



CONTENIDO

• La problemática de la Calificación del Ilícito Tributario en el Ámbito Aduanero.

Dra. Lilian Ticona Pimentel

- Bolivia -

• El Valor Probatorio del Documento Electrónico en el Contencioso Administrativo.Magistrado Dr. Gustavo Arturo Esquivel
Vázquez.

- México -

• Las Fuentes del Derecho Tributario en Ecuador según la Constitución de 2008.

Dr. José Vicente Troya Jaramillo.

- Ecuador -

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.**Consejeros:**Dra. Delfina Amparo de León
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.
Dr. José Suing Nagua
Representante de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.**Secretario Ejecutivo:**Mag. Rafael Anzures Uribe.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.**Secretario Ejecutivo Adjunto:**

Sonia Laura Contreras Miranda.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.**Correo electrónico:**sriojecutivo@aitfa.org
scontreras@aitfa.org**Elaboración:**Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Respetados lectores:

En este número, queremos presentar una plataforma para la difusión, discusión y debate de algunos artículos que esperamos sean de su interés.

Para dar inicio, contamos con el trabajo elaborado por la Dra. Lilia Ticona Pimentel en el que tal como el título indica habla de la problemática de la calificación del ilícito tributario en el ámbito aduanero, señalando que en la práctica se encuentran inconsistencias al momento de calificar el ilícito tributario perjudicando no sólo al contribuyente sino también al Estado, provocando con ello que la imposición de las multas sean anuladas por una errada determinación y demoras contradictorias en los principios de competencia, eficiencia, calidad y resultados previstos en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

En segundo lugar, contamos con la participación del Doctor Gustavo A. Esquivel Vázquez, Magistrado de la Décimoprimera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en México, con el artículo titulado: "El Valor Probatorio del Documento Electrónico en el Contencioso Administrativo" en el cual señala que a partir de la incorporación del juicio en línea al ámbito contencioso administrativo federal, las pruebas se utilizarán en documentos electrónicos. En tal virtud realiza un análisis de los documentos electrónicos o digitales que se utilizarían como medios probatorios; así como la forma en los mismos serán valorados dentro del juicio contencioso administrativo, en donde se considerará el valor de la prueba y el mismo que quedará al prudente arbitrio del juzgador, quien deberá fundar y razonar su decisión conforme a lo dispuesto por la

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Para finalizar con la edición de este ejemplar, presentamos la participación del Dr. José Vicente Troya Jaramillo.

En el presente Artículo se pretende analizar cada una de las fuentes que norman el derecho tributario positivo en Ecuador al tenor de la Constitución del Ecuador de 2008, como son la Constitución, Normas Internacionales y comunitarias, la Ley, la Jurisprudencia y los precedentes, los Reglamentos, las Políticas Públicas y la Vigencia e Interpretación de las normas.

Resaltando que la potestad tributaria se regula preferentemente por la Constitución, la de imposición por la ley. Y que la legislación tributaria fue expedida a través de decretos leyes de emergencia y en muy pocos casos fueron revocados o modificados por el Congreso, siendo entonces que la precisión de los elementos esenciales de los tributos, es materia ley, esto es, que no se encuentran previstos en la Constitución.

Cordialmente.

Mag. Rafael Anzures Uribe
Secretario Ejecutivo

LA PROBLEMÁTICA DE LA
CALIFICACIÓN DEL ILÍCITO
TRIBUTARIO EN EL ÁMBITO
ADUANERO.

Dra. Lilian Ticona Pimentel.¹
- Bolivia -

La Constitución Política del Estado toma como principio fundamental al principio de legalidad del cual deriva el de tipicidad (Art. 115 II, 116 II, 180 y 298.21), el cual también se encuentra previsto en el Art. 5 y 148 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano y artículos 71 y 72 en la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y no obstante el Tribunal Constitucional Plurinacional ha definido que en el derecho tributario sancionador así como en el derecho administrativo sancionador rigen todos los principios del derecho penal ordinario, en la práctica se manifiestan inconsistencias a momento de la calificación del ilícito tributario aduanero, provocando perjuicio no solamente al contribuyente sino también al Estado, pues en muchos casos la percepción del tributo o imposición de multas se ve obstaculizada – retrasada-, como efecto de las nulidades que provoca una errada calificación del ilícito; demoras que contradicen los principios de competencia, eficiencia, calidad y resultados - entre otros definidos en la Constitución Política del Estado Plurinacional como principios de la función pública.

Este fenómeno ha merecido la atención y análisis en la presente ponencia para plantear

1 Magister en Derecho Económico, Especialista en Derecho Tributario, Comercial y Empresarial, Delegada ante la Comunidad Andina de Naciones como Experta Gubernamental en Fraude Aduanero. En la función pública se desempeña como Directora Jurídica del Ministerio de Defensa, funcionaria de la Corte Superior de Justicia de La Paz, Jefe de la Unidad Legal de la Gerencia Regional La Paz, Jefe del Departamento de Gestión Legal de la Gerencia Nacional Jurídica de la Aduana Nacional de Bolivia

y precisar: **i)** el principio de legalidad y de tipicidad del derecho penal aplicables en materia aduanera **ii)** las formas en la que se incurre en vulneración de tales principios en la calificación del ilícito **iii)** las posibles causas y los efectos jurídicos del fenómeno.

i) Aplicación de los principios del derecho penal, en materia aduanera – el principio de legalidad y de tipicidad.

Francisco Pelechá Zozaya² señala que no resulta fácil dar una definición de Derecho Aduanero, claro ésta que este Derecho se encuentra en la rama del Derecho Público, con más precisión de Derecho Administrativo, menciona “con el paso del tiempo, sin embargo, las actividades de las administraciones aduaneras que no tienen un contenido propiamente tributario – los controles, por ejemplo, en materia sanitaria, de calidad, de seguridad, de propiedad industrial, etc., es decir, lo que en la Comunidad Europea se llaman los “paraaduaneros”, han ido cobrando mucha importancia, de modo que el Derecho Aduanero no es ya sólo una parte del Derecho Tributario, sino algo bastante más complejo en el que se mezclan- o coexisten- normas de carácter tributario o fiscal y normas que no tiene tal carácter”.

Entonces se hace necesario transcribir algunas definiciones que la doctrina recoge sobre Derecho Aduanero:

- “Esta destinado a permitir a los poderes públicos ejercer un control sobre los flujos de mercancías que entran o salen del territorio aduanero”.³

- “El Derecho Aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en formas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, la relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de las normas,

2 PELECHA ZOZAYA, Francisco, “Fiscalidad sobre el Comercio Exterior; el Derecho aduanero tributario”, 1ª edición, Marcial Pons, 2009, España.

3 Op. Cit.

sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado”.⁴

- “Tiene por objeto principal posibilitar y asegurar el adecuado ejercicio de la función de control de las importaciones y de las exportaciones”.⁵

El profesor Basaldua, además de precisar las características del Derecho Aduanero, apela a la importancia de referirse a la Aduana, considerada como institución constituye un servicio administrativo encargado de controlar la importación y la exportación de la mercadería” al o del territorio aduanero aplicando a su respecto el conjunto de disposiciones que regulan el tráfico internacional de mercadería.”⁶

De lo anotado podemos señalar que varias son las funciones otorgadas a la Aduana para el cumplimiento de los fines que persigue el Derecho Aduanero:

- Función de percibir los Derechos Aduaneros conocido en la doctrina como Derecho Aduanero Tributario
- Función de aplicar prohibiciones, restricciones a la importación y a la exportación de mercancías. Asumiendo estos términos para los diferentes regímenes aduaneros.
- Función de controlar el tráfico internacional de mercancías. Aplicando el Derecho Penal Aduanero.

Debemos acotar que estas funciones, obedecen al cumplimiento de la normativa nacional (interna) o internacional, normativa de Comercio Exterior (Tratados y Acuerdos Internacionales), tales como normas fitosanitarias, normas zoosanitarias, de propiedad intelectual, de seguridad, en el tráfico de mercancías, é inclusive a las restricciones que obedecen a políticas fiscales de largo o corto plazo adoptadas por el gobierno. En la Ley General de Aduanas 4 Idem

5 BASALDUA, Ricardo Javier, “Introducción al Derecho Aduanero”, Abeledo-Perrot, 1ª edición, 2008, Argentina.

6 Op Cit.

Nº 1990 de 28 de julio de 1999 las referidas funciones se plasman en el Artículo primero.

Hasta acá se concluye, tomando en cuenta lo manifestado por Francisco Pelechá que “no todo el Derecho aduanero es Derecho fiscal o tributario, pero sí que parte del Derecho Aduanero es Derecho fiscal o tributario”⁷ y tales funciones se cumplen en gran medida, ejerciendo facultades sancionadoras - conocida en la doctrina como el jus puniendi- cuando hablamos de contravenciones o instando al órgano competente para que las imponga en caso de delitos.

En el campo aduanero, debemos añadir que para la represión y prevención de la conducta que vulnere una norma sustantiva o formal, que – como ya precisamos- en muchos casos no se encuentra vinculada al pago de los tributos a la importación, sino a las ya mencionadas restricciones y prohibiciones a la importación ó exportación, casos en los que no obstante haberse cumplido con la obligación tributaria aduanera, cuantía debida, se incurre en vulneración a otros bienes jurídicos tutelados como la salud, la seguridad del Estado, el patrimonio cultural, a la propiedad industrial, etc., algunos autores señalan por tanto que el bien jurídico protegido por ejemplo en el contrabando es el “control” que ejercen las administraciones de aduana, sin embargo la razón para catalogarla como bien jurídico protegido no tendría justificación si es que por detrás de él, no se protegieran otros bienes jurídicos.

Entonces, para sancionar ambos tipos de ilícitos – tributario aduaneros y paraaduaneros o parafiscales, debemos considerar la aplicación de los principios del derecho penal, lo que para el autor Mari Arriaga⁸ no debiera causar aprehensión y menos considerar vulnerada la autonomía de derecho tributario.

7 PELECHA ZOZAYA, Francisco, “Fiscalidad sobre el Comercio Exterior; el Derecho aduanero tributario”, 1ª edición, Marcial Pons, 2009, España.

8 NAVARRINE, Susana Camila Directora. “Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo III”, 1ª edición, La Ley, 2010, Argentina.

Sobre la aplicación de los principios del derecho penal en la calificación, procesamiento y sanción de los ilícitos tributarios, el mismo autor Alvaro J. Mari Arriaga señala, “los intereses que regulan las normas impositivas elevados a la categoría de bienes jurídicos exigen su tutela y protección mediante el establecimiento de normas sancionatorias que permitan la represión y prevención de ilícitos fiscales, consistentes esencialmente en el incumplimiento de la obligación tributaria, esto es, el deber de efectivizar la prestación, parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al que tiene la institución del tributo”. “Ambas normas, es decir, aquellas que se refieren a la relación jurídica sustancial, y las que establecen las modalidades de la infracción tributaria y fijan su pena, deben valorarse como una unidad integral que hace al contenido del derecho tributario. Sin embargo, tal afirmación no presupone que en nuestra disciplina se ignoren todos aquellos principios fundamentales del derecho penal, en orden a la sanción de los presupuestos típicamente antijurídicos que sean aplicables, pues ello equivaldría a provocar una ruptura con el sistema general de unidad del derecho.”

Para Muñoz Conde citado por Fernando Perez Royo⁹ el ejercicio de poder punitivo del Estado en la mayoría de los países del continente americano, en relación con las violaciones a los deberes impuestos por la Leyes fiscales, se lleva a cabo mediante una doble vía; la penal propiamente dicha, con la tipificación en el Código Penal de las figuras de delitos contra la Hacienda Pública con sus correspondientes penas, y la administrativa, mediante la conminación de sanciones de esta naturaleza para las conductas tipificadas como infracción tributaria. Sobre la naturaleza de ambos tipos de ilícito considera una cuestión que puede hoy considerarse resuelta. Tomando como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claramente

9 PEREZ ROYO, Fernando. “Derecho Financiero y Tributario Parte General” Décimo Quinta edición, Thomson, 2005, España.

que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter punitivo o represor, que hace a estas instituciones sustancialmente idénticas a las del Derecho Penal.

A diferencia de épocas pasadas, hoy constituye opinión unánime que las diferencias entre estas sanciones y las jurídico-penales propiamente dichas no son sustanciales, sino puramente formales. Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal; sobre todo la de aquellos que suponen una limitación del poder punitivo del Estado, a la sanción administrativa.

Al respecto, la Autoridad de Impugnación Tributaria como máxima instancia en sede administrativa, ha tomado como fundamento de sus decisiones sobre ilícitos tributarios, la aplicación de los principios del Derecho Penal, plasmadas en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0381/2012 de 11-06-2012 y AGIT-RJ 0518/2012 de 09-07-2012.

Finalmente el Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia en varias de sus Sentencias S.C. 757/2003-R de 04-06-2003, S.C. 0079/2005 de 14-10-2005, S.C. 584/2006 de 20-06-2006, 0042/2004 de 22-04-2004 establece que las garantías procesales – penales- constitucionales se aplican no solamente en procesos judiciales sino en todo tipo de proceso en el que se imponga sanciones, argumentando; que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés (en el caso de autos, los previstos en el Título III del Código Tributario), y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un hecho ilícito que se le atribuye, correspondiendo por tanto enjuiciar una conducta, conforme las garantías procesales consagradas en la Constitución, determinando tales fallos, que las reglas del debido proceso no sólo son aplicables en materia penal, sino a toda la esfera sancionadora, y dentro de ella se encuentra la materia administrativa

disciplinaria (SC 787/2000-R, S.C. 953/2000-R, 820/2001-R, y otras).

Pasemos entonces a revisar cuales son estos principios del derecho penal, que en opinión unánime entre la doctrina del derecho, el Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia y la aplicación práctica por las autoridades de revisión, deben ser aplicados en la calificación, procesamiento y sanción de los ilícitos tributarios.

Etimológicamente el término latino *principium* está compuesto por la raíz derivada de *pris*, que significa “lo antiguo” y “lo valioso” y de la raíz *cp* que aparece en el verbo *capere* —tomar— y en el sustantivo *caput* —cabeza— (Sánchez de la Torre, 1993, p. 17). Tiene, entonces, un sentido histórico (lo antiguo), un sentido axiológico (lo valioso) y un sentido ontológico (cabeza). De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua el término “principio” significa, entre otros, “punto que se considera como primero en una extensión o cosa”, “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia”, “causa, origen de algo”, “cualquiera de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes”.

Para el ius naturalismo los principios del derecho responden a “...la existencia de un orden intrínsecamente justo que existe por encima del orden positivo vigente formalmente válido”¹⁰, por tanto los principios generales del derecho son principios universales y eternos de justicia, o lo que es lo mismo, siempre existieron, con prescindencia de que estén recogidos o no en un texto legal. En cambio la escuela positivista “sólo acepta la existencia del derecho vigente en una determinada sociedad y una cierta época, atendiendo solo a su validez formal y sin entrar a indagar la justicia o injusticia de su contenido”, conforme a esta línea de pensamiento, los principios deben buscarse en el sistema de

la legislación vigente, son connaturales al orden jurídico aunque no estén indicados o expresados de manera literal en ninguna ley.¹¹

Sin entrar en el análisis de la discusión doctrinal, cierto es que ningún Estado de Derecho puede apartarse de tales principios generales del derecho en este caso de los principios del derecho penal, al respeto A.C. Altamirano, citado por Horacio Felix Alais¹² refiere que estos principios son bienes autoevidentes y son parte integrante de los derechos humanos, actual modismo contemporáneo de los derechos naturales. Éste está conformado por aquellos valores y principios que no necesitan expresarse en la formulación normativa de las leyes diseñadas por los hombres, por lo que puede apelarse a ellos siempre, se encuentren o no expresados en términos de Derecho Positivo.

Sobre los principios del derecho penal, el profesor argentino Alberto M. Binder¹³ nos enseña que el derecho penal forma parte del *sistema de garantías*, que busca asegurar un determinado nivel de protección a todo ciudadano que deba ser sometido a un riesgo punitivo. Divide los principios del derecho penal en cuatro grupos: **i)** Principios que limitan la construcción de la ilicitud penal: en los que encuentra al principio de exterioridad, *legalidad*, lesividad, ilicitud personal. **ii)** principios que excluyen la ilicitud penal: en los que posiciona a los principios de proporcionalidad y la relevancia de la ilicitud, principio de autotutela, coherencia del sistema normativo, **iii)** Principios que excluyen o limitan la responsabilidad penal: en los que encuentra al principio de culpabilidad, principio de atribución personal, principio de advertencia suficiente, principio de corresponsabilidad social **iv)** Principios que limitan o excluyen

11 DURAN RIBERA, Ruperto “Los principios de la constitución Boliviana” Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

12 ALAIS, Horacio Félix. “Los Principios del Derecho Aduanero”, 1ª edición, Marcial Pons, 2008, Argentina

13 BINDER Alberto M. “Introducción al Derecho Penal” 2da. Edición H-AD-HOC-Buenos Aires 2010.

10 MONRROY CABRA, Marco G. “Introducción Al Derecho” Duodécima, Temis 2009, Colombia

la aplicación de la pena: encontrando en este grupo al principios de *legalidad de las penas*, principio de proporcionalidad, principio de utilidad y castigo. A la clasificación añadimos al principio de concurrencia de infracciones y al principio de irretroactividad de las normas.

Considerando la importancia de los principios citados, sería poco serio tratar de desarrollarlos todos en el presente trabajo, sin embargo valorando su importancia y aplicación al ilícito tributario o en su caso al Derecho Tributario sancionador, me limitaré en su desarrollo a uno de los más importantes.

El principio de legalidad. Conocido bajo el axioma “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” acuñado por el jurista alemán Paul Johann Anselm von Feuerbach, consiste en aquel mandato por el cual una persona no puede ser sancionada si es que su conducta desaprobada no se encuentra totalmente prevista en la ley. Según el autor Alberto M. Binder¹⁴ el ejercicio de poder penal debe tener una estricta sujeción a la ley, como actividad propia de los parlamentos, significa tanto límites en la definición de los delitos como en la fijación de las penas.

La ley penal entendida como la ley que describe un hecho punible sea en la esfera del delito o de la contravención tributaria, debe ser cierta, esto importa según nos enseña el citado profesor Alberto Binder debe, “*contener en sí misma todos los elementos necesarios para el juzgamiento del hecho y la determinación de la pena*”. En ese entendido para el juzgamiento de un hecho punible rige la interpretación restrictiva quedando en la contracara la prohibición de toda analogía, así como todo tipo de interpretación extensiva. El carácter cierto de las leyes penales – continúa el autor, tiene que ver con el uso del lenguaje, “un lenguaje técnico, o el abuso de categorías propias incluso de la dogmática pensil, o cualquier otra forma de oscurecimiento de la

descripción de la acción prohibida o de los elementos del hecho, afecta el principio de legalidad”.

Según Catalina García Vizcaíno¹⁵ “para que una persona pueda ser sancionada por un ilícito tributario (delito o infracción), su conducta (acción) debe ser típicamente antijurídica culpable y adecuada a una figura penal. El tipo penal contiene elementos objetivos y subjetivos, de modo tal que sin uno de ello no se configura en la especie, ninguna pena puede ser aplicada, por que lo veda el principio de legalidad (*nullum crimen et nulla poena sine lege*)”.

El Juez en materia penal no es creador de Derecho en el sentido que, en cambio, se le asigna en el campo del derecho civil. En efecto, el ordenamiento penal es un régimen cerrado incriminador de conductas expresamente descritas en los tipos penales, por cuyo motivo queda excluida la interpretación analógica en base a la cual un caso no contemplado por la Ley podría caer dentro de la misma por su semejanza con otro definido expresamente. Mediante la analogía se pretende forzar la voluntad de la ley con el argumento de que el legislador hubiese incluido el caso concreto si hubiese tenido en cuenta tal situación. *Lo que la Ley penal no describe como delito por más antijurídico que fuere, no esta penado, no constituye delito*. El adagio “*nullum crimen nulla poena sine lege*” (no hay crimen ni pena sin ley) es el que da fundamento a dicha aseveración procurándose así, preservar los derechos subjetivos garantizando las libertades fundamentales y la dignidad humana.¹⁶

El principio de legalidad se constituye como el más importante y principal límite frente al poder punitivo del Estado, al que puede percibirse además como una garantía, pues las personas sólo podrán verse afectadas

14 BINDER Alberto M. “Introducción al Derecho Penal” 2da. Edición H-AD-HOC-Buenos Aires 2010.

15 GARCIA VIZCAÏNO, Catalina. “Derecho Tributario” 2da edición. Depalma, 2002, Bs. As., Argentina.

16 SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ª edición, La Ley, 2006, Argentina.

en sus derechos fundamentales cuando sus conductas se encuentren prohibidas previamente por la ley, este principio conlleva cuatro tipos de garantías.

a) Garantía criminal (*nullum crimen sine lege*). No se puede definir como conducta delictiva a aquella conducta que no se encuentra previamente señalada en la ley y, mucho menos, posteriormente, castigarla con pena y/o medida de seguridad. Por ende, se entiende que se califica como delito aquello que sólo la ley lo expresa sin importar si aquella conducta sea considerada reprochable y/o lesione el Derecho (principio de legalidad criminal). De esta manera, se prohíbe la creación de conductas criminales por vía judicial ya que dicha misión le corresponde a la ley penal.

b) Garantía penal (*nulla poena sine lege*). No se puede imponer a la persona una pena o medida de seguridad que no se encuentre establecida en la ley. La garantía también importa la prohibición de sustituir una penalidad prevista en cada figura delictiva por otra. También recibe el nombre de principio de legalidad penal.

c) Garantía jurisdiccional. Nadie puede ser sancionado ni castigado sino sólo a través de un juicio formal, en el cual se respeten las garantías constitucionales. También conocido como principio de legalidad procesal.

d) Garantía de ejecución penal. Toda pena tiene que ser cumplida, ejecutada y aplicada en los términos exactos del fallo. “No puede ejecutarse pena alguna sino en la forma prevista por la ley”. Esta garantía es conocida como principio de legalidad en la ejecución.

La interpretación restrictiva de la norma a la que hacen referencia los citados autores que importa la prohibición en la interpretación del ilícito tributario por analogía, se encuentra expresamente prevista en el Código Tributario Boliviano, Artículo 8.III, disposición que emerge el principio de legalidad claramente definido en la misma

norma (Artículo 6 numeral 6).

El tipo. Del principio de legalidad, emerge el concepto de tipo, que surge como un límite al poder punitivo de las entidades administrativas o jurisdiccionales, para el citado penalista A. Binder, “Se trata del concepto de tipo penal es decir, otra fórmula sintética que expresa el conjunto de límites que surgen del principio de legalidad para circunscribir con absoluta precisión la conducta prohibida o mandada respecto de la cual está enlazado el ejercicio del poder punitivo”.¹⁷

Según Eugenio Raul Zaffaroni¹⁸ el tipo penal es un instrumento legal, lógicamente necesario y de naturaleza predominantemente descriptiva, que tiene por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes (por estar penalmente prohibidas). Para quien el tipo “pertenece a la ley” y justifica que el tipo es “predominantemente descriptivo”, porque los elementos descriptivos son los más importantes para individualizar una conducta. En la descripción del hecho punible es de especial significado el “verbo”, que es precisamente la palabra que sirve gramaticalmente para connotar una acción. Por ejemplo en el tipo de contrabando (Art. 181 Ley N° 2492), encontramos los siguientes verbos predominantes; tráfico, descargar, entregar, comercializar, introducir, extraer, tales verbos son los que permiten y facilitan la correcta interpretación de los demás elementos configurativos del mismo tipo, es decir que sin que se configure en la conducta, no podrá calificarse el hecho como contrabando.

Otro aspecto importante es la diferencia entre “tipo” y “tipicidad”, para Eugenio Zaffaroni en la obra ya citada, no deben confundirse estas dos acepciones. “El tipo es la fórmula que pertenece a la ley, en tanto que la tipicidad pertenece a la conducta. La

17 BINDER Alberto M. “Introducción al Derecho Penal” 2da. Edición H-AD-HOC-Buenos Aires 2010.
18 ZAFFARONI, Eugenio Raúl. “Manual de Derecho Penal” – Sexta Edición- Ediar, 1997, Argentina

tipicidad es la característica que tiene una conducta en razón de estar adecuada a un tipo penal, es decir, individualizada como prohibida por un tipo penal.

“Tipo” es la fórmula legal que dice “el que matare a otro” (esta en el CP) –Ej. Artículo 181 inciso a) de la Ley 2492 “Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina, o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será sancionado también autor de delito el consignatario o propietario de dicha mercancía”.

“Tipicidad” es la característica de adecuada al tipo que tiene la conducta en un sujeto “A” que dispara cinco balazos contra “B”, dándole la muerte (esta en la realidad) – Ej. El sujeto “A” que se encontraba en horas de la noche en un camino alterno – no habilitado por la aduana-, introduciendo mercancías, consistentes en televisores. La conducta “A”, por presentar la característica de tipicidad, decimos que es una conducta “típica”, en el ejemplo previsto en el artículo 181 inciso a) de la ley 2492.

*“El Juez comprueba la tipicidad comparando la conducta particular y concreta con la individualización típica, para ver si se adecúa o no a la misma. Esta faena mental es el juicio de tipicidad que debe realizar el Juez”.*¹⁹

Considerando tales conceptos sobre tipicidad propio del derecho penal, en el ilícito tributario administrativo - contravencional- la tipicidad debe ser entendida como la adecuación de una conducta determinada en la descripción que hace una ley tributaria como punible. Esto es, que para que los hechos cometidos por los deudores tributarios, sean sancionados administrativamente, previamente deben estar descritos en la ley tributaria, lo que impide el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la

tipificación de las infracciones tributarias. El principio de legalidad y el de tipicidad son dos postulados que contienen concepto y garantías diferenciadoras, ya que por un lado, el primero está íntimamente vinculado con la necesidad de que las infracciones y sanciones tributarias se encuentren previstas inevitablemente por una ley o norma del mismo rango; en cambio, en el segundo supuesto exige que las conductas sancionables administrativamente se encuentren descritas expresamente en dicha ley o norma de mismo rango.²⁰ En cambio en el campo del Derecho Penal Tributario ó del Derecho Penal Aduanero, no existe razón para diferenciar el concepto de la tipicidad del expuesto para el tipo en el Derecho Penal, pues la investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se aplica plenamente el Código de Procedimiento Penal, la parte general del Código Penal (artículo 149 parágrafo II de la ley 2492 – Código Tributario Boliviano).

Siguiendo el bloque de constitucionalidad previsto en el artículo 410 de la Constitución Política del Estado, vemos que el principio de legalidad se encuentran claramente definido en:

- Constitución Política del Estado:
Artículo 115.II.- El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.
- Artículo 116.II.- Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible.
- Artículo 117.- I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada. II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al

¹⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. “Manual de Derecho Penal” – Sexta Edición- Ediar – Buenos Aires 1997, Argentina

²⁰ YACOLCA E. Daniel - Director, BRAVO C. Jorge y GAMBÁ V. César - Coordinadores -“Tratado de Derecho Procesal Tributario” 1ra edición, Pacífico Editores, 2012, Lima, Perú.

cumplimiento de su condena. III. No se impondrá sanción privativa de libertad por deudas u obligaciones patrimoniales, excepto en los casos establecidos por la Ley.

Artículo 180.- La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez.

- La justicia constitucional desarrolla el principio de legalidad trata sobre el “debido proceso”, citándose entre los más relevantes a la S.C. 533/2011 de 25-04-2011 y S.C. 0902-2010 de 10-08-2010 por las que dejan claro que el debido proceso también es considerado como un principio, que emanó del principio de legalidad penal.

- Los convenios y declaraciones internacionales más importantes: La Declaración Universal de Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 16 de diciembre de 1966, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948, Convención Americana Sobre Derechos Humanos de noviembre de 1969.

- Código Penal Ley N° 1768 de 10 de marzo de 1997: Artículo 4.- “Nadie podrá ser condenado o sometido a medida de seguridad por un hecho que no esté expresamente previsto como delito por ley penal vigente al tiempo en que se cometió, ni sujeto a penas o medias de seguridad penales que no se halle establecida en ella...”

- Ley de Procedimiento Administrativo Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002, Artículo 71 (Principios Sancionadores).- *Las sanciones administrativas que las autoridades competentes deban imponer a las personas, estarán inspiradas en los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.*

- Ley de Procedimiento Administrativo Ley N°. 2341 de 23 de

abril de 2002: Artículo 72 (Principio de Legalidad).- *“Las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando ésta hayan sido previstas por norma expresa, conforme al procedimiento establecido en la presente Ley y disposiciones reglamentarias aplicables”.*

Artículo 73 (Principio de tipicidad).- I. Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. II. *Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.* III. Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, no podrán implicar en ningún caso ni directa ni indirectamente la privación de libertad.

- Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano:

Artículo 6 (Principio de Legalidad o Reserva de Ley).

I. Sólo la Ley puede:

6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

Artículo 8 (Métodos de Interpretación y Analogía).

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Artículo 99 (Resolución Determinativa).

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la *calificación de la conducta* y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en

la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa. (sic).

Artículo 148 (Definición y Clasificación).

I. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, *tipificadas* y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

II. Los delitos tributario aduaneros son considerados como delitos públicos colectivos de múltiples víctimas y se considerará la pena principal más las agravantes como base de la sanción penal.

III. En materia de contrabando no se admiten las medidas sustitutivas a la detención preventiva.

Artículo 166 (Competencia). Es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones, la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria. Las sanciones se impondrán mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, salvando las sanciones que se impusieron en forma directa conforme a lo dispuesto por este Código.

Artículo 168 (Sumario Contravencional).

I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, *el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención...*

De lo anotado, se concluye que los ilícitos tributarios (delitos y contravenciones) en su creación, procesamiento y sanción, descansan en el principio de legalidad, y claramente se advierte que toman en cuenta el concepto de

tipo, como fórmula precisa para delimitar el poder punitivo del Estado, en resguardo de los derechos fundamentales, garantías y los demás principios constitucionales.

ii) Las formas en la que se incurre en vulneración de tales principios en la calificación del ilícito

Una vez sentadas las bases del principio de legalidad y del concepto de tipo, tipicidad y clarificado tanto en la doctrina, jurisprudencia constitucional y fallos de la Autoridad de Impugnación Tributaria, que en los procesos administrativos por contravenciones tributarias rigen los principios del derecho penal dentro los que se encuentran el de legalidad y el de tipicidad, pasemos a analizar, como se incurre en vulneración a tales principios en la calificación del ilícito aduanero.

Partamos mencionando que la administración aduanera tiene como principal función la de determinar la obligación tributaria aduanera tal cual prevén los Artículos 92, 93.2, 95, 96 y 99 de Ley N° 2492, para ello cuenta con varias facultades, o también llamadas potestades de la administración y más precisamente se señala que “la función administrativa llevada a cabo por el organismo fiscal se realiza en ejercicio del “poder” estatal, que “se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos deberes a cargo de los administrados de soportar dicho control, exhibiendo los elementos e información que revelen y den sustento a sus operaciones, con el propósito de justificar la correcta determinación de los impuestos que están a su cargo”²¹.

En materia aduanera todas las facultades están resumidas en lo que se conoce como “control aduanero” definido en el Glosario de Términos Aduaneros de la Organización Mundial de Aduanas-OMA como “las medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos de

21 SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ª edición, La Ley, 2006, Argentina.

cuya aplicación es responsable la Aduana”, y en la Decisión 574 de la Comunidad Andina de Naciones-CAN que la define como el conjunto de medidas adoptadas por la administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas.

Como resultado de dicho “control aduanero”, la administración en caso de encontrar vulneración al ordenamiento sustantivo o formal, “determina la obligación tributaria aduanera, para lo cual además de recoger los hechos, actos, datos, elementos y valoración, liquidación de tributos en su caso, debe - en tanto encuentre en la conducta del operador infracción a la norma material o sustantiva- “*calificar la conducta*”, vale decir subsumir los elementos del hallazgo al tipo, este acto de calificación tiene singular importancia a los fines de cumplir con el principio de legalidad y de tipicidad, pues es en base a dicha calificación que se activan los procedimientos administrativos o jurisdiccionales.

Decimos que el acto de calificación de la conducta, es de suyo relevante tanto para la administración como para el sujeto pasivo, por cuanto, a menores errores del primero mayor será la eficiencia del Estado en la “oportuna” y correcta percepción de tributos o en su caso la imposición de la sanción, considerados éstos como principios de la política fiscal consignadas en el Artículo 323 de la Constitución Política del Estado, los que a su vez concuerdan con los principios de la Administración Pública definidos en el Artículo 232 de la misma carta fundamental. Y para el segundo, sólo mientras precisa y correcta sea la calificación de la conducta se ejercerá el derecho a la defensa, cumpliendo así con la garantía, principio y derecho del debido proceso, en los que se encuentra inmerso el principio de legalidad.

Pero además, habrá que diferenciar dos aspectos:

i) En los procesos por contravenciones tributarias, es la administración la que tiene competencia para calificar la conducta en primera instancia (sea Auto Inicial de Sumario Contravencional, Acta de Intervención o Vista de Cargo) y es sobre ésta base de imputación que luego de los procedimientos administrativos previstos, resuelve, por la confirmación del tipo calificado e imponiendo la respectiva sanción, o por la no confirmación de este. (Artículo 166 de la Ley N° 2492). En tales procedimientos administrativos por tanto, el funcionario aduanero realiza en dos instancias lo que se conoce por la labor mental que realiza el juzgador, que a decir del profesor Eugenio R. Zafarroni: “el Juez comprueba la tipicidad comparando la conducta particular y concreta con la individualización típica, para ver si se adecúa o no a la misma. Esta faena mental es el juicio de tipicidad que debe realizar el Juez”. Por último, en fase recursiva las autoridades competentes sólo podrán pronunciarse sobre la base de la calificación que funda la Resolución Determinativa y que hubiera sido objeto de agravios por el recurrente, como prescribe el Art. 211 de la Ley N° 2492, a ello debemos añadir que varias son las resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria en las que precisa su competencia en función a lo resuelto en recurso de alza y lo reclamado por el recurrente, en aplicación al debido proceso en su elemento de congruencia. (Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0209/2011 de 04-04-2011, Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0444/2012 de 25-06-2012, Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0492/2012 de 02-07-2012).

ii) En cambio en los procedimientos jurisdiccionales por delitos aduaneros, la primera actuación de la administración - mediante la cual se denuncia el ilícito ante el Ministerio Público- constituye un acto de calificación de la conducta (Artículo 187 Ley N° 2492) y es también importante, pues es en mérito a dicha denuncia que el Ministerio Público inicia la investigación penal aduanera, que en muchos casos concluye en una acusación y posterior sentencia.

La diferencia entre ambos procedimientos, radica en que en el proceso penal el Ministerio Público que dirige la acción penal, tiene facultad de modificar la calificación del ilícito denunciado por la administración aduanera hasta la imputación penal, actuación a partir de la cual se atribuye comisión de un delito que además inicia la etapa preparatoria de juicio, a cuya conclusión el Ministerio Público podrá formular acusación en estrecha relación al delito previamente imputado al sujeto, acusación que se convierte en la única base de la condena y consiguiente imposición de la sanción penal aduanera prevista para el delito. Por consiguiente no podrá condenarse al sujeto, por otro tipo penal que no sea previamente imputado y posteriormente acusado expresamente, tanto por el Ministerio Público como por el querellante o la víctima – Administración de Aduana-, reglas que se encuentra recogidas en los Artículos 5, 277, 301.1, 302, 323.1, 329, 342, 359.3 y 362 de la Ley N° 1970 Código de Procedimiento Penal. Sin embargo en la practica vemos que el Ministerio Publico no obstante su facultad, por lo general – por no señalar siempre- se funda en la calificación del ilícito realizada en la denuncia por la Administración de Aduana, ello atendiendo al carácter técnico y especializado de la materia. Por lo que concluimos que para ambas vías contravencional y penal, la calificación del ilícito que realizan los funcionarios aduaneros es determinante, tanto en la fase de sustanciación como en la resolución final.

Pasemos entonces a recoger algunos ejemplos para graficar la vulneración al principio de legalidad y tipicidad:

a) Calificación como ilícito, sin que la conducta se adecúe al tipo.

Los elementos encontrados en la conducta, es decir el hecho señalado por la administración como hecho punible no tienen ninguna relación con el tipo calificado, ejemplo: La presentación de una Declaración de Importación sujeta a control durante el

despacho, en la que por información del proveedor se encontró valores de transacción más altos, con relación a las facturas comerciales presentadas como soporte de la Declaración de Mercancías. La conducta calificada es de Contrabando Contravencional tipificado en el art. 181 inciso b) de la Ley N° 2492, que describe a la siguiente conducta: “tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales”.

Como observamos, el hecho de declarar valor diferente al valor real de la transacción internacional, no se encuentra descrito como elemento reprochable en el tipo calificado por la administración, aspecto ratificado por la Autoridad de Impugnación Tributaria que en su resolución, atendiendo al hecho de que se trata de un pago de menos de tributos y no así de un ilícito de Contrabando, resuelve anular todo el proceso administrativo desde sus orígenes, esto es hasta la errada calificación inclusive, “salvando el derecho de la administración de iniciar otro proceso de determinación” en el que se encuentre adecuadamente calificada la conducta encontrada y comprobada por la Aduana – Omisión de Pago- considerando adicionalmente que en el Contrabando el Estado persigue la sanción de comiso y remate de la mercancía y en la omisión de pago, se persigue segunda el pago del tributos pagado de menos. (Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0687/2012 de 14-08-2012).

b) Calificación del ilícito sobre la base de tipos penales excluyentes entre sí.

El caso planteado, se presenta con frecuencia en el ilícito de contrabando descrito en la norma, de la siguiente manera:

ARTÍCULO 181° (Contrabando). Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación:

- a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control

aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía.

b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más próxima.

d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria.

e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas.

f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.

Como se aprecia, varias son las conductas por las que se puede incurrir o configurar el contrabando, pero además cada una de ellas – incisos- contiene a su vez varias conductas o actos que no deben confluir todas al mismo tiempo tal es el caso del párrafo I inciso b), en el que el verbo dominante es el “tráfico” y los demás elementos objetivos del tipo son: 1) sin documentación legal 2) infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduanera o 3) infringiendo requisitos esenciales exigidos por disposiciones especiales. Este tipo responde a lo que la doctrina denomina “tipos penales abiertos”, que se presenta en los casos en los que el tipo no individualiza totalmente la conducta prohibida, sino que exige que el juez lo haga, para lo cual deberá acudir a pautas o reglas generales, que están fuera del tipo penal.²²

La forma abierta de tipificar la conducta, es muy común en materia aduanera, por la

infinidad de modos y medios que presentan los actos de comercio exterior, también debido a la amplia reglamentación de la Ley sustantiva aduanera, cuyo cumplimiento, como hemos mencionado muchas veces se ejerce a través del control aduanero y debe adecuarse con bastante frecuencia a las formas del comercio o formas de eludir el control. Asimismo se justifica en la materia los “tipos abiertos”, por cuanto la correcta importación ó exportación de mercancías depende de otra normativa no aduanera y consiguientemente de otras instancias del Estado (Salud, Defensa, Transporte etc.) competentes para definir los requisitos para que ciertas mercancías puedan ser objeto de importación, comercio y consumo dentro del territorio nacional. Por ello en el ejemplo estudiado se tipifica como contrabando al tráfico de mercancías infringiendo requisitos esenciales exigidos por disposiciones especiales.

Sin embargo, más allá de encontrarse justificada para el legislador la aplicación de “tipos abiertos”, encontramos que en la calificación se debe precisar cual de las conductas descritas en un mismo inciso, es la que hubiera cometido el sujeto pasivo, pues la sola mención por ejemplo del inciso b) del artículo 181 de la Ley 2492, sin especificar si es por falta de documentos esenciales exigidos en normas aduaneras o por falta de documentos esenciales exigidos por disposiciones especiales, da lugar a incertidumbre sobre el hecho real imputado, en vulneración al debido proceso previsto en la Constitución Política del Estado como derecho fundamental, garantía y principio constitucional.

Por otra parte, no peor resulta la calificación de un hecho, en dos conductas descritas por el mismo ilícito de contrabando, el caso se presenta con bastante frecuencia ante la administración por la que se califica la conducta como contrabando previsto en el inciso b) y f) del artículo 181 de la ley 2492. La primera conducta se refiere a “b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por

²² ZAFFARONI, Eugenio Raúl. “Manual de Derecho Penal” – Sexta Edición- Ediar – Buenos Aires 1997

disposiciones especiales”, es decir que el elemento objetivo principal del tipo es el “tráfico de mercancías”, en cambio el inciso f) describe la conducta al que “introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida”. Como vemos el inciso b), castiga la falta de documentos esenciales durante el tráfico, sean estas dispuestas por norma aduanera (Manifiesto Internacional de Carga) o norma especial (autorizaciones previas), quiere decir que es permitido – no prohibido- introducir la mercancía siempre que medie el requisito previsto en norma aduanera o especial. Contrariamente el inciso f) reprocha la introducción, extracción, comercialización o tenencia de mercancía “prohibida”, entonces como señala el Art. 85 de la Ley N° 1990 Ley General de Aduana, la mercancía prohibida no podrá introducirse (traficarse) bajo ninguna circunstancia, consecuente no hay forma de que la introducción o extracción sea lícita con documentación esencial sea esta aduanera o de otra índole. Por tanto ambos tipos son “excluyentes” entre sí.

Al respecto el profesor Osvaldo Soler refiere: “Los tipos penales son aislados e incommunicados entre sí, habiendo sido elegidos por el legislador de entre el universo de actos antijurídicos, con el objeto de sancionarlos más o menos severamente en atención al grado o lesión que traen aparejados, no pudiéndose forzosamente pretender atraer a los tipos penales abstractamente definidos a otras conductas distintas, por mas semejantes de sean.”²³

El fenómeno planteado es recurrente no solamente en la calificación del contrabando en las referidas conductas, también podemos ver la calificación simultánea de los incisos a) y b) del artículo 181 Ley N° 2492. Asimismo se presenta con frecuencia la combinación simultánea de los incisos a) y g) ó b) y g) de la citada norma, tipos que como tenemos dicho son aislados e incommunicados entre sí. La 23 SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ª edición, La Ley, 2006, Argentina.

repetición, demuestra que en la calificación del ilícito, generalmente realizada por funcionario aduanero, deben observarse todos los elementos que configuran el hecho y cumplirse con los mecanismos exigidos por la norma, para que este sea eficiente, no solo en lo que se refiere al resultado, sino a la objetividad que cada caso merece.

iii) Las posibles causas y los efectos jurídicos del fenómeno

Partiendo de la reflexión sobre el principio de legalidad y de tipicidad, pareciera que dentro una determinación tributaria, no debieran existir o por lo menos no con tanta recurrencia, problemas en la calificación del ilícito, pues la conducta debe adecuarse exactamente al tipo, es decir a todos los elementos que lo configuran (traficar de manera clandestina, declarar con diferencia en valor, comercializar mercancía prohibida, declarar con diferencia en cantidad, peso u origen; etc.). Pasemos entonces a analizar las posibles causas y los efectos jurídicos de una equívoca calificación.

a) Los tipos contravencionales o delictuales “abiertos”

Como se señaló líneas arriba, el tipo es la fórmula sintética que se expresa a través de una ley que describe la conducta prohibida, pero que ocurre si el legislador no precisa todos los elementos del tipo y éste lo reata a la prohibición o requisito (de importación, exportación, tráfico) previsto en otra disposición legal. A tales clases de tipos – como ya se expuso-, la doctrina los denomina “tipos penales abiertos”.

Ejemplos de tipos abiertos en el ámbito aduanero:

- Artículo 178° (Defraudación Aduanera)²⁴ para este tipo, además de la conducta

²⁴ Ley N° 1990 modificada por Ley No. 037 de 10-08-2010. ARTÍCULO 178° (Defraudación Aduanera). Comete delito de defraudación aduanera, el que dolosamente perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a 50.000.- UFV's (Cincuenta mil Unidades de Fomento de la

dolosa y del quantum de tributo omitido, se precisa por ejemplo en el inciso d), que se “utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones”. Como vemos el tipo no describe el o los casos en los que se considera “indebida” la utilización o invocación, por lo que para calificar la conducta, necesariamente es preciso recurrir a la norma que regula la aplicación de exenciones (Art. 28 Ley General de Aduanas, D.S. 22225 etc), por tanto sólo si se evidencia en la conducta el incumplimiento a dichas normas, se puede configurar la defraudación aduanera.

Para el contrabando en referencia a los “tipos abiertos” encontramos los incisos: “a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía”. Como vemos las rutas ni los horarios a los que hace referencia la ley, no están previstos de manera expresa, ergo debemos recurrir a la norma aduanera que define tales rutas y horarios habilitados. En cuanto al inciso “b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales

Vivienda) del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero.

- a) Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio;
- b) Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;
- c) Induzca en error a la Administración Tributaria, de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación;
- d) Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones;

El delito será sancionado con la pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.

Se agravará la sanción penal en una mitad si el delito fuere cometido por Servidores Públicos.

exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.” Este tipo de contrabando, constituye el ejemplo más claro de un tipo abierto, pues el legislador no ha definido que o cuales documentos son considerados como documentación legal durante el tráfico, tampoco los requisitos esenciales para dicho tráfico de mercancías que exijan “otras” normas, dentro las que se encuentran un universo bastante amplio, normas sanitarias, fitosanitarias, de seguridad, de propiedad intelectual, etc. Otro ejemplo de tipo abierto encontramos en el inciso f) del mismo precepto legal, “El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.” Para la aplicación de una conducta que se adecua al tipo, debemos recurrir a toda norma que prohíba la importación ó exportación de mercancía. (Ley 1333 de 27-04-1992 Ley del medio ambiente, Decreto Supremo No. 572 de 14 de julio de 2010 que determina prohibición de importación de ciertas mercancías).

Pero, el problema no radica sólo en el hecho de que el tipo derive para la completa configuración de un hecho ilícito a otra norma, sino más bien que “tales otras normas” muchas veces no tienen definidas con claridad las normas sustantivas que tiene directa relación con la importación y/o exportación, citándose a manera de ejemplo la emisión de “autorizaciones” para la importación, cuando la norma aduanera requiere a “certificados” a ser presentados para la importación, acepciones diferentes que no obstante puedan o no tener la misma finalidad a la luz del principio de legalidad no tienen el mismo efecto jurídico.

a) Tipos contravenciones o penales, confusos.

Según la doctrina los textos legales deben ser claros en la definición de la acción prohibida, para ello deben utilizar verbos propios del lenguaje natural con amplio uso dentro la comunidad (referencia cultural). Y

si ello no es posible, se deberá dar por una directa referencia al resultado o a los medios. Tampoco son admisibles las combinaciones de tantos verbos que vuelvan difusa la delimitación de la acción prohibida, o el uso de verbos genéricos - hacer- causar-²⁵. La claridad y precisión del tipo entonces, responde al principio de seguridad jurídica que también se encuentra previsto como principio en la Constitución Política del Estado.

En contrario a lo señalado, existen ilícitos aduaneros cuyos tipos, no cumplen con tales apreciaciones, un ejemplo es el Artículo 181 inciso b) de la Ley N° 2492 – ya citado- en el que el verbo dominante es el “tráfico” de mercancías, no teniendo una definición del término, podríamos señalar que refiere al tránsito o desplazamiento de medios de transporte, seres humanos, objetos por algún tipo de camino o vía, pero también podría interpretarse que del arribo de la mercancía a un depósito aduanero hasta la salida de la misma, hubo tráfico y por tanto considerar que los documentos exigibles en esa instancia se constituyen en indispensables para dicho tráfico, lo que ciertamente constituye -en criterio propio-, una aplicación extensiva de la norma. Lo cierto es que al no encontrarse de manera clara la descripción del término “tráfico” configurador del tipo analizado, ciertamente nos encontramos en inseguridad jurídica por tratarse de tipos confusos.

Lo propio ocurre con el delito de falsificación de documentos aduaneros tipificado en el Art. 173 Ley 1990²⁶, que no define el término

25 BINDER Alberto M. “Introducción al Derecho Penal” 2da. Edición H-AD-HOC-Buenos Aires 2010.

26 Ley N° 1990 modificada por Ley No. 037 de 10-08-2010, “Artículo 173.- Comete delito de falsificación de documentos aduaneros, el que falsifique o altere documentos, declaraciones o registros informáticos aduaneros. Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro a ocho años y el pago de la multa de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 170 de la presente Ley. Se agravará la sanción penal en una mitad si el delito fuere cometido por Servidores Públicos”.

Nota: el artículo 170 de la ley 1990, fue

“documento aduanero”, asumiéndose que es todo documento emitido por la Aduana Nacional, sobre el particular en Argentina por ejemplo, no basta la mera falsificación adulteración, sino que es necesaria la presentación ante la autoridad aduanera y lo más importante es que se considera documento aduanero, cualquier documento que sea necesario para cumplimentar la operación aduanera, en este entendido no será documento aduanero por ejemplo un memorando de llamada de atención emitido por autoridad aduanera²⁷, pero sí una factura comercial que aunque no sea emitida por la propia administración, sí constituye documento soporte de una declaración de mercancías.

b) Intervención de profesionales del derecho en el acto de calificación

El acto de determinación de la obligación tributaria aduanera, dada la amplitud de la norma, permite, más bien obliga la participación de diferentes profesiones o expertos en comercio exterior, en muchos países los funcionarios aduaneros, tienen la competencia y experiencia en temas especializados en normas de origen, valoración aduanera, clasificación arancelaria, acuerdos internacionales etc., e inclusive dentro de ellas sólo para ciertos productos, sensibles o que tengan a su vez una infinidad de llamémosle sub especialidades. Expertos como los hay en nuestro país, de alta calidad técnica aduanera, a quienes mal podríamos exigirles que además tengan los conocimientos constitucionales, penales o sobre el derecho sancionador para calificar de manera adecuada su hallazgo, por ello, es preciso que inicialmente, a momento de la tantas veces llamada calificación del ilícito participe un profesional del derecho o que éste forme parte de un equipo multidisciplinario, parte del equipo de fiscalizadores, o al interior de las aduanas operativas, pues en la actualidad los profesionales del derecho únicamente participan en la fase del procesamiento o fase recursiva, esto es, una derogado por la Ley 2492 Disposición Final Décimo Primera promulgada el 02/08/2003.

27 TOSI, Jorge Luis, “Derecho Penal Aduanero”, Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires 1997

vez ya se emitieron los actos de calificación.

c) Garantía de nulidad del acto administrativo

El principio de legalidad, que encontramos en la Constitución Política del Estado, Código Penal, Código Tributario Boliviano, Ley de Procedimiento Administrativo, según el autor tomado como norte del presente trabajo, Alberto Binder, “sólo estará garantizado cuando el incumplimiento de alguno torne inválido (ilegal) el ejercicio del poder punitivo, las garantías son mecanismos o técnicas que permiten asegurar la vigencia de esos principios”.

La garantía de nulidad del acto, también se encuentra prevista en la Constitución Política del Estado, que prescribe la sujeción a la jurisdicción y competencia de las autoridades bolivianas a las personas que vulneren derechos constitucionales, concediendo a las víctimas el derecho a la indemnización, reparación y resarcimiento de daños y perjuicios en forma oportuna. Además como garantía efectiva de los derechos y principios constitucionales prevé la repetición contra autoridades o servidores públicos responsables cuando el Estado sea condenado a la reparación de daños.

De manera expresa, encontramos en el Código Tributario Boliviano la nulidad del acto por ausencia en la calificación de la conducta²⁸, al respecto la máxima autoridad de impugnación tributaria, ha emitido varios fallos anulatorios como consecuencia de vulneración al debido proceso, por haberse 28 Ley N° 1990, Artículo 99° (Resolución Determinativa). II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

incurrido erradamente en la calificación del ilícito por corresponder otro diferente, razón por la que dispone la nulidad del acto “sin perjuicio de que la Administración Aduanera, inicie uno nuevo” (Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0687/2012 de 14-08-2012, Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0417/2011 de 0807-2011), vale decir que asume como anulable el acto, conforme a los términos señalados en el artículo 36 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y no así como un acto nulo de pleno derecho como señala el artículo 35 del mismo cuerpo normativo. Siendo que la naturaleza jurídica de los actos nulos y anulables no es el motivo de la ponencia, este aspecto lo dejamos para un próximo debate en el que necesariamente deberemos considerar la disposición prevista en el Artículo 117 parágrafo II de la Constitución Política del Estado.

La nulidad del proceso hasta el vicio más antiguo, implica de hecho un perjuicio que tiene efecto en una triple dimensión: **i)** Al Estado – representado por la administración aduanera- que debe percibir los tributos y reprimir la comisión de los ilícitos, finalidad que se ve oscurecida a partir de la obligación de sustanciar por segunda vez el caso, en contraposición a los fines de la entidad resumidos por la constitución Política del Estado en los principios de la función pública, de competencia, eficiencia, calidad y resultados - entre otros-. **ii)** Al sujeto pasivo, por cuanto la nulidad del acto implica asumir la defensa por segunda vez, durante la determinación tributaria y posteriormente incluso en fase recursiva, lo que en el ámbito aduanero tiene especial importancia pues la mercancía en muchos casos tiene cierto tiempo de vida útil refiriéndonos no solamente a la percedera, sino también a la pérdida de valor por moda, temporada, tecnología que en suma llevan a una pérdida del valor del bien sobre el cual recae la observación y sobre la cual entre tanto no se cuente con fallo firme aún tiene el derecho de propiedad en atención a la garantía constitucional de presunción de inocencia. **iii)** A la autoridad de revisión del acto administrativo, por las consiguiente

revisión de un mismo hecho por más de una vez.

d) Garantía del non bis in idem.

En el ámbito jurisdiccional donde se sustancian, procesan y sancionan los delitos aduaneros, la cuestión parece ser más clara, pues por prescripción constitucional “nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho” garantía jurisdiccional que es conocida como el principio penal del “non bis in idem” que se encuentra también prohibido por el Artículo 4 de la Ley N° 1970: “(Persecución penal única). Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, aunque se modifique su calificación o se aleguen nuevas circunstancias. (sic)”. De modo que, habiendo precisado la aplicación de los principios penales a los ilícitos aduaneros, resulta seria la observación a una equivocada calificación del ilícito, toda vez que de presentarse tal situación, la sentencia que le correspondería no sería de anulación del acto – como actualmente sucede en el ámbito administrativo- sino que entramos en la consideración de una sentencia absolutoria por no haberse probado la acusación, con los consiguientes efectos dispuestos en el Artículo 364 del Código Penal relativos a la libertad del imputado, cesación de todas las medidas cautelares personales y reales, fijación de costas, que tiene estrecha relación con las garantías constitucionales por vulneración a sus principios contemplados en los Artículos 110 y 113 de la Constitución Política del Estado. De ahí la importancia de una adecuada calificación del ilícito, que importa la correcta subsunción del hecho al tipo.

EL VALOR PROBATORIO DEL
DOCUMENTO ELECTRÓNICO EN EL
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

MAG. DR. GUSTAVO ARTURO
ESQUIVEL VÁZQUEZ.²⁹
- México -

Introducción

El día siete de agosto de dos mil once entró en operación el juicio en línea en el ámbito del contencioso administrativo federal, sistema que desmaterializa el juicio de contencioso administrativo, aprovechando los avances de la informática, tal y como lo escribió JIMENEZ ILLESCAS:

“... los avances tecnológicos que se han implementado en otras áreas de la función del Estado así como las características de las herramientas tecnológicas empleadas para ello y su regulación en nuestro sistema jurídico deben también ser aprovechadas en la función jurisdiccional, haciendo ver los alcances y beneficios que los medios informáticos ofrecen a ésta y a la propia impartición de justicia a través de lo que se ha denominado el juicio en línea. . .”³⁰

En ese contexto es de mencionarse que en lo relativo a las probanzas, se tendrá que el elemento cotidiano para los órganos jurisdiccionales y los justiciables, lo serán los documentos electrónicos y por ende su valor probatorio en este nuevo sistema de justicia en línea.

A) Documentos electrónicos

En la materia fiscal se definen a los

²⁹ Doctor en derecho y Magistrado Regional del TFJFA. Profesor del posgrado de la UNAM y de la UP.

³⁰ JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel, EL JUICIO EN LÍNEA Procedimiento Contencioso Administrativo, 1ª edición, agosto de 2009, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, página XVII.

documentos electrónicos o digitales, en el cuarto párrafo del artículo 17-D, del Código Fiscal de la Federación como: "...todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología".

Entre los distintos documentos electrónicos o digitales se tendrían a:

- Fiel con certificado
- Documento con sello digital
- Documento digitalizado

Fiel con certificado

Este sería un documento generado electrónicamente y que cuenta con una firma electrónica avanzada, como lo es el supuesto de una declaración periódica de impuestos federales o la solicitud de folios para comprobantes fiscales, para esta clase de documentos se tendría que se les otorgan los mismos efectos que la ley otorga a documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio según los artículos 17-D y 38 del Código Fiscal de la Federación, 38 de la Ley Aduanera, 69-C de la Ley Federal del Procedimiento Administrativa, 286-L de la Ley del Seguro Social y 5° del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación.

Documento con sello digital de la autoridad

Es lo relativo al acuse de recibo que debe generar la autoridad cuando le es remitida una documentación digital, tal como lo indica el artículo 17-E del Código Fiscal de la Federación, precisando que se tendrá la presunción, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignan en el acuse de recibo mencionado, dispositivo cuyo texto es el siguiente en lo atinente:

Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido

por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignan en el acuse de recibo mencionado.

Comprobantes emitidos por contribuyentes (con sello digital)

Por lo que corresponde a los comprobantes emitidos por los contribuyentes el Código Fiscal de la Federación en su artículo 29, establece que: "*Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes*".

Documentos digitalizados

Esta clase de documentos son los que fueron creados de manera distinta a la electrónica; comúnmente son los documentos que se digitalizan, por ejemplo un contrato celebrado en el año de 1950, es digitalizado y si bien se encuentra ya en un archivo electrónico, lo cierto es que originalmente es un documento físico en papel y, tendrán el mismo valor probatorio que su constancia física, según el artículo 58-K, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Por otra parte, según el artículo 6° de la Ley Aduanera, las copias o reproducciones de documentos que deriven de microfilme, disco óptico o de cualquier otro medio que autorice la Secretaría, tendrán el mismo valor probatorio que los originales, siempre

que para su microfilmación o grabación se cumpla con los requisitos que establezca el Reglamento.

Ahora bien de aplicarse supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, se tendría que se reconoce como prueba los mensajes de datos, estimándose primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, archivada, comunicada o conservada; lo anterior de conformidad a los artículos 5° del código Fiscal de la Federación y 1298-A del Código de Comercio.

Integridad y autoría

En lo que concierne a la integridad y la autoría de los documentos electrónicos, se tiene que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-I, señala que la integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada o sello digital será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

En el supuesto de comprobantes fiscales que expiden los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 29 y 29-A señala que:

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo. Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir además con las obligaciones siguientes:

...

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

...

IX. El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

B) Ofrecimiento en juicio contencioso

En el juicio contencioso administrativo se deberán ofrecer los documentos electrónicos en las condiciones que señalan los artículos 14-V y 58-K de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

Los documentos que las partes ofrezcan como prueba, incluido el expediente administrativo a que se refiere el artículo 14, fracción V, de esta Ley, deberán exhibirlos de forma legible a través del Sistema de Justicia en Línea del Tribunal. Tratándose de documentos digitales, se deberá manifestar la naturaleza de los mismos, especificando si la reproducción digital corresponde a una copia simple, una copia certificada o al original y tratándose de esta última, si tiene o no firma autógrafa. Los particulares deberán hacer esta manifestación bajo protesta de decir verdad, la omisión de la manifestación presume en perjuicio sólo del promovente, que el documento digitalizado corresponde a una copia simple.

C) Sistema de valoración de las pruebas

En el juicio contencioso administrativo se valoran las pruebas de acuerdo a los sistemas de Prueba tasada y de Sana crítica; el primero de ellos considera que en la Ley se encuentre previamente establecido el valor de la prueba y en el segundo, el valor de la probanza queda al prudente arbitrio del juzgador, debiendo éste fundar y razonar su decisión; en ese sentido no existe la posibilidad de valorar las pruebas en un sistema de Prueba libre, pues como ya se indicó el juzgador tiene la obligación de fundar razonadamente la valoración que haga de las pruebas³¹; tal y como lo señala la Ley Federal de Procedimiento contencioso Administrativo en su artículo 46 y el diverso 210-A del código Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

ARTÍCULO 46.- La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

ARTICULO 210-A.- Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología.

Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo 31 Para un tratamiento más amplio respecto del tema en general Véase ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo, *La prueba en el contencioso federal*, 1ª edición, Edit. Porrúa., México, 2009.

anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta pueda ser accesible para su ulterior consulta.

D) El valor probatorio del documento electrónico

El artículo 58-K de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo determina que los Documentos electrónicos tendrán el mismo valor que su constancia física, es decir de los documentos físicos, a lo que se añade que en los Lineamientos técnicos y formales para la sustanciación del juicio en línea, se solicita que los documentos electrónicos, deberán cumplir con las características de ser accesibles, de fácil manejo, inalterables y sin restricciones de copiado del texto o de cualquier contenido, impresión y consulta

Artículo 58-K.- Las pruebas documentales que ofrezcan y exhiban las partes tendrán el mismo valor probatorio que su constancia física, siempre y cuando se observen las disposiciones de la presente Ley y de los acuerdos normativos que emitan los órganos del Tribunal para asegurar la autenticidad de la información, así como de su transmisión, recepción, validación y notificación. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Artículo 36.- Cualquier Documento Electrónico o digitalizado, que obre en el

Expediente Electrónico o sea ofrecido por las partes en el juicio, deberá cumplir con las características de ser accesible, de fácil manejo, inalterable y sin restricciones de copiado del texto o de cualquier contenido, impresión y consulta, así como las demás características precisadas en el Anexo Único de estos Lineamientos.

ACUERDO E/JGA/16/2011
LINEAMIENTOS TÉCNICOS
Y FORMALES PARA LA
SUSTANCIACIÓN DEL JUICIO EN
LÍNEA. DOF 04 mayo 2011

Una vez establecido que los documentos electrónicos tendrán el mismo valor que su constancia física, se tendría que atender a las reglas que se han establecido para estos últimos, en su calidad de Documentos públicos o privados o, la confesión, así se tendría que el Código Federal de Procedimientos Civiles y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establecen que:

DOCUMENTOS PÚBLICOS

CFPC ARTICULO 202.- Los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan; pero, si en ellos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones; pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las declaraciones o manifestaciones de que se trata prueban plenamente contra quienes las hicieron o asistieron al acto en que fueron hechas, y se manifestaron conformes con ellas. Pierden su valor en el caso de que judicialmente se declare su simulación.

También harán prueba plena las certificaciones judiciales o notariales de las constancias de los libros parroquiales, relativos a las actas del estado civil de las personas, siempre que se refieran a época anterior al establecimiento del Registro Civil. Igual prueba harán cuando no existan los libros del registro, original y

duplicado, y cuando, existiendo, estén rotas o borradas las hojas en que se encontraba el acta.

En caso de estar contradicho su contenido por otras pruebas, su valor queda a la libre apreciación del tribunal.

DOCUMENTOS PÚBLICOS

LFPCA ARTICULO 46.- La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

II. Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.

DOCUMENTOS PRIVADOS

CFPC ARTICULO 203.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al

caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.

Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

CFPC ARTICULO 208.- Los escritos privados hacen fe de su fecha, en cuanto ésta indique un hecho contrario a los intereses de su autor.

ARTICULO 209.- Si un documento privado contiene juntos uno o más hechos contrarios a los intereses de su autor, y uno o más hechos favorables al mismo, la verdad de los primeros no puede aceptarse sin aceptar, al propio tiempo, la verdad de los segundos, en los límites dentro de los cuales los hechos favorables suministren, a aquel contra el cual está -producido el documento, una excepción o defensa- contra la prestación que apoyan los hechos que le son contrarios.

ARTICULO 210.- El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.

CONFESIÓN

CFPC ARTÍCULO 199.- La confesión expresa hará prueba plena cuando concurren, en ella, las circunstancias siguientes:

- I.- Que sea hecha por persona capacitada para obligarse;
- II.- Que sea hecha con pleno conocimiento, y sin coacción ni violencia, y
- III.- Que sea de hecho propio o, en su caso, del representado o del cedente, y concerniente al negocio.

ARTÍCULO 200.- Los hechos propios de las partes, aseverados en la demanda, en la contestación o en cualquier otro acto del juicio, harán prueba plena en contra de quien los asevere, sin necesidad de ofrecerlos como prueba.

Sobre la valoración de los documentos electrónicos, el Poder Judicial Federal ha emitido diversos criterios, mencionándose los siguientes con meros efectos de ilustración.

Novena Época

Registro: 164623

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXI, Mayo de 2010

Tesis: VII.2o.(IV Región) J/2

Página: 1832

CERTIFICACIONES EXPEDIDAS POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. PARA QUE TENGAN VALIDEZ, BASTA CON QUE LA INFORMACIÓN QUE OBRA EN LOS ARCHIVOS ELECTRÓNICOS DEL CITADO ORGANISMO SEA IMPRESA POR ALGÚN SERVIDOR PÚBLICO DE ÉSTE. Del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, se advierte que es facultad del Instituto Mexicano del Seguro Social conservar en medios magnéticos, digitales, electrónicos, ópticos, magneto ópticos o de cualquier otra naturaleza, la información que le es presentada y que puede expedir certificaciones de ésta. Por tanto, basta con que la información que obra en los archivos electrónicos del propio instituto sea impresa por algún servidor público del citado organismo para que esa certificación tenga validez, puesto que lo único que aquél hace es materializar dichos datos, es decir, no emite un acto en ejercicio de sus funciones ni esa impresión contiene manifestaciones de hechos realizados por él, sino que únicamente asienta que determinada documental concuerda con lo contenido en los sistemas institucionales de cómputo.

No obsta a lo anterior que el artículo 8 del Reglamento Interior del Instituto Mexicano del Seguro Social no otorgue la facultad de certificación a un servidor público en particular, sino a las unidades administrativas en general, porque quien

plasma en papel la indicada información se encuentra adscrito a éstas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO
DE CIRCUITO DEL CENTRO
AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN.

Novena Época

Registro: 170349

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la
Federación y su Gaceta

XXVII, Febrero de 2008

Tesis: 2a./J. 24/2008

Página: 530

**DECLARACIÓN PRESENTADA
A TRAVÉS DE MEDIOS
ELECTRÓNICOS Y ACUSE DE
RECIBO CON SELLO DIGITAL.
LA CONSTANCIA IMPRESA O SU
COPIA SIMPLE SON APTAS PARA
ACREDITAR LA APLICACIÓN DE
LOS PRECEPTOS LEGALES EN
QUE AQUÉLLA SE SUSTENTÓ.** De

acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes deben realizar pagos y presentar las declaraciones respectivas en documentos digitales a través de los medios electrónicos señalados por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas generales y este último, conforme al artículo 17-E del propio ordenamiento, por la misma vía remitirá el acuse de recibo que contenga el sello digital, consistente en la cadena de caracteres generada por la autoridad, la cual permita autenticar su contenido. De esa forma, si para cumplir con las indicadas obligaciones fiscales, por disposición legal, debe hacerse uso de una interconexión de redes informáticas, a través de la cual el contribuyente y las autoridades fiscales se transmiten información directamente desde computadoras, prescindiendo de constancias impresas, para valorar la información obtenida de dicha red, o sus copias simples, no debe acudir a las reglas aplicables en cuanto al valor probatorio de documentos impresos, sino a la regulación específica prevista en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, conforme al

cual debe atenderse preponderantemente a la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si el contenido de la información relativa es atribuible a las personas obligadas y si está disponible para su ulterior consulta. Así, tratándose del cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de medios electrónicos, el método por el cual se generan los documentos digitales está previsto en la ley y, además, el propio legislador y la autoridad administrativa, a través de reglas generales, han desarrollado la regulación que permite autenticar su autoría, de manera que su impresión o su copia simple son aptos para demostrar la aplicación de los preceptos legales que sirven de base a los diversos cálculos cuyo resultado se plasma en la declaración, siempre y cuando sea indudable que las correspondientes hipótesis normativas sustentan los resultados contenidos en ella.

Contradicción de tesis 261/2007-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Séptimo Circuito. 13 de febrero de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Óscar F. Hernández Bautista.

Tesis de jurisprudencia 24/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil ocho.

Novena Época

Registro: 186038

Instancia: Tribunales Colegiados de
Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la
Federación y su Gaceta

XVI, Septiembre de 2002

Tesis: I.7o.A.183 A

Página: 1351

**DECLARACIONES FISCALES
PRESENTADAS POR MEDIOS
ELECTRÓNICOS (VÍA INTERNET).**

EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN SE ACREDITA CON ACUSE DE RECEPCIÓN QUE CONTENGA LOS DATOS REFERENTES A LA HORA, FECHA, FOLIO Y TIPO DE OPERACIÓN, TRANSMITIDO POR LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE. Para acreditar el primer acto de aplicación y, por ende, el interés jurídico del gobernado para acudir al juicio de amparo a reclamar una ley, basta con la exhibición de la constancia de recepción de la declaración y pago correspondiente, presentada a través de los medios electrónicos, específicamente en la página del Servicio de Administración Tributaria de la red respectiva que contenga los datos relativos a la hora, fecha, folio y tipo de operación, para considerarse acreditado el acto de aplicación de las normas reclamadas en el juicio de garantías, toda vez que las constancias de referencia son el único documento que se puede obtener para demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por esa vía, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación y la regla número 2.10.7. de la miscelánea fiscal vigente para el año dos mil uno.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1067/2002. Servicios Monte Blanco, S.A. de C.V. 22 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: María del Rocío Sánchez Ramírez.

Novena Época

Registro: 165654

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXX, Diciembre de 2009

Tesis: 2a./J. 195/2009

Página: 316

TESTIMONIAL. NO ES IDÓNEA PARA ACREDITAR EL ACTO CONCRETO DE APLICACIÓN

DE UNA LEY TRIBUTARIA CONSISTENTE EN LA GENERACIÓN O COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS. El artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste, entre otros, en medios electrónicos y prevé que la valoración de esa información depende de la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada. Por tanto, la prueba testimonial no es idónea para demostrar el acto concreto de aplicación de una ley tributaria cuando se sostiene que esa aplicación tuvo lugar al generarse o comunicarse vía electrónica la declaración de impuestos correspondiente, porque el testigo podrá declarar que le consta cuándo se generó o comunicó la información pero no que fuera recibida o archivada por el destinatario.

Contradicción de tesis 301/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito. 7 de octubre de 2009. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Diana Minerva Puente Zamora.

Tesis de jurisprudencia 195/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de noviembre de dos mil nueve.

E) Desmaterialización del contencioso administrativo.

La opción del juicio en línea es una herramienta acorde a la realidad de la dinámica del siglo veintiuno, prácticamente todas las sociedades utilizan servicios informáticos para el desempeño de sus actividades, la incorporación de esta opción refleja la tendencia mundial de suprimir el uso del papel, adicionalmente a ello, en lo que corresponde a la actividad de la administración de las contribuciones, que se desarrolla en buen parte con documentos

electrónicos, como lo son la contabilidad, la presentación de avisos, declaraciones, dictámenes de estados financieros por contador público registrado, etc., tendrán una continuación en esa misma vía con el juicio en línea.

El juicio contencioso administrativo es el ideal para esta nueva opción, ya que por las características de las resoluciones que son controvertidas y ser básicamente documental, toda vez que las pruebas no documentales como lo son las muestras físicas, la confesión, el testimonio o la inspección judicial, resultan poco habituales en este tipo proceso; favorece la aplicación de las herramientas informáticas.

La innovación tecnológica que ha significado la invención de la escritura, expresada inicialmente en piedra, pieles, papiros, papeles, rollos, códices, libros manuscritos e impresos, corresponde ahora contenerla en documentos electrónicos, con ello los procesos jurisdiccionales que antes se encontraban contenidos en un soporte físico, ahora se encontrarán en un soporte electromagnético, el principal reto no será tanto tecnológico, será cultural, conforme los usuarios se adecuen a esta nueva opción se extenderá su uso y en algunos años más el juicio tradicional en papel será la excepción.

LAS FUENTES DEL DERECHO
TRIBUTARIO EN ECUADOR SEGÚN LA
CONSTITUCIÓN DE 2008.

DR. JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO³²
- Ecuador -

1. Las fuentes normativas

La expresión fuentes del derecho tributario es sumamente amplia. Puede entenderse

³² Doctor en Jurisprudencia, Abogado y Licenciado en Ciencias Públicas y Sociales por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Doctor en Derecho Cum Laude por la Universidad de Salamanca, España (2013) Presidente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Superintendente de Bancos y Seguros del Ecuador.

como fundamentos de este ramo jurídico, lo que da pie a que se pretenda afrontar los temas constitucionales tributarios que tratan principalmente de la potestad tributaria o de creación de tributos, de los principios de este ámbito y en general del sistema tributario visto de modo global. En similar sentido Lucy Cruz de Quiñones, respecto del tratamiento de las normas manifiesta que cabe diferenciar entre el origen del orden jurídico y el de las normas jurídicas. Este ensayo tiene pretende el estudio de las fuentes que norman el derecho tributario positivo en el país al tenor de la Constitución del Ecuador de 2008.

2. La Constitución

La primera de todas las fuentes es la Constitución. Ella estatuye cómo se crean los tributos y de suyo regula la potestad tributaria o poder tributario, la cual es una de las manifestaciones del imperium o soberanía de los estados. Otras de esas manifestaciones es decretar el gasto público. Con el devenir de los tiempos se ha atribuido tales potestades a los parlamentos que actúan en nombre y en representación del pueblo.

La potestad tributaria produce una situación de subordinación de los administrados frente al Estado. Es una situación de carácter general que abarca a todos. Existen o deben existir límites en las propias constituciones para el ejercicio de dicha potestad. En el orden internacional producen el efecto de límites la coexistencia de potestades tributarias de otros países y de los organismos internacionales y comunitarios.

Es imprescindible diferenciar entre la potestad tributaria y la denominada potestad de imposición. La primera es de creación, la segunda es de aplicación. Ésta última no se traduce en una situación de poder, sino en una relación de igualdad entre la administración tributaria y los contribuyentes. La potestad tributaria se regula preferentemente por la Constitución, la de imposición por la ley.

Según el Art.120 numeral 7 de la Constitución de la República del Ecuador,

posteriormente, simplemente Constitución, compete a la Asamblea Nacional, crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se confiere a los organismos del régimen seccional autónomo. Todo ello, como una derivación del postulado constitucional de que el Estado ecuatoriano es unitario pero descentralizado, Art. 1, inciso primero de la Constitución.

El Art. 264 numeral 5 de la Constitución confiere competencia a los gobiernos municipales para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones de mejoras. Igual atribución está conferida a las regiones, a los consejos provinciales, a los distritos metropolitanos y en general a los organismos públicos facultados al intento por ley. Los impuestos son creados únicamente por la Asamblea.

En forma que se puede calificar de inadecuada el Art. 305 de la Constitución confiere competencia exclusiva al Ejecutivo en general, no dice al Presidente de la República para la creación de aranceles y la fijación de sus niveles. Es de acotar que esa atribución, según la Constitución de 1998, correspondía al Presidente de la República y que el tema aranceles en dicha Carta integraba la sección concerniente al régimen tributario. Hoy se encuentra ubicado en la sección que regula la política comercial. Este dislate no afecta, no debe afectar a la naturaleza tributaria de los aranceles que son impuestos al comercio exterior, ni a la de las medidas arancelarias, cuales son las salvaguardias y a las que se imponen en caso de dumping. La Asamblea queda excluida del campo arancelario.

La Constitución señala el orden jerárquico de las normas. Su Art. 425 dice: El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: *La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.* Para el caso de conflicto ha de aplicarse la norma jerárquica superior.

El Modelo de Código Tributario para América Latina enumera un orden jerárquico. Consigna: *Las disposiciones constitucionales; los convenios internacionales; las leyes y actos con fuerza de ley; y, las demás reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados para el efecto.*

En el derecho tributario se ha de observar el orden jerárquico constitucional. Este trabajo sigue tal orden y secuencia y toma en cuenta la prioridad en la aplicación de las normas. Según queda advertido en su inicio tiene como objeto el estudio de las diferentes clases de normas del derecho tributario.

3. Normas internacionales y comunitarias

El ejercicio de la potestad tributaria en el ámbito internacional sigue teniendo como fundamento la voluntad de los estados. Aún no se ha reconocido su vigencia plena de carácter autónomo y desvinculado de los mismos. Lo que ocurre es que la existencia de una soberanía internacional per se está en discusión y en proceso de formación. Ello incide en el orden tributario internacional.

A pesar de lo expuesto, los tratados internacionales son fuente normativa del derecho tributario. La Constitución exige, en los casos de mayor trascendencia, su aprobación por la Asamblea. No existe referencia expresa a los convenios que tienen como finalidad sustancial evitar la doble imposición, mas es de entender que se han de aprobar por la Asamblea, pues, atañen a la soberanía. No cabría aseverar que comportan su renuncia. Se los debe mirar como una autolimitación de la misma. Todo ello se explica en la necesidad de velar por los altos intereses de la comunidad internacional.

En los acuerdos de integración puede acaecer situación similar. La atribución de potestad tributaria a los organismos comunitarios no comporta renuncia de la misma la cual de suyo es irrenunciable. La Comunidad Andina de Naciones, CAN,

integrada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, es titular de potestad tributaria que se ha manifestado en la expedición de normas tributarias, tales como la Decisión 40 emitida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena de 28 de enero de 1975 mediante la cual se aprobó el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros (Anexo I), así como el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros estados ajenos a la Subregión (Anexo II); la Decisión 578 de 4 de mayo de 2004 emitida por la Comisión de la CAN, con la cual se instaura el régimen para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal; la Decisión 292 que contiene el Régimen Uniforme para las Empresas Multinacionales Andinas, EMAS, las cuales, incluidas sus sucursales, han de gozar respecto de impuesto nacionales internos, del mismo tratamiento que se hubiere establecido o se establezca para las empresas nacionales; la Decisión 388 que prevé que los impuestos indirectos, particularmente el Impuesto al Valor Agregado, IVA, serán satisfechos en el país de destino y que los efectivamente pagados en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación serán devueltos al exportador; las Decisiones 599 y 600 emitidas el 14 de julio de 2004 que diseñan el proceso de armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y de los impuestos selectivos al consumo. Estas Decisiones que forman parte del derecho comunitario prevalecen y se aplican en forma preferente al derecho nacional. El Art. 416 de la Constitución, respecto de los principios de las relaciones internacionales, en su numeral 11 dice que se ha de impulsar prioritariamente la integración política, cultural y económica de la región andina, de América del Sur y de Latinoamérica. Este aserto avala a los criterios que anteceden.

Respecto de la naturaleza del derecho

comunitario, Casado Ollero³³ alude a la Constitución española en la parte que dice que es un derecho supranacional emanado de organismos supranacionales, Art. 93. Este enfoque es aplicable al Ecuador y a la CAN. La atribución de potestad tributaria a los organismos que configuran los sistemas de integración ha dado lugar a que se hable del derecho comunitario tributario³⁴ La materia tributaria fue la que primero dio pie para que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, TJCE, reconociese a eficacia y aplicación directa y preferente del derecho comunitario sobre el derecho nacional. Su jurisprudencia reconoce la competencia tributaria de las Comunidades Europeas. En la sentencia de 29 de abril de 1982, Asunto 17/81, dice, refiriéndose a tales competencias: *se proyectan sobre tres planos distintos: por un lado, los tratados atribuyen a las Comunidades la potestad de establecer tributos propios; por otro, los tratados imponen determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo e los Estados miembros; y, por último, los tratados permiten a las Comunidades Europeas incidir en el ordenamiento tributario de los Estados miembros mediante una actividad de armonización de las respectivas legislaciones*³⁵.

En base a tratados generalmente multilaterales, es posible que se confiera a organismos internacionales potestad tributaria. Al punto se refiere el numeral 7 del Art. 419 de la Constitución que contempla entre los tratados internacionales que deben ser aprobados por la Asamblea a aquellos que *atribuyen competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional*. El texto de esta norma autoriza la autolimitación de la soberanía, en el caso, la tributaria. Las normas de la Organización Mundial de Comercio, OMC, a la cual se ha adherido Ecuador, particularmente en el ámbito aduanero, son

33 Casado Ollero, Gabriel, Ordenamiento Comunitario y Ordenamiento Tributario Interno, en Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci, Tomo I, Temis Bogotá, p. 824.

34 Casado Ollero, Gabriel, *Ibidem*, p. 838.

35 Casado Ollero, Gabriel, *Ibidem*, p. 839.

un claro ejemplo de lo mencionado.

El derecho de la OMC forma parte del derecho internacional. Las obligaciones internacionales de los acuerdos de la OMC son vinculantes. El párrafo 4 del artículo XVI del acuerdo de la OMC dispone que *cada Miembro se asegurará de la conformidad de sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos con las obligaciones que el imponen los Acuerdos anexos*³⁶. Esos predicados son aplicables al segmento de potestad tributaria que en base a normas pueda ejercer la OMC.

El maestro uruguayo Ramón Valdés Costa se refiere a las normas internacionales y comunitarias de carácter tributario y a la posición constitucional de los países. Concluye que habiendo prevalecido los postulados monistas la tendencia es el reconocimiento franco de que prevalecen las normas internacionales sobre las nacionales, inclusive en el caso que estas últimas sean posteriores a las primeras y contengan textos que las contradigan. Respecto del derecho comunitario tributario, reconoce que en el Comunidad Andina de Naciones, CAN, se acepta la supranacionalidad y por ende la supremacía de las normas comunitarias sobre las normas nacionales; en tanto que el MERCOSUR se acepta la intergubernamentalidad, de tal modo que para que se produzca dicho efecto, es necesaria la anuencia expresa de los Estados miembros en cada caso. Para que no exista duda, a juicio del estudioso, deben existir referencias autorizantes expresas en las constituciones³⁷.

4. La ley

La ley es fuente de singular significación en el derecho tributario. Sirve de sustento para la creación, modificación y supresión de los tributos y para definir sus principales elementos, los que constituyen soporte de la

36 Condon, Bradley J. El Derecho de la Organización Mundial de Comercio, Cameron May, London, 2007, p. 39

37 Ramón Valdés Costa, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición. TEMIS, Bogotá, 2001, p. 241-246

seguridad jurídica. Este principio o exigencia se denomina, en estricto sentido, principio de reserva de ley. La ley se contrasta con el reglamento. Se suele inquirir qué ha de constar de ley y qué no basta con que conste en reglamento. La legalidad va más allá de la reserva de ley. Ella impone que todas las actuaciones públicas y privadas, y en el fuero tributario, a la administración y a los contribuyentes se han de sujetar a la ley. Es un manto que todo lo cubre.

La Constitución consigna algunas puntualizaciones que permiten afirmar que las leyes tributarias se encuentran sometidas a un régimen peculiar si se compara con el común de las otras leyes. Así, al tenor de su Art. 301 los proyectos de leyes tributarias pueden ser propuestos exclusivamente por el Ejecutivo. Igual precepto, en el cual, además se incluye el incremento del gasto público aparece en el Art. 135 de la Constitución. Los proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica, entre ellos los tributarios, al no ser conocidos por la Asamblea, en treinta días, pueden ser emitidos por el Presidente de la República como decretos leyes; todo en conformidad al Art. 140 de la Constitución. Las consultas populares que soliciten los gobiernos autónomos descentralizados o la ciudadanía no podrán referirse a asuntos relativos a los tributos, al tenor del inciso sexto del Art. 104 de la Constitución. Entre las competencias exclusivas del Estado central, las que por lo tanto no pueden delegarse, se encuentran las políticas tributaria, aduanera y arancelaria, según el numeral 5 del Art. 261 de la Constitución.

Las leyes pueden ser orgánicas y ordinarias. Las primeras conciernen a los asuntos más trascendentes del estado, prevalecen sobre las segundas y para su expedición, reforma, derogación e interpretación requieren de la mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional. El principio de reserva de ley que gobierna a los tributos, no se encuentra relacionado con esta clasificación. Los gobiernos descentralizados autónomos gozan de facultades normativas que pueden considerarse de sabor legislativo,

denominadas normas regionales y ordenanzas, según se trate de gobiernos regionales autónomos las primeras y de los otros gobiernos descentralizados autónomos, las segundas. Para la creación de tasas y contribuciones habrán de ejercitar esas facultades normativas. De ese modo cumplen con el principio de reserva de ley.

Los artículos 3 y 4 del Código Orgánico Tributario COT, consagran el principio de reserva de ley y su contenido. En el segundo se expresa los elementos que han de obrar de ley, cuales, son el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley, las cuales, por sobre todo, se refieren al ilícito tributario. En la Constitución de 1966-1967, Art. 99, consta similar enunciación. Posteriormente, las constituciones no han incluido en su texto semejante desglose.

Se constata una tendencia a flexibilizar el principio de reserva de ley mediante la concesión al ejecutivo de la potestad tributaria³⁸. Ello debe obrar en la propia Constitución. El Art. 80 de la Constitución de 1946 del país facultaba al Ejecutivo, en los casos de emergencia económica, en los periodos en que no funcionaba el Congreso expedir decretos leyes que podían ser revocados o modificados por el Legislativo. Este arbitrio fue utilizado con frecuencia. La disposición, en su parte pertinente, dice: *Los Decretos-Leyes de Emergencia, en el orden económico deben tener por razón esencial, circunstancias de oportunidad, hecho sobreviniente que afecte fundamentalmente la economía general de la Nación, y urgencia tal, que no permitiera esperar la reunión de la próxima legislatura*. Cabe aseverar que gran parte de la legislación tributaria de entonces, en forma por demás amplia y generosa, fue expedida a través de decretos leyes de emergencia y que en muy pocos casos fueron revocados o modificados por el Congreso. Los decretos económicos urgentes que puede expedir el Presidente

38 Ramón Valdés Costa, *Ibidem*, p. 249 y siguientes.

de la República a la presente, tienen una naturaleza diferente, rigen ante la falta de acción de la Asamblea.

El desglose del principio de reserva de ley, es decir la precisión de los elementos esenciales de los tributos, a la fecha, es materia de ley. No se encuentra en la Constitución. Ello ha dado pie a que se haya delegado mediante ley al Ejecutivo el manejo de las tarifas, dentro de los márgenes establecidos por la misma. Tal el caso de las retenciones en la fuente que el Ejecutivo puede administrar, según los casos, entre el 1 y 10%; y la tarifa de los impuestos prediales que dentro de una banda prevista en la ley, en base a ordenanzas, pueden las municipalidades fijar la tarifa anual.

En el país no cabe discutir si con el presupuesto es o no posible crear tributos, pues, según el Art. 292 de la Constitución, este instrumento no tiene la naturaleza de ley. Es un acto administrativo *sui generis* que sirve para la determinación y gestión de los ingresos del Estado. Igualmente, no se considera que su aprobación sea requisito para que, anualmente, se puedan recaudar los tributos que lo alimentan. Se ha entendido y practicado que la creación, modificación y derogación de los tributos requieren de ley expresa. Si el designio es incrementar el gasto o reducirlo en base de arbitrios tributarios ha menester de ley expedida al propósito. Al caso son útiles y expeditivos los proyectos de ley urgentes y los decretos ley antes aludidos. En España, el Art. 134.7 de la Constitución prevé la posibilidad de de modificar los tributos en la Ley de Presupuesto. La disposición es como sigue: *La Ley Presupuestaria no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*. El alcance de lo que se pueda modificar ha dado lugar a una interesante discusión. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español ha expedido pronunciamientos de importancia no siempre aceptados por la doctrina³⁹.

39 Simón Acosta, Eugenio, *La ley tributaria*, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Temis, Bogotá 2001, p. 554 y siguientes.

Existen normas con fuerza de ley. Tienen valor general y obligatorio, mas, no son simples reglamentos. Esas normas inciden en aspectos materiales del derecho tributario y definen su verdadero alcance. Sin embargo tales normas no sirven para cumplir el principio de reserva de ley, vale decir, con ellas no es dable crear, modificar ni suprimir tributos, ni tampoco regular sus elementos esenciales.

Las normas en cuestión rebasan la ley, cuando provienen de la Corte Constitucional. Tienen, igualmente valor general y obligatorio y pueden concernir a cuestiones tributarias. El Art. 436 de la Constitución en su numeral 1 expresa que los dictámenes y las sentencias que se emitan al interpretar la Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos tendrán el carácter de vinculantes. Similar situación ocurre, según lo previene el numeral 6 del propio artículo en el caso de las sentencias respecto de las acciones de protección, cumplimiento, habeas corpus, habeas data y acceso a la información pública. La Corte Constitucional está facultada para expedir, de manera provisional, normas que según la Constitución deberían emitir las autoridades públicas, para el caso de que las mismas incurran en retardo. El tema se encuentra desarrollado en el numeral 10 de artículo indicado. En el orden tributario podría darse el caso de que no se expidan oportunamente las normativas que se haya previsto.

5. La jurisprudencia y los precedentes

La Constitución y el Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ, confieren a la Corte Nacional de Justicia, antes Corte Suprema, algunas facultades que pueden considerarse cuasi legislativas. Así la Corte puede absolver consultas, dirimir fallos contradictorios, expedir en casación fallos de triple reiteración y sentar precedentes jurisprudenciales. En todos estos supuestos, expide resoluciones que tienen carácter general y obligatorio. Estos arbitrios han afrontado cuestiones tributarias.

Hasta que se expidió la Ley Orgánica de la

Función Judicial en 1974, las consultas que absolvía la Corte Suprema tenían carácter ilustrativo. A partir de la vigencia de esa Ley y en conformidad al COFJ, tienen valor obligatorio y constituyen fuente de derecho. El numeral 6 del Art. 180 del COFJ establece que corresponde al Pleno de la Corte Nacional de Justicia: *Expedir resoluciones en caso de duda u oscuridad de las leyes, las que será generales y obligatorias, mientras no se disponga lo contrario por la Ley, y regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial*. Las consultas han de ser propuestas por los jueces. Mediante este expediente no cabe innovar el texto de la ley. La voz ley se puede conceptuar de tenor amplio, por lo que, salvo la Constitución, bien podría entenderse que las consultas versen sobre todo tipo de normas, como reglamentos y ordenanzas.

La posibilidad de dirimir fallos contradictorios por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia se ha desvanecido, pues, se entiende que para cada materia de su competencia, inclusive la contencioso-tributaria, ha de existir exclusivamente una sala con el número de jueces que fuere menester. El caso de dirimencia ocurría cuando entre las sentencias sobre cuestiones similares ocurría contradicción. Entonces el Pleno de la Corte se pronunciaba sobre la tesis que debía regir para lo posterior, hasta que la ley derogase o modificase la misma. Es importante facultad llegó a tener base constitucional. El artículo 197 de la Constitución de 1998 se refiere a esta cuestión en los siguientes términos: *La Corte Suprema de Justicia en pleno, expedirá la norma dirimente que tendrá carácter obligatorio, mientras la ley no determine lo contrario, en caso de fallos contradictorios sobre un mismo punto de derecho, dictados por las Salas de Casación, los Tribunales Distritales o las Cortes Superiores*. El valor que la Constitución vigente confiere a la jurisprudencia reiterada y el sistema de precedentes jurisprudenciales ha subsumido el instituto de la dirimencia de fallos contradictorios.

Tales arbitrios, la jurisprudencia reiterada y los precedentes jurisprudenciales van

de la mano. En el ámbito tributario, muy tempranamente, desde la creación del Tribunal Fiscal de la República, y principalmente al expedirse el Código Tributario en 1975, el cual se encuentra vigente, se consideró que la forma de interpretar y aplicar el derecho en la sentencia, a más de resolver el caso singular dentro del cual fue expedida, tenía fuerza vinculante para casos análogos que se suscitaren posteriormente, tanto para los jueces, cuando para la administración y para los contribuyentes. El tratamiento no tenía fuerza para el propio Tribunal Fiscal, quién tenía la posibilidad de modificar el sentido de la jurisprudencia. En la Ley de Casación de 1993 y hasta la presente, se adoptó una fórmula aplicable a todas las materias, excepto a la penal, a virtud de la cual al existir tres fallos similares, la tesis en ellos contenida, se torna obligatoria. Es dable modificar la jurisprudencia y se prevé que la ley puede también hacerlo.

El numeral 2 del Art. 184 de la Constitución, entre las facultades de la Corte Nacional de Justicia, señala que a ella corresponde: *Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración.* Se infiere que pervive el sistema de la triple reiteración y que el de los precedentes constituye un paso más. Efectivamente queda al intérprete constatar y aplicar la triple reiteración, en tanto que corresponde al Pleno de la Corte Nacional, *in genere*, mediante resolución en base a la triple reiteración, sentar precedentes obligatorios los cuales deberán ser observados en lo posterior. Existe, siempre que se consiga unanimidad, la posibilidad de modificarlos. En el campo tributario se han expedido precedentes jurisprudenciales que han servido para la debida aplicación e inteligencia de las normas de ese ámbito. La posibilidad que los jueces de las salas especializadas de la Corte Nacional sienten precedentes, constituye un acercamiento al sistema anglosajón dentro del cual los jueces no solo declaran el derecho, sino que lo crean.

El Pleno de la Corte Nacional de Justicia ha emitido algunos precedentes

jurisprudenciales en materia tributaria.

- Mediante Resolución del 30 de junio de 2009, publicada en el Registro Oficial 650 de 6 de agosto de 2009, determina:

PRIMERO: En aplicación del Art. 2 de la Ley de Casación que dispone: “el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin al proceso de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de los Contencioso administrativo”, y en concordancia con el art. 12 del Código Tributario, los juicios de excepciones a la coactiva se constituyen en procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan expresamente detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario que se refiere “De las excepciones”; en los demás casos, al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212, el proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tornándose improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en esos numerales.

SEGUNDO: En aplicación del art. 4 de la ley de casación que en su texto literal dispone: “Legitimación: El recurso sólo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto...” cuando la entidad estatal comparece interponiendo el recurso extraordinario de casación y lo hace a través un Procurador Fiscal, ofreciendo poder o ratificación para legitimar su intervención, es perfectamente procedente el escrito de interposición del recurso, con más razón si consta del proceso la respectiva ratificación de la autoridad tributaria; por lo que no es aplicable a tales casos la resolución dictada por el Pleno de la Ex Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial Nro. 243 de 26 de enero de 1998, que dispone se consigne la fórmula “a ruego” en el escrito de interposición del recurso de casación. En todo caso si se estima que los Procuradores Fiscales no están autorizados o suficientemente legitimados para actuar a nombre de la autoridad recurrente, se aplicará lo que dispone el art. 359 del Código de Procedimiento Civil.

TERCERO: Al amparo de lo dispuesto en la Ley de Régimen Municipal, los valores que se pagan por la ocupación del espacio público,

para la instalación de rótulos publicitarios no se considera tasa en los términos de la Ley de Régimen Municipal, por tanto, al no tener carácter tributario no es de la competencia de la jurisdicción contencioso tributaria atenderlos en esta sede, quedando a salvo el derecho de los litigantes de acudir ante el juez competente para defender sus derechos.

- Mediante Resolución de 25 de noviembre de 2009, publicada en el Registro Oficial 93 de 22 de diciembre de 2009, determina:

En aplicación del artículo 144 del Código Tributario, se determina que cuando el recurso de casación ha sido insinuado por el particular, al amparo del art. 143 del Código Tributario, la Autoridad Tributaria competente dará el trámite correspondiente, si que sea posible ordenar, sin más, el archivo.

- Mediante Resolución de 4 de mayo de 2011 publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011, determina:

PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce la potestad determinadora de forma directa incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000 publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.

6. Los reglamentos

La administración también expide normas. No es su cometido principal, mas, en el fuero tributario, resulta de gran utilidad, precisamente, para la adecuada y genuina aplicación de las leyes tributarias a los casos concretos. Dentro de ese escenario, se advierte la existencia de reglamentos, de ordenanzas, de circulares de valor general, de actos administrativos que tienen similar alcance, y por que no, de políticas públicas.

Al Presidente de la República, le corresponde, según el Art. 147 numeral 7 de la Constitución, *Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como las que convengan a la buena marcha de la administración.* Se infiere que se trata de los reglamentos de aplicación. Éstos y los denominados orgánico – funcionales son muy importantes en materia tributaria. A la administración tributaria corresponde aplicar los tributos, lo cual comporta determinar y liquidar las obligaciones tributarias, sin perjuicio de que tal cometido, en los casos que señala la ley, corra a cargo de los particulares, y recaudar el importe de las mismas. En los reglamentos de aplicación han de constar normas que facilitan la función de la administración en el orden tributario. Su contenido puede tener un espectro muy amplio. Los reglamentos no pueden suplir la función legitimadora de la ley respecto de la creación, derogación y modificación de los tributos y de la regulación de sus elementos esenciales. Los reglamentos orgánico – funcionales, nos dicen como se encuentra articulada la administración y también son de gran utilidad, pues, sirven para desentrañar sus competencias, sin embargo de lo cual, es de advertir, que la competencia misma, en todo caso, ha de tener como origen la ley.

Los artículos 7 y 8 del COT, deben estudiarse de consuno. De su texto se infiere que corresponde al Presidente de la República en forma exclusiva dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias, mas, al propio tiempo se reconoce la facultad de municipios y consejos provinciales para expedir ordenanzas de carácter reglamentario. Igualmente, en

dicho texto se reconoce la facultad de la administración para expedir circulares o disposiciones generales, que constituyen reglamentos menores. Cabe afirmar que la facultad reglamentaria se fundamenta en la Constitución y en veces en la ley. Con ello se reconocería la existencia, en cuanto a su origen, de dos tipos de reglamentos, unos de mayor jerarquía y otros de menor jerarquía. El Art. 240 de la Constitución da luz sobre esta temática, cuando reconoce que los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provinciales y cantonales, en su entorno, tendrán facultades legislativas y que a las juntas parroquiales corresponde facultades reglamentarias. Las ordenanzas sirven para el ejercicio de la potestad tributaria o de creación de tributos, en cuyo caso desempeñan una función similar a la ley y sirven también para reglamentar. De allí que se pueda hablar de ordenanzas de creación y de ordenanzas de reglamentación. Tal conclusión dimana del inciso segundo del Art. 425 de la Constitución en el que se incluye a las ordenanzas por dos veces, una junto a las leyes y las normas regionales, y otra junto a los reglamentos.

La administración, en veces imbuida de facultades normativas que le permiten expedir actos de esa índole que tienen alcance general y obligatorio para mejor cumplir sus cometidos, puede dirigirse al interno de su organización y entonces expedir circulares que no obligan a los administrados, pero que para ellos es útil conocerlas. Por medio de circulares los superiores dan instrucciones a los subalternos las cuales generalmente atañen a procedimientos que unificar y a la forma como se ha de entender las leyes y reglamentos. Son actos internos de la administración que tienen carácter obligatorio para empleados y funcionarios. Micheli se refiere a las circulares a las que considera reglas internas .regole interne. Proclama que las mismas obligan al funcionariado, mas, no a los administrados o particulares. Señala que esas reglas internas establecen cómo se ha de interpretar las normas legales y reglamentarias⁴⁰.

40 Gian Antonio Micheli, Corso di Diritto Tributario, UTET, Torino, 1970, p. 24

7. Las políticas públicas

Según la Constitución, el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y de justicia. En la Constitución anterior de 1998 se consigna que el Ecuador es un Estado social de derecho. El cambio es trascendental. Con la nueva formulación se da lugar al imperio de la Constitución y a su aplicación directa sin que sean, al propósito, imprescindibles las leyes. El imperio de la legalidad queda sustituido. En el Estado de derechos el poder está sometido al sistema jurisdiccional, formalmente a la Constitución. La pluralidad jurídica rebasa o completa la ley y la Constitución y diversifica las fuentes. Bajo esa consideración la Corte Constitucional crea precedentes obligatorios constitucionales, la Corte Nacional de Justicia crea precedentes obligatorios legales; las instancias internacionales crean precedentes en ese orden; el ejecutivo emite políticas públicas con valor semejante al de la ley a través de actos administrativos de valor general y obligatorio, denominados actos normativos.

El Art. 425 de la Constitución incluye en el orden jerárquico de las normas a los actos y decisiones de los poderes públicos. El Art. 436 que versa sobre las atribuciones de la Corte Constitucional, en los numerales 2 y 4 señala que a ella compete, entre otras facultades, declarar la inconstitucionalidad de *actos normativos de carácter general emitidos por órganos autoridades del Estado y contra actos administrativos con efectos generales, emitidos por toda autoridad pública*, en su orden. De su parte, al Presidente de la República según el numeral 3 del Art. 147 de la Constitución le compete *definir y dirigir las políticas públicas de la Función Ejecutiva*. Las políticas públicas han de ser de carácter general y han de venir trasvasadas en actos normativos y actos administrativos cuyo atributo es la generalidad. Obviamente, no se trata de los reglamentos de aplicación de leyes, cuya expedición corresponde también al Presidente de la República. La Constitución dedica un capítulo a las políticas públicas y a los servicios públicos. Se prevé la participación ciudadana, e inclusive se da

asidero a la acción de protección en contra de las mismas. Tales extremos obran en los artículos 85 y 88 de la Constitución, así como los referentes a las políticas dentro de la planificación, Art. 280, a los objetivos de la política económica, Art. 284, a los objetivos de la política fiscal, Art. 285 y a la política tributaria, Art. 300, que en su parte pertinente, es del siguiente tenor: *La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.* Estos propósitos o finalidades son sumamente amplios y no siempre concordantes. Hace falta definirlos. Ello se consigue con la emisión de actos administrativos de carácter general que se constituyen indudablemente en fuentes del derecho tributario.

8. Vigencia e interpretación de las normas

La vigencia e interpretación de las normas se deben tratar en un solo haz. Es verdad que se suele poner el acento en lo que atañe a la ley y a la Constitución, mas, el tema concierne a todo el mundo normativo. El propósito de este Ítem es analizar dichos temas respecto de las normas tributarias

Las normas rigen a partir de su publicación en el Registro Oficial. Sin embargo en su texto puede constar que su vigencia se difiere para fecha posterior. El COT diferencia entre impuestos de ejercicio y los que no lo son. En los primeros las normas se aplican durante el ejercicio posterior. El caso más notorio es el del Impuesto sobre la Renta. En los que no son de ejercicio las normas se aplican en forma inmediata. El Art. 11 del COT dice: *Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a su publicación.-Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por periodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer*

día del siguiente año calendario, y, desde el primer día siguiente, cuando se trate de periodos menores. Del texto que antecede se deduce que la regla es aplicable también a los impuestos a los consumos que se declaran y satisfacen mensualmente, cuales son principalmente el Impuesto al Valor Agregado, IVA, y el Impuesto a los Consumos Especiales, ICE. Un caso importante fue el concerniente a la modificación de la tarifa impositiva del Impuesto a la Renta, la cual se modificó a medio ejercicio y se pretendió aplicar durante el decurso del mismo. El Tribunal Constitucional declaró que ello era inconstitucional y que debía aplicarse la modificación en el ejercicio siguiente.

Existen tributos que se han de aplicar por un determinado lapso, transcurrido el cual dejan de producir efectos. Ello ocurre dentro de la denominada finanza extraordinaria en casos emergentes como desastres naturales, guerras, crisis económicas y ha dado lugar a que se cuestione la naturaleza de las leyes tributarias, que en casos, no tienen el carácter de permanente, atributo que se considera indispensable. En el país, por el represamiento de un río en el Austro, se produjo el desastre denominado de La Josefina. A fin de subsanar los graves daños ocurridos se aprobó la aplicación de tributos en forma temporal. Al propósito se expidió la Ley No. 26, publicada en el Registro Oficial de 29 de abril de 1994. En ella, por una sola vez, se dispuso la obligación de satisfacer el importe de un día de sueldo a quienes trabajan con relación de dependencia; se estatuyó un recargo del 10% del Impuesto a la Renta a cargo de los contribuyentes personas naturales y jurídicas; se dispuso un recargo del 50% del Impuesto al Valor Agregado, el cual no daba derecho a crédito tributario; y, se estableció un impuesto equivalente al 4 por mil sobre el total de la cartera cortada al 31 de diciembre de 1992 que debía ser satisfecho por las entidades de intermediación financiera sujetas a control de la Superintendencia de Bancos.

Ha predominado, salvo en el ilícito tributario, la tesis que sustenta la irretroactividad de las normas tributarias. No es razonable

gravar capacidades económicas pretéritas. En la Constitución de 1998 se consagró la irretroactividad de la ley tributaria, excepto cuando la nueva norma beneficia al contribuyente. Esta solución de sabor cuasi penal ya no tiene vigencia, pues, la Constitución que rige, señala en su Art. 300, que uno de los principios del régimen tributario es la irretroactividad.

La interpretación de la ley y de las normas tributarias, no difieren en lo sustancial de lo que acontece con la ley común. Así la interpretación se denomina auténtica cuando la realiza el propio legislador, mediante una ley interpretativa o en tratándose de la Constitución, la Corte Constitucional, mediante sentencia o dictamen, según el Art. 436 1 de la Constitución que entre otras atribuciones de la Corte constitucional señala la siguiente: *Ser la máxima instancia de interpretación de la Constitución, de los tratados internacionales de derecho humanos ratificados por el Estado ecuatoriano a través de sus dictámenes y sentencias. Sus decisiones tendrán carácter vinculante.* La Asamblea queda privada de esta importante facultad. En los tratados internacionales, son los Estados los que mediante protocolos adicionales o alcances, emiten interpretaciones auténticas. A los jueces, por lo general, salvo lo expuesto en Ítems anteriores, corresponde efectuar la interpretación de las normas con efecto vinculante para las partes del proceso. Igual acontece con la administración, en la medida que atiende reclamaciones y recursos y emite actos y resoluciones.

Tampoco se encuentra diferencia entre la ley común y la ley tributaria respecto de los medios de interpretación. Los que son propios de la ley común se aplica al fuero tributario. Así lo especifica el Art. 13 del COT que determina: *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.* El título preliminar del Código Civil se refiere en general a la interpretación de la ley. Ha de aplicarse sus normas al orden tributario. Respecto de los fines o

finalidades, es de entender que toda ley y toda norma los persigue. Las tributarias procuran una significación económica particular. Los tributos son recursos destinados a sustentar el gasto público y al propio tiempo son instrumentos de política económica. Así lo estatuye el aludido Art. 300 de la Constitución. Tales extremos han de tenerse presente en la labor interpretativa de las normas tributarias. El indicado Art. 13 del COT prosigue en los siguientes términos: *Las palabras en la ley tributaria se entienden 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 conforme con los principios básicos de la tributación.* La solución de cómo se ha de entender las palabras, no difiere de la que se aplica al derecho común. Lo que habría que recalcar es que las palabras en el campo tributario suelen tener una significación económica. Los principios que sirven de norte para la interpretación, en casos de duda, son principalmente aquellos que obran en el Art. 300 de la Constitución, los cuales cumplen una doble función, sirven para definir el sistema tributario y al propio tiempo, sirven para la mejor interpretación de las normas tributarias, pues, es legítimo suponer que revelan la verdadera intención del legislador. El primer inciso del Art. 300 mencionado expresa: *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.* A su vez el Art. 5 del COT señala los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Es obvia la prevalencia de los principios tributarios constitucionales. No es propósito de este estudio, de acuerdo a lo que se advierte en el ítem 1, el análisis de esta temática, propia del derecho constitucional tributario.

La interpretación de la ley tributaria, como de cualquiera otra norma, es una operación jurídica, de ninguna manera económica. Por ello hablar de interpretación económica

es una antinomia. Puede hablarse del objeto económico de la ley tributaria y del contenido económico-financiero de los hechos y objetos sujetos a la tributación. Éste puede considerarse el punto cardinal de la interpretación de la ley tributaria que se encuentra desarrollado por quién efectúa esta reflexión en un ensayo denominado *La interpretación de la ley tributaria en el Ecuador*⁴¹.

La analogía, o sea la interpretación que extiende el alcance una norma a situaciones similares a las en ellas contempladas, no está prohibida, sino simplemente limitada. El inciso segundo del Art. 14 del COT señala que con la analogía no se pueden crear tributos, exenciones, ni menos regular materias reservadas a la ley. De la mano de la analogía viene la integración de la ley. Al respecto cabe considerar que la ratio o razón de ser de la ley o sea el motivo esencial considerado por el legislador para dictarla, se explica y existe en un momento determinado; mas, como la ley tiene vida mientras no sea derogada, puede darse el caso que deba regir en lo posterior frente a circunstancias distintas de las que ocurrieron en su expedición. Considerar que la ley forzosamente debe permanecer inmutable, es alejado de la realidad. Por ello hace falta integrar la ley, es decir, corresponde al intérprete subsanar la dificultad que se pueda presentar en su inteligencia, por el devenir del tiempo y por el cambio de circunstancias iniciales. La integración entra dentro de la interpretación o por lo menos es un auxilio que la doctrina ha estudiado al servicio de la misma. Se resume en interpretar la ley asumiendo cuál habría sido el pensamiento de legislador ante el cambio de circunstancias, cometido difícil pero no imposible si se piensa que generalmente la labor legislativa obedece a esquemas conceptuales brindados por la doctrina. La integración es de manejo delicado y excepcional, debe tener las limitaciones de la analogía y no sirve en aquellas materias en las que se impone la interpretación

41 José Vicente Troya Jaramillo, *La interpretación de la ley tributaria en el Ecuador*, en Estudios de Derecho Tributario, Corporación Editora Nacional, Quito, 1984

restrictiva⁴². La Convención de Viena sobre los tratados en su Art. 62 decurre el mismo camino. Admite el principio denominado *rebus sic stantibus* que sirve de fundamento para aceptar excepcionalmente el cambio de circunstancias en la interpretación y cumplimiento de los tratados.

La supletoriedad se encuentra ampliamente reconocida. El sentido del inciso primero del Art. 14 contiene en forma clara este postulado, al decir: *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*. Esta disposición es de tenor general y sirve de marco a otras que respecto de cuestiones particulares reiteran la posibilidad de la supletoriedad. Son ejemplos, los artículos 158 del COT que prevé que el procedimiento coactivo supletoriamente se regulará por el Código de Procedimiento Civil; 223 del COT, en la parte que señala respecto a la sustanciación de las acciones ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal: *Las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código*; 260 que dice que con admisibles los medios de prueba determinados en la ley, que no es otra que el Código de Procedimiento Civil.

42 José Vicente Troya Jaramillo, *Ibidem*, p. 118 y 119.