producen bajo el mismo. Esto no significaría que proporcione una seguridad real, debido que en determinadas ocasiones, y por cambios políticos o nuevos modelos de gobierno, los Estados pasan por un proceso de renovación normativa, y por este motivo en general, la arbitrariedad puede entrelazarse con la legalidad, “Si nos conformamos con cualquier seguridad proporcionada por el ordenamiento daríamos carta de naturaleza a la inseguridad legalizada o juridificada porque, en el último extremo, la legalización de la arbitrariedad representa una forma de seguridad y certeza, dado que nos permite tener seguridad de no estar seguros.” (García y Hoyos, 2008)

Visto desde este ángulo, la conceptualización de seguridad jurídica no es lo mismo, que la seguridad. A razón de que la seguridad jurídica, es por excelencia un sobreprincipio, el cual se hace efectivo a través de otros principios, como la legalidad, igualdad, irretroactividad, entre otros (Barros, 2005). Señalando que la verdadera esencia de la seguridad jurídica como yace en velar que los derechos objetivos y subjetivos sean respetados por el Estado cuyo poder de crear leyes a través de sus órganos legislativos, puede amenazar de manera arbitraria los intereses del pueblo. Por este motivo la seguridad jurídica se concentra en que las leyes promulgadas tengan un contenido claro, simple, y en subsunción con la constitución, porque esto según Alterini (1993) es la garantía reconocedora de los derechos subjetivos a través de las normas del derecho objetivo.

Según Agustín Gordillo (1998) la seguridad jurídica establece 2 criterios claves, para su correcta aplicación: 1) que la administración respete la ley, y 2) que el legislador respete la constitución. Dando a la seguridad jurídica un escenario, en el cual, la norma creada y su legislador deben estar sometidos al marco constitucional, y solo bajo esa jerarquía pueden desarrollarse.

1.3.2 *La seguridad jurídica en materia tributaria en el Ecuador*

Como quedó indicado en líneas anteriores, la Constitución de la República del Ecuador, está encargada de proveer a sus administrados con el derecho de seguridad Jurídica, como establece en el artículo ochenta y dos:

“Art. 82.- 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.”

Así el Estado se encarga de conceder seguridad jurídica al sistema de leyes, ordenando a los poderes públicos para crear procedimientos y normas que induzcan a la protección de los ciudadanos y no arbitrariedad.

Estas condiciones deben ser creadas bajo una organización para que los contribuyentes puedan tener certeza y conocimiento sobre la vigencia efectiva de los principios constitucionales, que se encuentran estrechamente entrelazados con la seguridad jurídica. De esta manera la actividad económica puede ser desarrollada con plena libertad para los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, teniendo sus obligaciones bajo unas leyes claras que protegen y controlan el manejo de los tributos a través de la confianza que brinda el Estado, ante el cuidado de los elementos que configuran al tributo, para que no sean modificados sin debida motivación.

En las recomendaciones de Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario sobre el principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo, se trata de ordenar los conceptos para mantener el orden jurídico en cuanto a la seguridad jurídica, manteniendo conceptos como la certeza, la vigencia y la protección a los administrados, además del establecimiento de estricto sentido de legalidad mediante el poder legislativo.

Una recomendación que suma importancia al análisis es la siguiente:

“5. Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras ms favorables.” (XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,1993).

En este sentido La Corte Constitucional del Ecuador se pronuncia sobre la seguridad jurídica como “el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana en cuanto a las actuaciones de los distintos poderes públicos; en virtud de aquello, los actos emanados de dichas autoridades deben observar las normas que componen el ordenamiento jurídico vigente.; De igual manera, 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 ley, como salvaguarda para evitar que las personas, pueblos y colectivos sean víctimas del cometimiento de arbitrariedades” (STC 045-15-SEP-CC,2011).

Por consiguiente, cabe resaltar que la confianza ciudadana es fundamental para que el Derecho Tributario siga creando e impulsando los impuestos, con reglas iniciales, fundamentadas en la norma, para que, el derecho preexistente sea suficiente para obedecer los principios constitucionales y tributarios, reconocedores de garantías y derechos a los

contribuyentes. Lamentablemente esto es un problema que enfrenta el Estado ecuatoriano en materia tributaria, en virtud de los constantes cambios que el legislador realiza contemplando nuevas variantes en la norma, sufriendo de alteraciones, como reformas o extensiones de leyes supletorias al sistema vigente.

En consecuencia, el Ecuador como un Estado de Derechos, le resulta excesivamente frágil y complejo mantener este principio.

En concordancia con Casas (1989), la problemática surge cuando se tiene una economía fundada, en un sistema-garantista, el cual debe sostener obligatoriamente un ambiente de seguridad y previsibilidad en las actuaciones de la administración tributaria, para que los sujetos pasivos naturales o jurídicos, no sean afectados en la toma de decisiones de inversión previo a la estimación de costos y beneficios por lo que resulta inconveniente para los contribuyentes sumarle sorpresas que no esperaban.

Sin embargo, cuando inicialmente un tributo que los contribuyentes están obligados a pagar tiene su mecanismo de exigibilidad, como es el caso del artículo once del Código Tributario, en cuanto al periodo de su vigencia se dispone:

“Art. 11.- Vigencia de la ley. - 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.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”

En estas palabras se determina la clase de tributo, con su tiempo señalado para cumplir con la obligación, estableciendo una diferencia en el sistema de cálculo del monto a pagar, en forma clara y precisa. Por este motivo si existiese un cambio brusco a la norma reguladora del impuesto produciría una incertidumbre a la contribución que se traduce en muchos casos como abuso de la norma. Es por este motivo que Adam Smith asegura que:

“La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, qué aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande según la experiencia de muchas naciones, como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar” (Smith,1997, p.726).

1.4 El principio de irretroactividad de la ley en el Código Civil ecuatoriano y la Constitución de la República del Ecuador de 2008

El principio de irretroactividad se encuentra aplicado en las normas pasadas, presentes y venideras, a través del respeto de la vigencia en la que se producen efectos jurídicos, resguardando los hechos, ante los cambios y reformas. El principio es una balanza que regula la transitoriedad de la norma, para que esta no afecte los efectos jurídicos dictados con anterioridad, suponiendo que una nueva norma, modifique o extinga, en parte o de manera total la ley. Además, asumiendo nueva norma, desde que entra en rigor y solo desde este momento, pueda comenzar con su aplicabilidad, sin modificaciones a lo anterior, concordando con la confianza y seguridad jurídica del ciudadano.

1.4.1 *La relación del principio de legalidad con el principio de irretroactividad*

La irretroactividad, se desarrolla con los otros principios del Derecho Tributario y el Derecho Constitucional, entre ellos, el principio de legalidad en materia tributaria que desarrolla su razonamiento en la concepción del Derecho positivo, asegurando que sin ley preestablecida es imposible que exista el tributo (*nullum tributum sine lege*⁶).

La Constitución de la República del año 2008, con su sistema de leyes, garantiza, la legalidad de la norma e incluye entre sus páginas, el principio de irretroactividad para la regulación de materia tributaria, determinando que ninguna ley que se expida para la regulación de tributos podrá tener efectos retroactivos, entendiendo que todas “Las normas tributarias son siempre irretroactivas, [...] Los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas.” (Terán,2014, p.144)

No obstante, la Constitución no es la única norma que soporta este principio. El Código Civil ecuatoriano nos da también una visión del principio, en el artículo 7 dispone sobre los efectos de la Ley, lo siguiente:

“La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes.”

⁶ "Nullum tributum sine lege", significa que no hay tributos sin ley.

No obstante, cuando el Código Civil se dispone a observar las reglas contenidas dentro el artículo 7, para aplicar en algunos casos la retroactividad de una manera coherente y taxativa, de esta manera se encuentra también el espíritu del legislador en una abertura que describe claramente, el sentido lo que es retroactivo y lo que debería ser irretroactivo. Ciertamente el sistema abre paso a la retroactividad de manera implícita y casi imperceptible, disponiendo que la irretroactividad “puede ser desvirtuada por el operador jurídico, mediante cualquier criterio hermenéutico válido en Derecho que le conduzca a un resultado diferente” (Roubier,1960, p. 126). Atendiendo a la interpretación normativa y tratando los casos de derecho subjetivo con normas de derecho objetivo, proponiendo parámetros para que la retroactividad pueda desarrollarse.

Esto quiere decir que existen de igual manera excepciones dentro del Derecho Tributario para que la retroactividad de la ley pueda ser sostenida y no tomada como una ilegalidad, así es como lo explica, Ramírez (1999), existiendo tres casos en concreto: (i) Identificado con la norma que cree nuevos hechos generadores o modifique los elementos que componen al hecho generador inicial en sus elementos definitorios, refiriéndose a el suceso de hechos o situaciones configurados con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor; (ii) Cuando se modifica la cuantía de la obligación, cuando su base sea en calculo o en alícuota, de manera tal que una u otra se apliquen a hechos generadores acaecidos antes de su entrada en vigor; y, (iii) Si se incluye, como sujetos tributarios de la obligación tributaria a personas que no lo eran antes del acaecimiento o configuración del hecho generador.

A pesar de ello, esta lógica resulta inquietante ante la falta del sometimiento a la Constitución como norma suprema del Estado, la cual señala y otorga a los poderes como base fundamental, los principios tributarios por los que se deben regir, sin excepción las leyes tributarias, en las declaraciones de Ramírez encontramos cambios al hecho generador, el monto de pago establecido para un tributo y los sujetos pasivos. Incurriendo en una inseguridad jurídica de un nivel macro, pretendiendo estar el poder legislativo con su capacidad interpretativa sobre el nivel constitucional, de igual manera que lo hacen las leyes ordinarias como el Código Civil.

Por su parte, La Corte Constitucional Colombiana, defiende su punto de vista constitucional, exteriorizando que estas excepciones antes nombradas no podrían ser cambiadas a merced de normas supletorias:

“El principio de irretroactividad no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también “cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor.” (STC, No. C635-00, 2000)

1.4.2 *El principio de favorabilidad y su relación con la irretroactividad en materia tributaria*

La idea de una luz para producir efectos retroactivos en materia tributaria no es descabellada, debido a que en efecto existe y esto surge a través del principio de favorabilidad descrito en artículo 76, numeral quinto de la Constitución de la República del Ecuador:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.”

A primera vista, la concepción de este principio se considera aplicable en ámbito meramente penal, debido al arduo estudio que esta rama manejadora del “Ius Punendi”, ha venido realizando. Esto no significa que, el Derecho Tributario no pueda hacer uso de esta norma, ni tampoco lo limita debido a que dentro del artículo se expresa “la misma materia que contemple.” Dando a entender que cualquier materia puede hacer uso de este principio, y es así como el Magistrado Pérez Nieto (2010), hace énfasis en que:

“Dentro de los principios y garantías de derecho sancionador tributario, cabe toma en cuenta el criterio desarrollado en la doctrina general del Tribunal Constitucional español, en donde se ha considerado que las garantías reconocidas en la Constitución “(...) *para el ejercicio del ius puniendi estrictamente penal son trasladables, con modulaciones, al ámbito administrativo sancionador*”” (p.33).

De esta manera cuando se suscite un conflicto entre dos leyes, en el ámbito administrativo sancionador el principio pueda ser aplicado, lo cual, resulta muy útil, al

momento de beneficiar a los contribuyentes con la toma de decisiones del legislativo en cuanto a la no retroactividad de las leyes tributarias. Por otra parte, se tiene que aclarar, que esto no está disponible para toda clase de casos, solo surge a medida que exista un proceso sancionatorio al contribuyente a falta del cumplimiento de sus deberes. Para esto se analiza, qué ley aplica cuando el juzgado se enfrenta a dos normas distintas que pueden ser aplicadas para resolver el caso. La lógica planteada es que juzgador simule una ponderación entre el principio de irretroactividad y favorabilidad, resultando como vencedor este segundo pues, “En conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción” (Calle,2020, p.18). Esta ponderación logra obtener este resultado por el motivo de la condición de inferioridad que se encuentra el contribuyente, ante el *Gran Leviatán* que es el Estado, con sus reservas de ley para crear, modificar o extinguir los impuestos a causa de la desmedida capacidad de gasto público.

“El principio de Favorabilidad Tributaria, tiene como fin evitar que el Estado abuse de su poder de imposición tributaria, mediante el cual puede sorprender a los ciudadanos cambiándole de manera repentina y abrupta las reglas de juego en temas de tributación, haciéndoles las cargas más gravosas.” (Sanchez,2015, p.49)

En consecuencia, esta explicación implica que definitivamente, es aplicable el principio de favorabilidad dentro del Derecho Tributario, pero de una manera limitada dentro de los procedimientos sancionatorios, que enfrenten los contribuyentes, sin ninguna otra excepción que esta.

Desde un punto de vista personal, la retroactividad dentro de la materia tributaria, que regula tributos y los elementos de la relación jurídico-tributaria, es un problema que sigue causando irregularidades yéndose en contra de la constitución al causar inseguridad jurídica al pueblo.

Emiliano J. Buis, citando a Demóstenes enfatiza en que “Las leyes opuestas se repelen de modo que hay una sola ley para cada asunto. Esto evita la confusión para los individuos privados, quienes estarían en desventaja en comparación con las personas que están familiarizadas con todas las leyes. El objetivo es hacer disposiciones de derecho iguales para que todos las lean por igual y que sean simples y claras para que las comprendan”

1.4.3 *El principio de irretroactividad en materia tributaria: Disposiciones generales sobre la aplicación de las normas tributarias del Código Tributario del Ecuador*

Las relaciones jurídicas tributarias, deben ser dispositivas para su aplicación, por esta razón el Código Tributario se encarga de determinar quiénes son los sujetos dentro de dicha relación, y que clase de tributos estos sujetos deben sostener, es así como lo reconoce el artículo primero del mismo código:

“Art. 1.- **Ámbito de aplicación.** - Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.”

Para desarrollar más la idea, por su parte, el Código Tributario también establece términos y plazos para el cumplimiento de la obligación tributaria, donde, el respeto de la vigencia de las normas evita conflictos o su aplicación retroactiva. De esta manera se asegura que el sujeto pasivo, no sufra de vulneración a su seguridad jurídica, en cuanto a tener claras las reglas del juego –y los tributos que debe cumplir-, y, además, alerta a la administración de someter el ejercicio de sus facultades a las condiciones de temporalidad previstos en las mismas, es así como lo detalla en el artículo 11:

“Art. 11.- **Vigencia de la ley.** - (Reformado por el num. 1. del Art. 7 de la Ley s/n, R.O. 744-S, 29-IV-2016). - 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. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”

El artículo destaca las dos maneras de actuar para que las leyes tributarias produzcan efectos. La primera para reglamentos circulares y la segunda las leyes que rigen los tributos que son anuales, semestrales o mensuales.

Después de haber señalado los parámetros de vigencia de las leyes tributarias, cabe resaltar que los mismos, solo podrán sufrir de modificaciones o intervenciones normativas, bajo la tutela del poder tributario que se encuentra establecido en el artículo 3 del mismo código:

“Art. 3.- Poder tributario. - Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

De lo expuesto se advierte 4 parámetros fundamentales, a saber: 1) Quien crea, suprime o modifica las leyes, 2) la expresa prohibición efectos retroactivos en la norma que cause perjuicio a los contribuyentes, 3) La regulación de tasas y contribuciones especiales, solo bajo la ley, y 4) La facultad del presidente de fijar o modificar tarifas arancelarias.

Nuevamente, se destaca bajo esta disposición como una norma tributaria no puede producir efectos retroactivos a menos que, estos otorguen un beneficio al contribuyente que se encuentre como ya antes explicado, pero que sucede cuando no otorga ningún beneficio y solo puede causar un detrimento al contribuyente, esto es una las cuestiones que se resolverán más adelante en este trabajo.

Capítulo II

La razón de ser de las leyes interpretativas en materia tributaria y su constitucionalidad

2.1 Método de interpretación de las leyes tributarias en el Ecuador

La interpretación de las leyes, en materia tributaria se define dentro de los límites del artículo 13 del Código Tributario el cual establece que:

“Art. 13.- Interpretación de la ley. - Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de estas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido

expresamente. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación”

En este orden de cosas, la cita norma evidencia claramente que el legislador trata a la norma jurídica tributaria con cierta normalidad a la hora de su interpretación, y es por esta razón que dispone para resolver conflictos de ley, todos los métodos convencionales permitidos dentro del Derecho. Esta visión de entender al Derecho tributario como una materia simple, dificulta su interpretación, si bien es cierto los métodos pueden ser eficaces, pero no siempre pueden ser efectivos para todos los casos y más cuando se trata de aspectos de económicos de un Estado. La materia tributaria sin duda tiene que ser tratada con especialidad, aun cuando la doctrina afirme constantemente que el Derecho Tributario no contiene autonomía científica, refiriéndose a que la interpretación de las normas tributarias debe ser interpretadas con los mismos parámetros que las demás normas, en el caso del Ecuador bajo los preceptos estipulados en el Código Civil, encargado de describir las maneras de interpretación normativa infra constitucional.

La falta de autonomía científica señalada se encuentra conectado a la concepción de la necesidad que tiene el Derecho Tributario, de consultar a otras ramas del Derecho para crear un sistema jurídico aplicable, demostrando esta observación al ser subordinado a los principios que dicta la constitución, dando un punto de vista importante ante esta afirmación. La carencia de autonomía somete al Derecho Tributario a modificaciones y reformas, adaptándose al sistema de otras normas conexas que enfrenten un proceso de transición vinculada al principio de progresividad de las otras ramas jurídicas. Esta situación crea una limitación a la posibilidad de que la materia tributaria sea individual por su conexión a un conjunto de ramas del derecho que la respaldan, tal como lo describe Eusebio González (1997):

“En tanto norma jurídica ordinaria, la norma tributaria se interpreta con arreglo a los criterios admitidos en Derecho; no es norma excepcional; no es norma onerosa, ni es limitativa ni ataca a la libertad ni el patrimonio individuales. La norma tributaria es una norma jurídica, y como tal se la interpreta exactamente igual que cualquier otra norma mercantil, procesal, civil, etc.” (p.13)

Mediante esta cita se reafirma lo analizado anteriormente, que no existe diferencia alguna entre las otras normas dentro de la legislación para su interpretación, sin embargo, se debe apreciar la norma tributaria en su sentido jurídico, técnico o usual, tal y como describe

el artículo 12 del Código Tributario. Lo que nos lleva a buscar un soporte en el artículo 18 del Código Civil ecuatoriano, en este apartado se recogen los métodos del derecho para la existencia de interpretación judicial ante lagunas jurídicas u oscuridad de la norma, aunque la realidad es que esto no solamente se aplica al ámbito judicial, si no que le da un enfoque a las demás normas de especialidad para que se regulen sus condiciones de interpretación, así en como en el numeral segundo se describe “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. Indicando que existe una distinción cuando las palabras de la ley sean utilizadas para ciertas materias para dar el elemento de legalidad, que si bien es cierto como se mencionaba, la norma fiscal tiene su interpretación bajo ciertos preceptos, dando a elegir su sentido según mejor corresponda al juez, autoridad administrativa, de usar la interpretación técnica jurídica o usual de la norma.

Ante este análisis, se debe cuestionar hasta dónde puede llegar la concepción sobre el Derecho Tributario y sus normas, en cuanto a su interpretación bajo cualquier método que disponga la ley, debido a que dentro del derecho, esta es la única rama que tiene como fin llenar las arcas fiscales del país a través de la recaudación de impuestos e imposición de obligaciones, además, que por cuestiones de orden social permite establecer exoneraciones a los sujetos pasivos a través de sus normas, tal como lo redacta el artículo 120 de la Constitución del 2008; e incluso aún, puede perseguir fines extra fiscales no monetario, como ser instrumento de política económica, incentivando o no actividades, conforme el artículo 6 del Código Tributario. Por lo tanto, se debe señalar que además de tener los métodos de interpretación permitidos, la normativa tributaria por supremacía de ley se somete a las disposiciones constitucionales, logrando que también su interpretación sea realizada y valorada por medio de los principios tributarios, fungiendo estos de guía para la legalidad de las normas.

Los principios tributarios, claramente se enfocan en que las normas contenedoras de factores económicos deban ser analizadas con cautela para no incurrir en abusos de ley, y es precisamente por este motivo financiero-económico, que los principios se encuentran ligados a tutelar el cumplimiento de los deberes ciudadanos, y para esta encomienda se tiene en la cúspide de esta importante tarea al poder legislativo como responsable de hacer respetar y cumplir los principios en el momento de creación de los impuestos por el ejecutivo, con sus hechos generadores a través de actividades económicas o posesión de bienes muebles o

inmuebles. En consecuencia, se puede aducir que se necesita una lógica más clara y precisa, para no violentar a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Bajo este mismo enfoque, Jarach (2011) describe la necesidad de la interpretación del tributo como:

“un recurso financiero del Estado, y que, por ende, sus presupuestos técnicos, económicos y políticos tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto, [...]. Además, el tributo como prestación coactiva por parte de los particulares al Estado, es efecto de una relación entre dos sujetos, disciplinada de alguna manera por el derecho”. (p.9)

Llevando esta afirmación en mente, nos encontramos bajo varios elementos mencionados en la cita, que hacen un hincapié a la relevancia del asunto, si bien es cierto, el derecho se fundamenta en varios métodos de interpretación, como son consultar el espíritu del legislador, el sentido sistemático o pragmático, lógico, histórico de la norma, entre otros, esto no significa que siempre todos pueden dar una correcta aplicación a la norma tributaria, por el hecho de que, no se puede dar a una libre interpretación a ciertos elementos que controlan las normas creadoras de tributos, como son los sujetos de la obligación, la cuantía del tributo o la vigencia, es por esta circunstancia que el Ecuador mediante su constitución dispone de principios constitucionales, para ordenar el contenido de las normas de menor jerarquía, para la interpretación de la norma, actos administrativos, resoluciones y sentencias. Intentando encontrar la verdadera voluntad del legislador, para dar sentido a la norma, desarrollando un sistema jurídico sin contradicciones, concordando con las palabras del economista Ezio Vanoni, que expresa lo siguiente:

“hoy es cuestión doctrinariamente pacífica que las reglas que deben utilizarse en la interpretación de la ley no pueden considerarse completamente idénticas en todo el campo del Derecho” y que por ello “se considera que la especial naturaleza de las leyes tributarias impide la aplicación de las reglas de interpretación de las leyes en general” (Godoy, 1992)

Tal es el caso de Ecuador, que en cuanto se establece una norma con propósitos fiscales, las palabras de esta deberán ser discernidas con el propósito para el cual fueron creadas principalmente, para esto se utiliza como instrumento la disposición del uso del sentido jurídico, usual o técnico, indicando que es el intérprete quien se encargara de la ardua

tarea de hacer uso de su sana crítica, para determinar en qué casos se debe aplicar las disposiciones mencionadas o la guía de los principios establecidos, según el método que amerite su uso, intentando que el intérprete de la norma haga uso de la autonomía calificadora del derecho tributario, a través del reconocimiento de la autonomía científica de la configuración de la norma, permitiendo indicar cuál es el verdadero alcance de una palabra, párrafo o si un concepto está determinado para una situación en particular.

Dentro de este margen de métodos de interpretación, encontramos una que se encuentra restringida en el Derecho Tributario, se trata de la analogía, la cual se encuentra en la disposición séptima del artículo 18 del Código Civil ecuatoriano el cual señala este método como *“A falta de ley, se aplicarán las que existan sobre casos análogos; y no habiéndolas, se recurrirá a los principios del derecho universal.”*

El artículo mencionado describe a la analogía como un procedimiento, en el cual surge una conexión con otras normas para aclarar vacíos de ley en la norma en cuestión, explicado en otra forma Ramón Valdés (2001), señala, " ... la analogía es una forma de integración del derecho, ante un vacío legal, y no la interpretación de una norma existente." (p.275), tomando en cuenta que la analogía intenta que una disposición vaya acorde a la situación que contenga un vacío de ley o una laguna jurídica que necesite ser aclarada debido a su inexistencia, es por esta razón que muchos doctrinarios alegan que la analogía no es como tal un método de interpretación más bien se trata de una forma de integrar el derecho, a razón de que la analogía no interpreta la ley en sí más bien la atañe a otra para esclarecerla, por falta de existencia.

Por lo tanto, la analogía como método de interpretación que se encuentra disponible en la ley, pero este es claramente inadmisibles en el derecho tributario material cuando se trate de la creación de tributos, así lo determina el segundo inciso del artículo 14 del Código Tributario. Dentro de los parámetros interpretativos se debe respetar especificidad del Derecho tributario para establecer tributos, por lo que la aceptación de la analogía crearía un problema al permitir la creación de tributos por medio de otras leyes invadiendo el territorio meramente fiscal, además que los elementos de la creación de un tributo tienen por efecto reserva de ley en cuanto se habla de los elementos que conforma la relación tributaria como los sujetos de la relación tributaria, el hecho generador, la base gravable y la cuantía. Por otro lado, el Derecho Tributario formal acepta la analogía en cuanto está vinculada a los procedimientos para hacer cumplir la obligación tributaria.

Al mismo tiempo también encontramos a la interpretación extensiva, como método de interpretación, que ha sido desarrollada por años, a razón de entender que el legislador puede cometer errores al redactar una norma, ya sea porque la norma fue creada en situaciones de emergencia o el legislador no era un técnico en la materia. Por este motivo los defectos que se produjeron en la norma deben ser subsanados por medio de este tipo de interpretación, haciendo que el intérprete busque el sentido a la norma por medio de las palabras empleadas por el legislador, para de esta manera logre determinar el alcance de la norma para aplicarla en ciertos supuestos.

El jurista alemán Werner Goldschmidt (1983) manifiesta, “Si resulta que la norma en su sentido lingüístico usual se queda a la zaga de la voluntad auténtica de su autor, hay que ensancharla para que llegue a alcanzar aquél.” (p.257)

De manera de que existiendo el infortunio de que la norma no se exprese en totalidad, exista la posibilidad que el intérprete pueda averiguar qué quiso decir el legislador al crear la norma intentado hacer un alcance de su pensamiento, para aplicar la norma, en casos que no resulten novedosos, más bien los cuales se encuentran contenidos en la norma y dentro de sus parámetros, pero por razones de obscuridad no se podía aplicar, necesitando un análisis previo. Este tipo de interpretación debe ser vigilada con cautela debido a que, en sus ligeras similitudes con la analogía, no es posible que sea aplicado en algunas cuestiones fiscales que hable de los elementos de la relación jurídico- tributaria entre sujeto activo y sujeto pasivo.

Entre la diferencia más notoria, se encuentra que entre ambas concepciones tanto la analogía como la interpretación extensiva se comprende, que la primera es observada sobre el texto legal para colmar vacíos de ley, mientras que la segunda es el intérprete quién otorga un significado a los vocablos empleados en la norma particular, ya sea en sentido mayor o menor, se le dará a los términos la disposición que se quiere alcanzar y si estos aplican para ese objetivo. Se deberá tomar en consideración que los métodos de interpretación de las normas tributarias no son excluyentes unos con otros, más bien son complementarios.

2.2 Leyes interpretativas y su regulación en el Ecuador en materia tributaria

Las leyes interpretativas son leyes que pretenden aclarar como refuerzo el contenido o sentido de una norma precedente, es por esta razón que también se las denomina aclaratorias. Estas normas tienden a no ser retroactivas siempre y cuando no dispongan un

nuevo mandato, y es por esta razón que se necesita estipular la mayoría de las veces una delimitación en su significado para que se complemente con exactitud a la ley se esté interpretando, de esta manera se omite su modificación y se extiende en su conceptualización. Si la ley interpretativa brindará un sentido nuevo a la norma se calificaría de retroactiva, por ello siempre que la ley interpretativa funja dentro de su empeño como una verdadera ley interpretativa su aplicación se gozara para la disposición anterior que la contiene y de esa manera estará permitida, denotando su carácter declarativo, mientras que, si esta no hace una interpretación, ni aclara la ley anterior, más bien creara nuevo contenido, permitiendo el paso a la retroactividad.

La eficacia de las leyes interpretativas se cumple a través de su entrada en vigor, pero esta ley será válida solamente cuando la ley precedente sufra de obscuridad o no tenga muy clara la disposición que termine causando ambigüedad.

Se debe recalcar que la retroactividad que pueda causar una ley interpretativa en materia tributaria es completamente inconstitucional debido a que vulnera el principio de irretroactividad y seguridad jurídica que lo establece el artículo 384 de la Constitución.

En la actualidad el Derecho Tributario ha agregado una gran importancia al principio de irretroactividad de las leyes, debido a su carácter regulador de contenido de las normas y su temporalidad para su aplicación, en especial en las normas que pretendan modificar los parámetros preestablecidos de un tributo, para que no pueda llegar a producirse una afectación a la relación tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, debido a que los cambios surgidos de una ley interpretativa podrían llevar a un desbalance y dejar en vulnerabilidad a los contribuyentes, infringiendo además principios de legalidad y con ellos conllevaría a la vulneración una serie de derechos contemplados en la Constitución.

En consecuencia, a todo lo que podría acarrear la retroactividad de las normas interpretativas, en cuanto a la violación de los principios tributarios, la Corte Constitucional establece en su sentencia No.016-15-SIN-CC, establece lo siguiente:

“La potestad tributaria no es ilimitada ni irrestricta, sino que su ejercicio se encuentra delimitado *a varios principios que necesariamente deberán ser observados dentro del ejercicio de la potestad tributaria, a fin de que este alcance un ideal de justicia y legitimidad;* principios que se los identifica como un conjunto de garantías formales y materiales que precisamente tienen como objetivo primordial generar un límite en la creación y regulación

de los tributos. [...] En definitiva, *la trascendencia de que estos principios tributarios estén previstos dentro del marco constitucional radica principalmente en que a través de ellos se pueda regular de manera directa el poder tributario que emana de la soberanía estatal.*” (Sentencia N° 016-SIN-CC, 2017)

Dentro desde este razonamiento jurídico, se debe respetar a los principios tributarios establecidos por la Constitución y las demás leyes de este ordenamiento jurídico, para privilegiar a la seguridad jurídica de los ciudadanos, denegando toda norma que contenga efectos retroactivos, para que no se permita su promulgación, esta especial facultad se le otorga al poder legislativo y en la sentencia 0034-19-IN de la Corte Constitucional del Ecuador, se expone que el poder legislativo en ámbito de desarrollo legislativo no tiene facultades ilimitadas para crear, modificar o extinguir la ley, así lo dispone en las siguientes palabras:

“Ahora bien, esta libertad de configuración legislativa de la Asamblea Nacional no es ilimitada y sin restricciones, pues debe desarrollarse *sin exceder sus potestades demarcadas en la CRE y circunscribirse a determinar aspectos de la esfera de la legalidad que no transgredan el marco constitucional ni restrinjan los derechos y garantías constitucionales* *legalidad que no transgredan el marco constitucional ni restrinjan los derechos y garantías constitucionales*” (Sentencia No. 34-19-IN/21 y acumulados, 2021)

En definitiva, el poder legislativo usando sus facultades para el desarrollo normativo, debe siempre mantener en consideración la interpretación que corresponda bajo los preceptos constitucionales manteniendo la licitud de las normas, porque de otra manera si el poder legislativo ignora la supremacía constitucional y mantiene la constitución fuera de la regulación y expedición de leyes interpretativas, esto causaría graves problemas dentro del sistema jurídico y el respeto a las leyes por parte de los ciudadanos a falta de certeza.

Dada esta explicación el Código Tributario atribuye la regulación de este tipo de normas dentro del artículo catorce el cual señala lo siguiente:

“Art. 14.- Normas supletorias. - Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.”

En el Ecuador el Derecho Tributario es admisible este tipo de Leyes interpretativas o normas supletorias, pero estas están contempladas junto a la conceptualización de la analogía esto quiere decir que únicamente son permisibles siempre y cuando no implique dentro de sus disposiciones la creación, modificación, extinción o exención de tributos de la norma a la cual esclarecen, es por esa razón que se debe tener el escenario claro, entre la ley interpretada y la interpretativa.

Capítulo III

Análisis sobre las leyes interpretativas ecuatorianas y la existencia de vulneración al principio de irretroactividad

En este capítulo se analizará la constitucionalidad y legalidad de dos casos en particular que se encuentran dentro de las leyes interpretativas que se han desarrollado dentro del marco legislativo en el Ecuador, acerca de dos temas de gran importancia en materia tributaria el primero tratará sobre la modificación de la vigencia de caducidad de la facultad determinadora por parte de la administración tributaria y el segundo caso no menos importante sobre la nueva exención del pago del impuesto a la patente municipal, este análisis se realizará con el propósito de determinar la existencia de vulneraciones al principio de irretroactividad.

3.1 Análisis del artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo Y Estabilidad Y Equilibrio Fiscal.

Ley Orgánica para el Fomento productivo dispone lo siguiente:

“Disposiciones interpretativas Artículo 61.- Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- 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.”

Esta ley interpretativa es aclaratoria sobre los plazos en que se emplea la caducidad para la facultad determinadora de la administración tributaria, esta norma por excelencia ayuda a la certeza del administrado y a la administración acerca del plazo que tienen ambos sujetos de esta relación. Por su parte el administrado tiene la noción de tiempo para cumplir con sus obligaciones tributarias, y en el caso de no cumplirlas, el administrado goza con certeza sobre la futura presencia o no de la administración tributaria exigiendo el cumplimiento de las obligaciones. Mientras que, por otro lado, se encuentra la administración tributaria que goza de la facultad determinadora, que según el artículo 68 del Código Tributario, consiste en:

“Art. 68.- Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados 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.”

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”

Básicamente el artículo nos describe la facultad de la administración para determinar los elementos de relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado y los contribuyentes, y mediante la determinación de esta relación adoptar medidas legales de ser necesario en contra de los contribuyentes, para que los mismos se responsabilicen de cumplir con sus deberes ciudadanos o a su vez con sus obligaciones tributarias a través del pago de los tributos de las obligaciones con multas e interés de ser el caso.

Es así como el artículo 94 del Código Tributario, cabe recalcar norma en cuestión aclarada dispone lo siguiente:

“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.”

Dicho artículo explica, en términos generales dos escenarios diferentes que pueden producirse, para que la administración tenga un plazo de determinación a los sujetos pasivos: el primero escenario, se trata del plazo de tres años para los contribuyentes que hicieron su declaración de tributos pero que a su vez no cumplieron con el pago; y, el segundo plazo son seis años desde el vencimiento del plazo de declaración, esto quiere decir para contribuyentes que no presentaron su declaración en el máximo de tiempo establecido o a su vez la realizaron, pero su declaración se encontraba incompleta, esto se refiere al uso de los vocablos en “ todo o en parte”, se debe señalar que la Corte Nacional de Justicia por medio de la Sala de lo Contencioso Tributario en el año 2014, se ha pronunciado respecto a esto en el Recurso 513-2011, y explica de la siguiente manera:

“(…) La Sala, de manera reiterada, ha establecido que aplica el plazo de caducidad de seis años cuando ha existido el ocultamiento de un rubro o tipo de renta, y no la simple diferencia numérica entre lo glosado y lo declarado (...); en consecuencia, la administración tributaria debió fijar con precisión qué tipo de renta o rubro de ingreso el contribuyente dejó de declarar” (Recurso No. 513 , 2014)

Valga la redundancia, conforme a lo declarado por la Corte Nacional de Justicia, solo en caso de ocultamiento de información declarada en todo o en parte se podrá determinar o no declaración se tomará en cuenta el tiempo de seis años para la caducidad.

Por lo tanto, analizando esta norma encontraríamos como sujeto activo la administración tributaria ante quien se presenta la declaración de tributos, y como sujeto pasivo cualquier persona natural o jurídica que cumpla con el hecho generador que establezca el pago de tributos, la cuantía a pagar obviamente resultado de la declaración y el tiempo que determina la ley.

Ahora bien, el segundo escenario se destaca dentro del numeral 2 del artículo 94, el cual fue objeto de aclaración por la ley interpretativa contenida en el artículo 71 de la Ley Orgánica de Fomento, en la cual se interpretó la norma y se añadió un entendimiento adicional al término “*cuando no se hubieren declarado en todo o en parte*” para la vigencia de seis años de facultad de determinación al sujeto pasivo, y esto fue cuando este haya sustentado costos o gastos inexistentes o facturas emitidas por empresas inexistentes o

fantasmas o supuestas⁷, mediante esta descripción, las palabras dan un nuevo sentido a la declaración que claramente existe pero la administración observa los documentos que la respaldan.

Lo expuesto en términos generales no presenta mayor dificultad, no obstante, siendo la materia tributaria regida por los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica, si bien, la ley crea y regula las situaciones jurídicas entre los sujetos tributarios, la dificultad se presenta en los eventos ocurridos antes que la ley sea interpretada. Así en el caso que nos ocupa, si la facultad determinadora de la administración ya caducó, la reforma lo que hace es otorgar un plazo adicional, el cual, cuando empezaron a discurrir los términos originales de la norma tenía otras reglas del juego, pero en este escenario, por la maniobra legislativa aprobada por la Asamblea Nacional, si bien la autoridad ejerce su control mayor, la reforma de forma imprevista cambia las condiciones que la misma ley otorgaba.

Es así como incluso en el Acta No.523-A celebrada por la Asamblea Nacional, se discutió sobre el Proyecto de Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, con carácter urgente, y dentro de las argumentaciones expuestas en el acta, puede observar el pronunciamiento de la entonces asambleísta María Gabriela Larreategui Fabara quien se expresó sobre la ley interpretativa del artículo 61 de la siguiente manera:

“La vía correcta es que los abogados del SRI argumenten, que los abogados del SRI peleen, pero donde tienen que pelear es en la Corte Nacional, no incluyendo reformas aquí en la Ley que les van a ayudar a ganar en los tribunales ¿Para qué necesitamos todavía a pesar de que ya existe un fallo, incluir una norma retroactiva en esta Ley? Es absolutamente innecesario e improcedente. No interfiramos en función del Estado haciendo leyes retroactivas para facilitar a una institución a que cobre sus tributos. Insisto en que esta Ley interpretativa tiene que ser retirada del proyecto.” (Acta No.523-A, 2018)

En las palabras de la citada asambleísta, se denota la inconformidad de la ley que hoy en día se encuentra vigente, esta inconformidad nace porque la misma ley interpretativa surte efectos retroactivos, violentando la certeza de los contribuyentes al tener dos leyes vigentes que versan sobre un mismo tema creando una inseguridad jurídica debido a que los

⁷ Cabe observar que el entendimiento del texto “cuando no se hubieren declarado en todo o en parte” ha sido considerado por la Corte Nacional de Justicia, a través de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, como omisión u ocultamiento de rentas – ingresos.

hechos y situaciones que trata la ley pueden ser modificables, aun cuando estos sucedieron antes de la fecha de su entrada en vigor.

A la luz de artículo 311 del Código Tributario, podemos encontrar algo que determina como se puede usar la retroactividad y en qué casos:

“Art. 311.- Irretroactividad de la ley. - Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”

Dentro de la ley interpretativa analizada se denota a ley de incentivos tributarios prima facie se denota la vulneración a la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues desde una perspectiva jurídica, el tiempo que propone el legislador mediante la ley interpretativa no hace otra cosa que causar confusión al momento de cumplir obligaciones, de esta manera se puede agravar la situación del sujeto pasivo al extender el tiempo de caducidad de la facultad determinadora y poniéndolo en una situación de desprotección. Mientras que, por otro lado, la administración tributaria, gozaría de un tiempo más extenso para cumplir sus funciones. Si bien es cierto la ley interpretativa propuesta puede ayudar a conseguir una mayor recaudación. Sin embargo, no es manera segura de hacerlo por su falta de seguridad jurídica, vulneración de principio de irretroactividad, legalidad, e incluso por los problemas que conllevará con los casos que producirá ante la Corte Nacional de justicia en la sala de contencioso tributario.

En el apartado del título preliminar del Código Civil ecuatoriana del artículo 7 del numeral 23 encontramos la descripción de las leyes interpretativas el cual dice así:

“23a.- Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas; pero no alterarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio”

En este contexto, esto determina la unidad de la ley interpretada y la interpretativa, exponiendo con notablemente que la segunda solo se limita a declarar el sentido de la primera, no obstante, tal posibilidad –de interpretar la primera- en el ejemplo analizado causa colisión con la irretroactividad y seguridad jurídica que impera en materia tributaria.

3.2 Análisis del artículo cinco de Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

Después del análisis realizado a la primera ley interpretativa nos centraremos en el artículo quinto de la ley de incentivos tributarios:

“Art. 5.- Interpretese el artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 303 de 19 octubre de 2010, en el sentido de que los productores en los sectores agrícola, pecuario, acuícola; así como las plantaciones forestales no son objeto del impuesto a la patente y en consecuencia las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras dedicadas a estas actividades no pueden ser sujetos de cobro por parte de ningún gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano del país.”

Esta ley conduce a una modificación de los sujetos dentro de la relación jurídico-tributaria, además de la creación de una exención a ciertos sujetos que desarrollan determinadas actividades económicas. El problema se encuentra, al revisar el tiempo de transitoriedad, que separa a la ley original con la ley interpretativa y las situaciones problemáticas que puede causar, esta corta distancia temporal entre ambas, al momento del cobro del tributo y para demostrarlo se examinará también a la ley original:

El artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, describe:

“Art. 547.- Sujeto Pasivo. - Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.”

Por principio de generalidad, la norma estaba dirigida a toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, sociedades, que ejerzan actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, esta es la lista taxativa que el artículo nos propone

como los sujetos pasivos de la relación, mientras que configura como el sujeto activo a la administración seccional tributaria de los diferentes municipios que se encuentran dentro del Ecuador.

El impuesto a la patente será anual así como lo describe el artículo 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, y la tarifa del impuesto se contabilizara en función de patrimonio de los sujetos pasivos respetando el principio de capacidad contributiva, además estipula que la tarifa no será menor de diez dólares ni mayor de veinticinco mil dólares, y para el tiempo de obtención de dicha patente se contabilizaran desde los treinta días siguientes al día final del mes que se inicien estas actividades.

Adicionalmente a esto, nos encontramos con el establecimiento de la única exención que existía en ese tiempo, la cual claramente se explicaba dentro del artículo 550 del Código de Organización Territorial, manifestando que los únicos privilegiados de la exoneración del pago de la patente municipal eran los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del artesano.

Haciendo una comparación con la ley interpretativa, nos encontramos con varias situaciones. La primera, es el cambio de los sujetos sometidos a tributación y el segundo la creación de exenciones a la norma, si bien hemos hecho este análisis anteriormente es para demostrar la confrontación que se presenta con el principio de irretroactividad de la norma y la seguridad jurídica.

Por consiguiente, todos los cambios que ha logrado, la ley interpretativa al artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, pueden recaer en la existencia de vulneración a la seguridad jurídica de los sujetos pasivos e igualmente lesionar al principio de irretroactividad, a causa de los dilemas temporales. Esto se presenta debido a que el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, fue promulgado el 19 de Octubre del 2010, regulando dentro de sus páginas, los sujetos de cobro de la patente municipal en el artículo 547, mientras que la Ley de incentivos tributarios para varios sectores productivos e interpretativa del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, fue promulgada el 12 de octubre del 2016, existiendo un corto periodo de transición de la normativa de tan solo 5 años con 11 meses y 21 días de diferencia. Esto irremediamente lleva a la inseguridad jurídica debido a que, recordando lo expuesto anteriormente, la facultad determinadora tiene sus tiempos para ejecutar el cobro del pago de un tributo, y de no hacerlo, los tiempos de caducidad se encargaran de que la administración pierda su exigibilidad.

En este caso, el pago de la patente municipal, que es un pago anual que exige cada municipalidad, la cual se debe obtener dentro de treinta días siguientes al último día del mes en el que se inician actividades, o dentro de los treinta días siguientes al último día del mes en el que termina el año. Los sujetos quienes no paguen dentro de este plazo tendrán que pagar intereses y multas, además de convertirse en el objetivo de la facultad determinadora de la administración tributaria, quien goza desde 1 hasta 6 años, para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, como lo dispone el artículo 94 del Código Tributario.

Ahora bien, demostrando los tiempos de transición que existen entre la norma original y la norma interpretativa, nos encontramos con la inconsistencia, entre tener una norma que se encuentra vigente, como es el caso del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, que enuncia los sujetos pasivos dentro del tributo del pago a la patente municipal.

De los sujetos mencionados, la dificultad de la problemática se encuentra en aquellos que no cumplieron con sus deberes y obligaciones tributarias al pago de dicho impuesto y por consiguiente aún pueden estar en quinto año de falta de pago a la patente; y, por lo tanto, ser sujetos a la determinación por parte de la administración.

No obstante, en estos días, nos encontramos con la ley interpretativa en vigencia, causando que, dentro de la relación del sujeto pasivo y la administración, puedan existir factores claves, para que la retroactividad opere dentro del pago del tributo a la patente municipal.

Explicado de otra manera, la transición realizada en derecho puede producir dos escenarios cuestionables para la aparición de la retroactividad: 1. La existencia de un detrimento económico a los municipios, esto se produciría, por las disposiciones de la ley interpretativa, que realiza un cambio a los sujetos pasivos que tienen la obligación de pago a la patente municipal, produciendo que algunos sujetos pasivos, los cuales se hallaban especificados en la ley original, hoy en día no sean más sujetos al cobro de este tributo, trayendo como consecuencia, que la facultad determinadora no pueda exigir un pago a los sujetos que aún sostenían deudas con la administración, por gozar de las actividades económicas conectadas a la producción, agrícola, pecuario, acuícola y plantaciones forestales; 2. Debido a la contraposición existente de ambas normas vigentes, que versan sobre un tema específico en una misma materia, se logra afectar a la seguridad jurídica y por ende al derecho de las personas a la certeza de ley, que se debe llevar a cabo para cumplir con sus obligaciones tributarias.

En efecto, al tener una ley original y una ley interpretativa, en vigencia, los sujetos pasivos pueden obedecer a la ley original y hacer sus pagos con normalidad, omitiendo la ley interpretativa y asimismo omitir la ley original y hacer uso de lo que dispone la ley interpretativa, que ciertos sujetos, no tienen su obligación a hacer tal pago, y es cuando por dichas omisiones la administración puede recaudar pagos de lo no debido, o a su vez no obtener el pago a la patente.

Sin embargo, estas conductas realizadas por los sujetos pasivos se encuentran totalmente justificadas debido a que ambas satisfacen a la norma, aún si estas son contradictorias.

De esta manera se exhibe la incompatibilidad latente entre las normas expuestas, concluyendo la existencia de un conflicto, que puede ser explicado a través de la visión del jurista argentino Carlos Nino (2003), el cuál expresa lo siguiente:

“La inconsistencia total-total, que se da cuando los ámbitos de referencia de ambas normas se contraponen. [...] Un ejemplo estaría constituido por dos normas, una de las cuales estipulara, por ejemplo, que la importación de tractores debe pagar un recargo aduanero y otra que estableciera que los tractores importados están exentos de recargos aduaneros” (p.274)

El ejemplo otorgado por Nino, nos revela ciertas similitudes con las normas expuestas en este trabajo, debido a que por un lado tenemos una norma que dispone el pago de la patente municipal para la actividades económicas solo excepcionando a los sujetos que pertenezcan a la Junta Nacional de artesanos, y por otro lado, tenemos la ley interpretativa que versa sobre la misma norma, pero que supone excepcionar del tributo, a una serie de actividades económicas antes detalladas, de modo que, si bien la ley posterior es la que se debe obedecer, la dificultad se encuentra en que ambas están vigentes y la posterior es una aclaración de la anterior norma, sin esta ser considerada una reforma, en un corto periodo de transición, que invade el periodo de aplicabilidad, en sentido de recaudación de tributos de la norma original, causando que el principio de irretroactividad sea vulnerado, al momento que la ley interpretativa goce del poder modificar los efectos de la ley original que le precede, abriendo paso hacia la inseguridad jurídica de los contribuyentes y enfrentándose a pérdidas económicas como administración tributaria.

3.3 Soluciones sobre la problemática de las leyes interpretativas

La primera solución sería aplicar la vía judicial para impugnaciones o reclamos, ante el posible atropello de las leyes interpretativas, esta solución se enfoca en la controversia que surge entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación tributaria del artículo setenta y uno de la ley de fomento, como del artículo quinto de la ley orgánica de incentivos tributarios, recordando obviamente que la diferencia entre ambas leyes se constituye en los sujetos activos, ante quien los sujetos pasivos dirijan sus obligaciones o deberes a cumplir. En caso de controversia en cuanto al artículo 5 de la ley de incentivos tributarios, el sujeto pasivo tendría que enfrentarse con las administración seccional de los municipios del país, dependiendo en donde surja la problemática, mientras que el artículo sesenta y uno de la ley de fomento correspondiente a la caducidad de la facultad determinadora, el sujeto pasivo se enfrentaría a la administración tributaria central, seccional o de excepción que le produjo la vulneración a sus derechos como ciudadanos a la certeza y seguridad jurídica, por la creación efectos retroactivos.

Por lo tanto, para ambos casos los jueces encargados de la Sala especializada de lo Contencioso Tributario, debe encargarse de hacer uso de su sana crítica para resumir la aplicabilidad o inaplicabilidad de la norma, determinando en cada caso los tiempos de transición para llegar a una solución justa para ambas partes.

Debemos recordar, que los procesos contencioso-tributarios se encuentran dirigidos a resolver conflictos que puedan existir entre la administración tributaria y los contribuyentes, así como también garantizar la legalidad de los actos de la administración tributaria central, seccional o de excepción, en ese ámbito los jueces encargados de estos temas pueden ejercer su competencia para establecer la invalidez de las leyes interpretativas, reflejadas en las leyes originales, siempre teniendo en cuenta la individualidad y tiempo de cada caso.

La solución se halla en que los jueces determinen que ley será aplicada a cada caso, cuando la ley interpretativa y la ley original colisionen, causando inseguridad jurídica en los sujetos pasivos, los jueces responderán a través del análisis del tiempo en el cual ocurrió el problema y la vigencia de la ley, para cumplir con el principio de irretroactividad de la ley.

Haciendo un análisis sobre la primera ley interpretativa del artículo sesenta y uno de la Ley de fomento, podemos encontrar que en algunos casos, se podría infringir con los principios tributarios de irretroactividad y de seguridad jurídica con el cambio de los

tiempos de caducidad de la facultad determinadora en ciertas situaciones, conllevando efectos retroactivos, al establecer dos leyes vigentes que versen sobre un mismo tema, y no solo aclarando el artículo noventa y cuatro del Código Tributario, ante estas afirmaciones los jueces deben esclarecer que ley será la aplicable para cada caso en cuestión, debido a que ambas leyes tanto la interpretativa como la original tienen diferentes tiempos para aplicar la caducidad en la relación jurídico tributaria .

La segunda ley interpretativa sobre los cambios de sujetos pasivos a la patente municipal en el artículo quinto de la ley de incentivos tributarios, en aclaración a la disposición del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, es igual de propensa a generar una colisión entre conceptos. La solución ante vía judicial es la misma, el análisis de los jueces para disipar dudas, en los casos que se encuentren en cuestión, debido a la falta de certeza de los contribuyentes, como tal la solución amerita, que el juez analice los siguientes puntos; 1. Tiempo en que se sucedió la falta de pago o el pago; 2. Tiempo que entró en vigencia la ley interpretativa, para determinar si como tal existe una obligación o no, dentro de la relación jurídica de ambas partes o la existencia de un pago de lo no debido.

En conclusión, los jueces conforme al artículo 13 del Código Tributario y su concordancia con el artículo 428 de la Constitución, deberán pronunciarse sobre la interpretación de las normas, y cuando sean contradictoras deberán seguir los principios básicos de la tributación establecidos nuevamente en la constitución artículo 300.

Es por esta razón que se debe dar soluciones a las normas jurídicas cuando estas carecen de eficacia y aplicabilidad, el Jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión (2010), se pronuncia sobre este tema:

“Se viola los derechos reconocidos en la Constitución cuando se quebranta una norma jurídica que consagra un derecho; cuando no se lo aplica, debiendo ser aplicado; cuando no se lo aplica en toda su magnitud y con todos sus efectos; o, cuando al resolver un asunto jurídico se hace funcionar al derecho en forma diversa de la establecida en la Constitución, en la ley, en la jurisprudencia obligatoria o en un tratado internacional. En fin, cuando de cualquier manera se los irrespeta o se infringe la normatividad jurídica que consagra los derechos”. (p.76)

De acuerdo con estas disposiciones, los jueces tienen la facultad de elegir la ley que debe regir para resolver los conflictos e inaplicar las leyes interpretativas, siempre y cuando estas causen efectos retroactivos y afecten a los principios tributarios, caso contrario se afectaría los derechos de los contribuyentes.

Conclusiones

1. En cuanto al estudio realizado la conclusión se desarrolla en determinar que, los principios tributarios reglados en artículo 300, de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008, son los pilares fundamentales del Derecho Tributario, y son los parámetros básicos que se debe seguir ante cualquier caso de duda, ante dos leyes que versen del mismo tema, e incluso para la creación de leyes, desarrollo legislativo y resolución de conflictos.

2. La ley orgánica para el fomento productivo, atracción de inversiones, generación de empleo y estabilidad y equilibrio fiscal, en su artículo 61, puede producir en algunos casos vulneraciones a los principios tributarios de irretroactividad, seguridad jurídica, al cambiar el ámbito temporal de la facultad determinadora, creando una incertidumbre a los contribuyentes, al afectar hechos que sucedieron antes de su vigencia, mientras que la ley orgánica de incentivos tributarios para varios sectores productivos e interpretativa del artículo 547 del Código orgánico de organización territorial, autonomía y descentralización, en su artículo quinto, se caracteriza por modificar los sujetos de la relación jurídica tributaria, haciendo que los sujetos pasivos logren tener una confusión y como consecuencia la aparición de casos en la Corte Nacional de Justicia, para resolverlos en la sala de lo contencioso tributario, a falta de certeza en el pago o cobro a la patente municipal. Ambas leyes debido a su transitoriedad y vigencia logran mantener como consecuencia de su desarrollo legislativo problemas en casos concretos, colisionando de esta manera con el principio de irretroactividad.

3. Los jueces de la Corte Nacional de Justicia deben observar las controversias particulares que surjan de la confrontación de las leyes interpretativas vs las leyes originales en materia tributaria, desde los métodos de interpretación del artículo del 13 del Código Tributario, para que la forma de resolución de conflictos sea acertada en concordancia con los principios del Derecho Tributario, y así la administración tributaria y el poder judicial otorguen justicia a cada caso según corresponda.

Referencias bibliográficas

- Acción pública de inconstitucionalidad, No.C635-00 (Corte Constitucional de Colombia 31 de Mayo de 2000).
- Acosta, R. V. (2013). *Curso de Derecho tributario*. Editorial B de f: Buenos Aires.
- Acta No.523-A, 523-A (Asamblea Nacional 21 de Junio de 2018).
- Alterini, A. A. (1993). *La inseguridad jurídica*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Asamblea Nacional. (17 de Noviembre de 2004). Ley orgánica de régimen tributario interno. *Registro Oficial Suplemento 463*. Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- Asamblea Nacional. (10 de Mayo de 2005). Código Civil. *Oficio No. 0110-CLC-CN-05*. Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- Asamblea Nacional. (14 de junio de 2005). Código Tributario. *Registro Oficial Suplemento 38*. Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- Asamblea Nacional. (20 de Octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. *Registro Oficial 449 de 20-oct-2008*. Alfaro, Montecristi, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- Asamblea Nacional. (06 de Octubre de 2016). Ley orgánica de incentivos tributarios para sectores productivos e interpretativa del artículo 547 del Código orgánico de organización territorial, autonomía y descentralización. *Oficio No. SAN-2016-1775*. Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (16 de Octubre de 2016). Ley orgánica de incentivos tributarios para varios sectores productivos. *Registro Oficial Suplemento 860*. Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación de estudios y publicaciones.
- B, V. H. (2001). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires : Depalma.
- Barberán, P. M. (2010). El Estado de Derecho como principio y su consagración en la constitución política. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, 185-204.

- Carrión, L. C. (2010). *Acción Constitucional Extraordinaria de Protección*. Quito: Ediciones Cueva Carrión.
- Casas, J. O. (1 de ENERO de 1989). *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*. Obtenido de <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>
- Cesar García Novoa, C. H. (2008). *El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI*. Barcelona: Marcial Pons.
- Collía, J. M. (2006). *La retroactividad : normas jurídicas retroactivas e irretroactivas*. Madrid: Editorial universitaria Ramón Areces.
- Falcon, M. J. (2007). *La validez axiológica del Derecho*. Navarra: Revista Persona y Derecho.
- Fritz, N. (1994). *Principios Impositivos*. Madrid: Instituto de estudios fiscales de España.
- Galarza, C. M. (2017). Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador. *Revista De Derecho*, 43-69.
- García, E. G. (1999). La enseñanza del Derecho Tributario . *Diritto Tributario* , 36-59.
- Godoy, N. J. (1992). *Teoría General del Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Goldschmidt, W. (1983). *Introducción Filosófica al Derecho*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Gordillo, A. (1998). *Tratador de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo .
- Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario Tomo I*. Buenos Aires: Nueva Edición.
- Jarach, D. (2011). *EL hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Las normas fiscales retroactivas, 126 (Tribunal constitucional alemán 19 de Diciembre de 1961).

- Laubadère, A. (1995). *Manuel de Droit Administratif*. París: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence.
- Ledesma, R. P. (2004). , *Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Regimen tributario administrativo* . Loja: Editorial UTPL.
- Martínez-Carande, E. G. (2002). *El principio de protección de la confianza legítima como supuesto título justificativo de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador*. Madrid: Revista de administración pública.
- Musgrave, R. A. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. Singapore: McGraw-Hill Book.
- Nieto, R. P. (2010). *Principios y garantías de derecho sancionador*. Madrid: Lerko Print.
- Nino, C. S. (2003). *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Editorial Astrae De Alfredo y Ricardo Depalma.
- Proaño, M. A. (2007). *El principio de la irretroactividad en la legislación tributaria*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Ramírez, G. A. (1999). Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay. *Fundación de la cultura universitaria*, 894-895.
- Ramiro, Á. (2008). *Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia*. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.
- Recurso No. 513 , 513-2011 (Corte Nacional de Justicia del Ecuador,sala especializada de lo contencioso tributario 28 de febrero de 2014).
- Robubier, P. (1960). *Le Droit Transitoire: Conflits des lois dans le temp* . París: Dalloz.
- Sabina, S. A. (2006). La constitución de 1980 como fundamento y origen de una teoría constitucional de la irretroactividad. *Revista Chilena de Derecho*, 479 - 508.
- Sánchez, A. d. (2015). ¿EL Principio de favorabilidad, una quimera el la tributación colombiana? *Saber,Ciencia y Libertad*, 45-52.

Seguridad Jurídica, 045-15-SEP-CC (Corte Constitucional del Ecuador 16 de Mayo de 2011).

Sentencia N° 016-SIN-CC, 0055-14-IN (Corte Constitucional del Ecuador 13 de Diciembre de 2017).

Sentencia No. 34-19-IN/21 y acumulados, No. 34-19-IN (Corte Constitucional del Ecuador 28 de Abril de 2021).

Terán, J. L. (2014). *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito: Cevallos librería jurídica.

Tiberio, T. (2010). *Teoría normativa general de la tributación* . Obtenido de n: <http://cef.sri.gov.ec/virtualcefffile.php/1/Materia!Cursos Virtuales/TGT>: n: <http://cef.sri.gov.ec/virtualcefffile.php/1/Materia!Cursos Virtuales/TGT>

Torrejón, P. P. (2017). El control constiucional de las leyes de Atenas . *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, 37-57.

Tributario, I. L. (1993). Tema 1: el principio de la seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. Lima, Perú: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.