



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

La Alteración a la Determinación Tributaria y el Derecho a las Utilidades en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal: Análisis de su Constitucionalidad

Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado de los Tribunales de la República y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales

Autor:

Agustín Alexander Sánchez Moscoso

CI: 0105812895

Correo electrónico: agustinsanchezmoscoso@gmail.com

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

CI: 0301504643

Cuenca - Ecuador

21-diciembre-2021



Resumen:

Este trabajo de titulación tiene por objeto determinar si la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal es o no inconstitucional. Dicha norma manda que una determinación tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas y aceptada por el contribuyente bajo los términos de la ley mencionada no surta efectos en materia laboral, más concreto en lo referente a utilidades. Aquello implica que un trabajador reciba un monto menor por concepto de utilidades que aquel que le corresponde. Por ello se estudiarán las nociones básicas respecto a la renta, el impuesto a la renta, la determinación tributaria y los principios constitucionales y tributarios que rigen dichas instituciones jurídicas. Además, se realizará un análisis del derecho laboral y constitucional a las utilidades y del principio de intangibilidad y el principio protector que resguardan los derechos en materia laboral y que además se encuentran constitucionalizados. Lo cual será complementado con un abordaje de los modelos y métodos de control constitucional, para así poder determinar el tipo de control que corresponde aplicar dentro de este escenario. De modo que al realizar un análisis integral de las cuestiones enunciadas podamos concluir si la mencionada norma es inconstitucional y debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

Palabras clave: Utilidades. Renta. Determinación. Control constitucional. Principio de favorabilidad. Derecho constitucional. Derecho tributario. Derecho laboral.



Abstract:

The purpose of this degree work is to determine whether the third general provision of the Organic Law for Productive Development, Investment Attraction, Employment Generation and Fiscal Balance is unconstitutional or not. Said regulation mandates that a tax determination issued by the Servicio de Rentas Internas and accepted by the taxpayer under the terms of the aforementioned law does not take effect in labor matters, more specifically in relation to profits. This implies that a worker receives a lower amount for profits than that which corresponds to him. For this reason, the basic notions regarding income, income tax, tax determination and the constitutional and tax principles that govern said legal institutions will be studied. In addition, an analysis will be carried out of the labor and constitutional right to profits and the principle of intangibility and the protective principle that protect rights in labor matters and that are also constitutionalized. This will be complemented with an approach to the models and methods of constitutional control, in order to determine the type of control that should be applied within this scenario. So that by carrying out a comprehensive analysis of the issues raised, we can conclude if the aforementioned rule is unconstitutional and should be expelled from the legal system.

Keywords: Profits. Income. Tax determination. Constitutional control. Favorability principle. Constitutional law. Tax law. Labor law.



Índice del Trabajo

Resumen:.....	2
Abstract:.....	3
Cláusulas.....	6
Dedicatoria.....	8
Agradecimientos.....	9
Introducción.....	10
Capítulo I: Análisis Tributario.....	13
1.1 Constitucionalización del Derecho Tributario.....	13
1.2. Principios constitucionales tributarios.....	21
1.2.1. Principio de Legalidad.....	23
1.2.2. Principio de Juridicidad.....	27
1.3. La Renta y el Impuesto a la Renta: Generalidades.....	29
1.3.1. La Renta.....	30
1.3.2 El Impuesto a la Renta.....	34
1.4. La Determinación Tributaria.....	39
1.4.1 La Declaración Tributaria del Sujeto Pasivo.....	40
1.4.2 La Determinación por Actuación de la Administración Tributaria.....	43
1.4.3 La Determinación Mixta.....	48
1.5 Legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios.....	48
1.6 Caso Hipotético y confrontación con la Ley de Fomento de la Producción.....	50
Capítulo II: Análisis Laboral.....	54
2.1. Antecedentes, definición, caracteres y finalidades del derecho laboral.....	54
2.2. Dimensión constitucional del Derecho Laboral.....	57
2.3. Principios del Derecho Laboral.....	60
2.3.1. Principio protector.....	63
2.3.2. Principio de Intangibilidad.....	68
2.4. El derecho a percibir utilidades.....	69
2.4.1. Las utilidades ante la determinación tributaria del impuesto a la renta.....	74



2.5. Caso Hipotético y confrontación con la Ley de Fomento de la Producción.....	75
Capítulo III: Análisis Constitucional	77
3.1. Supremacía Constitucional.....	77
3.2. El Control de Constitucionalidad de las Normas.....	88
3.2.1. El Control Difuso.....	91
3.2.2. El Control Concentrado.....	95
3.2.3. El Control Concreto.....	99
3.2.4. El Control Abstracto.....	102
3.3. El Control de Constitucionalidad de la disposición general tercera de la Ley de Fomento Productivo.....	107
Conclusiones.....	112
Bibliografía	115



Cláusulas.

Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Agustín Alexander Sánchez Moscoso en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación “La Alteración a la Determinación Tributaria y el Derecho a las Utilidades en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal: Análisis de su Constitucionalidad”, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 21 de diciembre de 2021

Agustín Alexander Sánchez Moscoso

C.I: 0105812895



Cláusula de Propiedad Intelectual

Agustín Alexander Sánchez Moscoso, autor/a del trabajo de titulación “La Alteración a la Determinación Tributaria y el Derecho a las Utilidades en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal: Análisis de su Constitucionalidad”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 21 de diciembre de 2021

Agustín Alexander Sánchez Moscoso

C.I: 0105812895



Dedicatoria.

A mis padres Silvia y Genaro, por su guía y su amor.

A mi hermano Mateo, por su amor, por acompañarme y darme ánimos en cada momento.

A Sabrina, mi novia y compañera de vida, por su amor, su apoyo incondicional y por siempre creer en mí incluso cuando yo mismo dudaba de mí.

A Bryan, Jorge, David, Diego, Josué, Santiago y Francisco, mis mejores amigos, por su cariño, por escucharme y apoyarme siempre que lo necesité.

A Washington, un mentor y gran amigo, por su guía intelectual y humana.

Todos ustedes son un tesoro y un regalo de la vida, sin ustedes esto no hubiera sido posible.



Agradecimientos.

Agradezco a mi madre Silvia y mi padre Genaro por inculcarme una educación y valores humanos que me han ayudado a llegar hasta aquí.

Agradezco a mi hermano Mateo por su cariño, su compañía y apoyo durante todos estos años.

Agradezco a mi novia Sabrina, por su amor incondicional y por apoyarme en todo momento y darme la motivación necesaria cuando no podía continuar con este proceso.

Agradezco a Bryan, Jorge, David, Diego, Josué, Santiago, Francisco y Washington, mis mejores amigos, por acompañarme en mi camino universitario.

Agradezco a mi tutor, doctor Tiberio Torres, por su guía académica y por compartirme sus conocimientos durante la carrera y el desarrollo de este trabajo de titulación.

Agradezco a la Universidad de Cuenca, la facultad de Jurisprudencia y la Escuela de Derecho, por darme un espacio dentro de sus aulas para aprender el Derecho.

Agradezco a los profesores de la carrera de Derecho, por impartir los conocimientos necesarios para mi formación profesional.

Agradezco al colegio Benigno Malo, por enseñarme no solo conocimientos sino también ideales que me han convertido en lo que soy.

A los funcionarios judiciales del Tribunal Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, por haberme acogido y guiado durante mis prácticas preprofesionales.

A todas las bandas, cantantes, artistas, literatos y filósofos que con sus creaciones han hecho más llevaderos muchos momentos de mi vida. Sin su arte estaría perdido.



Introducción

En el año 2008 entró en vigencia la Constitución de la República del Ecuador, norma suprema que introdujo cambios en el ordenamiento jurídico, su organización y también en la manera en que se entiende y estudia el Derecho en Ecuador, lo cual permitió que se origine un proceso de constitucionalización del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Dentro de ese contexto, el principio de supremacía constitucional y la creación de un sistema de control constitucional fueron parte de los principales cambios llevados a cabo, pues se dotó a estos de fuerza vinculante. A través de ello se pretende que la constitución sea reconocida como la norma de mayor jerarquía en el sistema jurídico y como tal sea respetada. En consecuencia, todas las ramas del Derecho, entre ellas el Derecho Tributario, deben someterse al proceso de constitucionalización y sus normas deben cumplir con los parámetros formales y sustanciales necesarios para tener validez, de modo que las disposiciones y su contenido debe encontrarse en concordancia con la Carta Magna.

Dentro de ese contexto, fue expedida en el 2018 la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal (en adelante Ley de Fomento Productivo), cuyo objetivo puede ser deducido de su nombre. Dentro de este cuerpo normativo, es de interés para este trabajo de titulación la disposición general tercera que presenta un mandamiento legal controvertido, en los siguientes términos:

El pago o desistimiento efectuados al amparo de esta ley no implican ni constituyen aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación que los originaron; y al tratarse de un régimen de remisión excepcional de rango legal, no alterarán la utilidad del ejercicio declarada por el contribuyente para los efectos de la aplicación del artículo 97 del Código del trabajo (Asamblea Nacional, 2018, p. 46).

La disposición mencionada parece coherente a simple vista, además en virtud de su carácter de orgánica y del principio *pro legislatore*, no debería existir cuestionamiento *prima facie* en cuanto a su contenido y consecuencias. Sin embargo, una lectura integral de esta norma y de aquellas disposiciones del ordenamiento jurídico que guardan conexión, puede arrojar un resultado distinto.



En primer lugar, ante una determinación tributaria caben dos opciones. La primera es el pago de la obligación determinada y la segunda la impugnación del acta de determinación. Por regla general el pago implica que se acepta la obligación tributaria determinada y la impugnación, un cuestionamiento a la legitimidad del acto. Por lo cual el desistimiento de una acción interpuesta contra el acto tributario implica la renuncia a toda interpelación respecto a la validez del mismo y confirma su ejecutoriedad. Sin embargo, la disposición cuestionada de la Ley de Fomento Productivo, menciona que el pago o el desistimiento no configuran una aceptación de la renta fijada en la determinación tributaria. ¿Es posible negar el contenido jurídico contenido en un acto que se encuentra ejecutoriado? ¿Es coherente que en teoría el contribuyente haya generado dos rentas globales distintas? Esta dimensión tributaria de la norma y sus consecuencias serán el objeto de análisis de nuestro primer capítulo, en el cual estudiaremos la constitucionalización del derecho tributario, los principios constitucionales tributario, las generalidades acerca de la renta y el impuesto a la renta, la declaración y la determinación tributaria, así como las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos tributarios.

Por otra parte, el monto a pagar por concepto de utilidades, se calcula con base en la declaración del impuesto a la renta realizada por el empleador, conforme al artículo 104 del Código de Trabajo. ¿Qué sucede si tiempo después la administración tributaria realiza una determinación que establece un impuesto más alto? Esta situación está normada por el Instructivo que Regula el Procedimiento para el pago de Utilidades cuando exista una Determinación Tributaria de Impuesto a la Renta, emitido mediante acuerdo ministerial MDT-2018-0159 del Ministerio de Trabajo. De acuerdo a esta norma, si la determinación establece una utilidad mayor en el ejercicio fiscal debe pagarse a los trabajadores un valor más alto por concepto de utilidades. Esta cuestión laboral será examinada con detenimiento en el segundo capítulo de este trabajo de titulación. Para ello se llevará a cabo un estudio acerca de las finalidades del Derecho Laboral, su relación con el Derecho Constitucional, el derecho a percibir utilidades, el principio protector y el principio de intangibilidad de los derechos laborales.

Ahora bien, la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción especifica que el pago o el desistimiento no alteran la utilidad del ejercicio declarada por el



contribuyente en cuanto a sus efectos laborales. Esto implica que pese a que se determine una utilidad mayor los trabajadores no pueden percibir el valor que les corresponde. ¿Es posible que esta ley afecte al derecho constitucional a las utilidades protegido por el principio de intangibilidad y el principio protector consagrados en la constitución?

Ante las interrogantes y escenarios mencionados en párrafos anteriores la norma trata de dar una contestación rápida. Plantea que esta disposición se concibe dentro de una ley que establece un régimen de remisión de carácter excepcional, y por ello es válido lo establecido en el precepto. El legislador puede haber cometido un error al afirmar aquello, puesto que la excepcionalidad no puede ser un justificativo para que las normas se aparten de aquello que está establecido en la Constitución. Entonces, ¿cuál es la solución jurídica frente a un menoscabo al derecho constitucional a percibir utilidades fundamentado en el cumplimiento de la norma tributaria contenida en la disposición general tercera de la Ley para el Fomento Productivo? Para responder aquello en el tercer capítulo de esta tesis se realizará un estudio de la supremacía constitucional y los modelos y tipos de control constitucional. De este modo se determinará si esta norma debe ser sujeta a un control de constitucionalidad y cuál es el tipo de control a realizar para de ese modo concluir este trabajo de titulación con un análisis hipotético de constitucionalidad que nos permita decidir si es necesaria la declaración de inconstitucionalidad de esta norma y su expulsión del ordenamiento para solucionar el problema planteado.



Capítulo I: Análisis Tributario

El estudio de diferentes postulados existentes dentro del Derecho Tributario es de suma importancia para comprender el trasfondo dogmático que precede a sus instituciones jurídicas particulares. En primer lugar, debido a la importancia que tiene su relación con el Derecho Constitucional se realizará un análisis bibliográfico de las diferentes nociones de constitucionalización del Derecho, aplicadas en particular al Derecho Tributario. También se estudiarán los principios tributarios de legalidad y juridicidad, con énfasis en su dimensión constitucional, considerando influjo que estos puedan ejercer al momento de la creación y la aplicación de normas tributarias. Dado que la aplicación de una norma tributaria y sus conflictos con disposiciones constitucionales es el objeto de nuestro estudio. Además, en un capítulo posterior se objetará también su propia creación desde un punto de vista de sujeción al respeto de derechos constitucionales, por lo tanto, es necesario conocer estos antecedentes.

A continuación, se expondrán generalidades relativas a la renta como concepto y al impuesto a la renta como tributo de interés para este trabajo. Tras lo cual se someterán a análisis las disposiciones normativas y la doctrina referentes a la declaración y la determinación tributarias. Figuras jurídicas de importancia por cuanto mediante ellas se concreta la aplicación de tributos. Cabe mencionar que la determinación tributaria se materializa mediante un acto administrativo respecto del cual se puede alegar la existencia de un principio de legitimidad. Este principio será parte de los contenidos que se abordarán en este capítulo. Todo ello con la finalidad de abarcar el estudio de la cuestión tributaria que resulta vital para el análisis y objeción a la disposición general tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Equilibrio Fiscal (en adelante Ley de Fomento de la Producción).

1.1 Constitucionalización del Derecho Tributario.

La constitucionalización es definida por Ricardo Guastini como: “un proceso de transformación de un ordenamiento, al término del cual, el ordenamiento en cuestión resulta totalmente impregnado por las normas constitucionales” (Guastini, 2001, p. 153). Como



consecuencia de ello la legislación, la jurisprudencia, el actuar político y las relaciones sociales estarán condicionados por la constitución (Guastini, 2001). Por lo tanto, este proceso y la construcción de una constitucionalización, desde una perspectiva idealista, desembocará en que la constitución sea el cimiento de todo el universo jurídico, político y social de un Estado, tomando el lugar de una guía definitiva del actuar humano e institucional.

Ahora bien, aunque la definición de un modelo ideal es un buen punto de partida, es necesario analizar la realidad y compararla con dicho constructo con el fin de determinar qué tan constitucionalizado se encuentra un Estado. Puesto que, acorde a lo que sostiene Guastini, no se puede hablar de que la constitucionalización sea una condición que solo permite absolutos, es decir que solo puede existir una plena constitucionalización o una total ausencia de ella, sino que pueden presentarse puntos intermedios (Guastini, 2001)¹. Con el fin de determinar el nivel de constitucionalización de un Estado Guastini plantea la existencia de condiciones necesarias², que se mencionan a continuación.

En primer lugar, se necesita la existencia de una constitución rígida. Para considerarla como tal esta deberá ser escrita y estar protegida contra todo procedimiento legislativo ordinario, es decir que sus normas no puedan ser modificadas o derogadas como cualquier ley, sino que se requiere un procedimiento especial, mucho más complejo (Guastini, 2001). Este proceso deberá estar especificado en la constitución por cuanto ninguna norma de jerarquía inferior podría crearlo, o regular cómo se llevan a cabo los cambios constitucionales. Esta cuestión no la menciona el autor, pero se entiende que está implícita en el desarrollo de su teoría. A este planteamiento agrega que deben existir principios constitucionales inmutables que no pueden ser alterados ni siquiera por un procedimiento de revisión constitucional (Guastini, 2001). Este presupuesto se cumple en Ecuador, pues el Estado cuenta con una constitución escrita vigente y que además contempla métodos específicos para su modificación en los artículos 441, 442, 443 y 444.

¹ La única posición absoluta de Guastini respecto a este asunto contempla la inexistencia de constitucionalización, cuando en un ordenamiento no existe una constitución rígida ni un mecanismo de garantía de la constitución (Guastini, 2001).

² El autor especifica siete condiciones, aunque menciona que no es una enumeración definitiva.



La segunda condición es la garantía jurisdiccional de la constitución. Para lo cual es necesario la existencia de un mecanismo de control de la constitucionalidad de las disposiciones de todo el ordenamiento jurídico, el cual está a cargo de un órgano jurisdiccional (Guastini, 2001). Para ello se han planteado diversos mecanismos de control constitucional a lo largo de la historia. Principalmente podemos distinguir dos clasificaciones que engloban cuatro modelos principales. La primera toma en cuenta cuál es el órgano que realiza el control y los clasifica en: control concentrado (de origen europeo) y control difuso (de origen estadounidense). Por otra parte, la segunda clasificación considera el tipo de control a realizar y lo divide en: control abstracto abstracto y control concreto.

Frente a ello existen tratadistas que consideran que las clasificaciones dicotómicas han perdido actualidad en la práctica jurídica. Romero al referirse al planteamiento de García Belaunde menciona que existe un modelo mixto que consiste en la fusión del modelo concentrado y el difuso; y además un modelo paralelo en el cual ambos consisten en un mismo ordenamiento sin interferir el uno en el otro (García Belaunde en Romero, 2012). En el tercer capítulo de esta tesina se dará una explicación más detallada de cada uno de los modelos y su situación en el Ecuador.

El control constitucional mencionado por Guastini plantea la defensa general de la constitución frente a normas y actos extraños y externos a ella. Para la vigencia y una adecuada constitucionalización debe considerarse también la existencia de mecanismos de defensa judicial de los derechos reconocidos en la constitución. Estas garantías defienden principios y normas constitucionales en específico. Siguiendo lo que defiende Lema, todos los derechos fundamentales deben contar un mecanismo de garantía que permita su real vigencia, puesto que no basta con su proclamación en el texto, sino que es necesario su efectivo cumplimiento (Lema, 12). Aquello sucede efectivamente en el Ecuador, pues se prevén diferentes garantías constitucionales jurisdiccionales y la figura de las medidas cautelares, que están enunciadas desde el artículo 89 hasta el artículo 94 de la carta magna.

Como tercera condición Guastini menciona que la constitución debe poseer una fuerza vinculante (Guastini, 2001). Lo cual conlleva que los miembros de la comunidad jurídica y además los ciudadanos estén conscientes de que: “toda norma constitucional -



independientemente de su estructura o de su contenido normativo- es una norma jurídica genuina, vinculante y susceptible de producir efectos jurídicos” (Guastini, 2001, p. 158). Esta característica del constitucionalismo marca una de las diferencias más fuertes con respecto a las teorías del positivismo decimonónico, que planteaba a la constitución como un documento de carácter meramente declarativo.

Como cuarta condición Guastini expone la existencia de una sobre interpretación de la constitución (Guastini, 2001). Esta concepción gira en torno a la percepción de la interpretación constitucional que pueden tener cada intérprete potencial (por lo general los jueces), quienes se encuentran ante dos posibilidades: la interpretación literal o restrictiva o una interpretación extensiva de la constitución (Guastini, 2001). Ante la existencia de lagunas, cuestión que sucede en todo ordenamiento, el operador jurídico puede tomar una de las dos posiciones. Optar por la interpretación literal implicaría que la constitución no es completa pues aquello que no está expresamente escrito escapa de su influencia, lo cual conlleva que ese espacio vacío de la laguna pueda ser regulado con libertad por el legislador, sin poner reparos en su producción legal ante una falta de límites (Guastini, 2001). Pero aquella tesis sería incompatible con la constitucionalización que el Derecho debe seguir. Lo correcto en un Estado constitucional de acuerdo al autor sería que:

La Constitución puede ser interpretada —o más bien, “sobreinterpretada”— de manera tal que se le extraigan innumerables normas implícitas, no expresas, idóneas para regular cualquier aspecto de la vida social y política. Cuando la Constitución es sobreinterpretada no quedan espacios vacíos de —o sea, “libres” del— derecho constitucional: toda decisión legislativa está prerregulada (quizás aún, minuciosamente regulada) por una o por otra norma constitucional. No existe ley que pueda escapar al control de legitimidad constitucional (Guastini, 2001, p. 159-160).

Esta condición es abordada en el texto de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante la constitución), aunque con ciertos matices que ponen en duda su amplitud. En un principio el artículo 427³ acoge una interpretación literal, aunque condicionada a que sea

³ Art 427.- Las normas constitucionales se interpretarán por el tenor literal que más se ajuste a la Constitución en su integralidad. En caso de duda, se interpretarán en el sentido que más favorezca a



el más adecuado a la integralidad de la constitución. Este artículo también menciona que la interpretación guiada por los principios propios de la interpretación constitucional puede aplicarse cuando existan dudas en cuanto a la aplicación de las normas constitucionales. Empero, en la práctica se ha manifestado a través de las sentencias de la Corte Constitucional que la interpretación de la constitución ha alcanzado niveles de mayor complejidad, dejando de lado la mera literalidad en favor de una discusión de fondo de las disposiciones de la carta suprema.

El quinto postulado del constitucionalista radica en la aplicación directa de las normas constitucionales. Esto implica abandonar la vieja dogmática que contemplaba a la constitución como un instrumento de solamente debía establecer los frenos al poder y la actuación estatal. Guastini, por el contrario, defiende que la constitución debe regular todas las relaciones sociales, además de que todas las normas constitucionales (tengan el carácter de principios, de regla o de norma programática) puedan ser aplicadas por los jueces y producir efectos jurídicos plenos (Guastini, 2001). La constitución puede ser aplicada en las relaciones entre particulares y además sus efectos deberán ser directos (Guastini, 2001). Por lo tanto, la norma fundamental pasa a convertirse en un instrumento vinculante y aplicable en toda relación intersubjetiva.

Debido al paralelismo entre las condiciones tercera y quinta podemos comentar conjuntamente la situación de su cumplimiento en el Ecuador. El numeral 3 del artículo 11⁴

la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, y de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional.

⁴ Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.

Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.

Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, p. 4).



de la Constitución al igual que el artículo 426⁵ establecen que los derechos y en general toda norma establecida en la constitución es de inmediata y directa aplicación, cuestión que plasma de manera escrita la fuerza vinculante de la carta magna, esto materializa ambas condiciones al menos de manera formal. Ahora bien, al ser una cuestión que también implica la manera en que la constitución ha permeado en la mente del conglomerado social y de los operadores jurídicos, su comprobación material es algo que excede el objeto y ámbito de este trabajo de investigación.

La condición número seis es la interpretación conforme de las leyes. Para analizar esta idea es necesario partir de que no existe un significado único para cada disposición normativa, es decir que no existe una sola interpretación posible, por lo tanto de un solo texto legal podrían desprenderse varias normas⁶ (Guastini, 2001). Dentro de ese contexto, en un ordenamiento constitucionalizado lo que debe suceder es que el juzgador opte por la interpretación conforme o interpretación adecuada a la constitución, lo cual lleva a que las leyes se armonicen con lo que manda la carta magna (Guastini, 2001). De este modo se conserva a la ley interpretada dentro del ordenamiento porque se aplicará solo su significado constitucionalmente válido, que no presenta una contradicción con la norma suprema (Guastini, 2001).

⁵ Art. 426.- Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución.

Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente.

Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, p. 113).

⁶ Guastini utiliza la palabra norma para referirse al significado que puede encontrarse en una ley y no al texto como tal (Guastini, 2001).



Pese a que la interpretación de las leyes conforme a la constitución no aparece de manera expresa en la norma suprema, esta puede derivarse del principio de supremacía constitucional plasmado en el artículo 424⁷. Por ello, en sentencias de la Corte Constitucional se evidencia una práctica de interpretación de las leyes conforme a la constitución, en las cuales se adopta como válidas únicamente las interpretaciones que no contradicen el texto constitucional, dejando sin efecto cualquier otra, para así adecuar la disposición legal a la norma suprema y a la vez conservarla en el ordenamiento jurídico.

Finalmente, la séptima condición mencionada por el autor es la influencia de la constitución dentro de las relaciones políticas. Este postulado implica tres principales esferas. En primer lugar, se busca que la constitución otorgue a la corte constitucional la capacidad de resolver los conflictos de competencia entre órganos del Estado (Guastini, 2001). Esto se encuentra de manera expresa en el artículo 437⁸ de la constitución. En segunda instancia el tribunal constitucional deberá elegir entre una posición en la cual se mantiene al margen de las cuestiones políticas o si por el contrario interviene de modo que pueda controlar la discrecionalidad política de las decisiones legislativas (Guastini, 2001). En la práctica ecuatoriana si bien la Corte Constitucional se mantiene al margen de la política, sí ha tomado decisiones que han intervenido en la discrecionalidad política, cuando han estado en juego derechos constitucionales. Y por último Guastini menciona que, respecto a la postura de las instituciones y los actores políticos, es bastante evidente que la gran mayoría toman conciencia de la constitución y la utilizan de una u otra manera como parte de los argumentos

⁷ Art 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, p. 112).

⁸ Art 436.- La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes atribuciones:

7. Dirimir conflictos de competencias o de atribuciones entre funciones del Estado u órganos establecidos en la Constitución.



para su actuar (Guastini, 2001). Sobre la situación de esta condición en Ecuador, respecto a la postura de los actores políticos, nos remitimos a lo que menciona el propio Guastini.

El cambio de paradigma jurídico introducido por la constitución en el año 2008 y lo analizado en párrafos anteriores nos muestran que el Ecuador se ha constitucionalizado. Si bien esta constitucionalización no es perfecta, recordemos que la constitucionalización no es una cuestión que requiera ser siempre absoluta, lo cual no es óbice para que se tomen las medidas y se actúe de manera que se alcance una mayor constitucionalización con el avance del tiempo. Al operar esta transformación ninguna de las áreas del sistema jurídico ecuatoriano puede ni debe escapar de su debida sujeción a la constitución. Esto implica que el Derecho Tributario ha sido sujeto a este proceso.

Al respecto, la Constitución en sus artículos 300 y 301 regula lo relativo al régimen tributario⁹. Si consideramos que la palabra constitucionalización puede usarse para expresar que un derecho o institución jurídica ha sido incluida en la constitución (Cubides, 2012), podemos afirmar que con aquellas disposiciones se ha constitucionalizado el Derecho Tributario. Al remitirnos a la primera condición de Guastini, respecto a la constitución rígida, la inclusión del Derecho tributario en la carta magna materializa que este obtenga un carácter constitucional en cuanto a los principios consagrados. Principios que pueden ser resguardados adecuadamente por las garantías a que hace referencia la segunda condición.

Además de aquello, las condiciones tercera y quinta cobran importancia para establecer la constitucionalización del Derecho Tributario. Al existir normas de dicho carácter que regulan la materia tributaria, existen disposiciones específicas, que además de los derechos constitucionales serán de directa e inmediata aplicación en el ámbito tributario. Y finalmente, la interpretación de las leyes conforme a la constitución, expuesta en la condición número seis, se vuelve una cuestión vinculante en cuanto al Derecho Tributario. es necesario conocer el acertado criterio de Garat quien menciona que:

⁹ Respecto a la creación de tributos y la política tributaria también es importantelo mencionado en los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3, 135, 265 numeral 5, 285, 286, 287 y 288.



En esta perspectiva, y adentrando a su conexión con el Derecho Tributario, la interpretación de la norma tributaria debería, además de aplicar los métodos de interpretación correspondientes, tomar en consideración la fuerza normativa de la constitución en los términos antedichos. Por tanto, corresponde al intérprete —sea el sujeto pasivo, como la Administración fiscal o el juez, en su caso—, analizar la norma tributaria desde la constitución y desde el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, determinado —conforme a lo puntualizado—, cuáles son los valores, principios y derechos involucrados, así como cuáles son las normas constitucionales —y de instrumentos internacionales— que merecen atenderse en esta interpretación (Garat, 2014, p. 141).

En consecuencia, toda ley, reglamento y disposición emitida por las autoridades nacionales o locales en materia tributaria deberá ser interpretada y guardar conformidad con la constitución, los derechos y principios que consagra. A aquello se debe sumar el carácter imperativo del principio de supremacía constitucional en cuanto a todas las ramas del Derecho, lo cual será analizado en el tercer capítulo de este trabajo. Lo mencionado, en conjunto con las condiciones de constitucionalización y la existencia de normas tributarias escritas en la carta magna, abordados en los párrafos que anteceden configuran una efectiva constitucionalización del derecho tributario.

1.2. Principios constitucionales tributarios.

La Constitución en su artículo 300 establece la existencia de principios¹⁰ que son de directa aplicación para la configuración y dirección del régimen tributario del Ecuador. Además de los principios expresamente mencionados en el texto constitucional también existen principios que constan de manera implícita (Valencia, 2015). Tal es el caso del principio de legalidad, que, si bien no es mencionado de manera textual, puede inferirse de lo que menciona el artículo 301 de la Constitución. Del mismo modo, mediante el análisis de las normas constitucionales puede colegirse la existencia de los principios de capacidad

¹⁰ Aquellos son los principios de: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.



contributiva, no confiscatoriedad y reserva de ley (Valencia, 2015). Dentro del paradigma del neoconstitucionalismo y la constitucionalización del ordenamiento, estas normas adquieren una importancia vital por cuanto se convierten en la guía y aspiración a la cual se sujeta el sistema jurídico.

El destacado tributarista Dino Jarach, en cuanto al Derecho Tributario en concreto, menciona que los principios de la imposición son: “aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración” (Jarach, 2003, p. 297). Si bien nuestro objeto de análisis en este acápite serán los principios netamente tributarios, es necesario acotar que aquello no obsta a que los principios constitucionales generales sean incorporados y tenidos en cuenta al momento de discutir instituciones del Derecho Tributario. Por cuanto en función del principio de supremacía constitucional y lo que manda el numeral 6 del artículo 11 de la constitución “Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía” (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, p. 4).

Dada la interdependencia e indivisibilidad de los derechos, podemos afirmar que dentro del ordenamiento constitucional ecuatoriano se produce una interacción entre todos los principios declarados en la norma fundamental. La doctrina es clara al mencionar que los legisladores están sujetos a los principios constitucionales y de justicia tributaria al momento de la creación de normas tributarias por cuanto estos son vinculantes y alegables ante cualquier tribunal (Queralt, 2001). Por ello creemos necesario abordar también una definición general para lo cual seguiremos lo expuesto por Alexy, quien define a los principios como.

(...) normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas (Alexy, 1993, p. 86).



A lo ya mencionado solo cabe agregar lo que menciona Peralta: “En el caso concreto del derecho tributario, los principios constitucionales de la tributación desempeñan un papel preponderante tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias (Peralta, 2015, p.106). El autor considera que los principios tributarios deben ser considerados en primer lugar como parámetros que guían al legislador al momento de ejercer el poder tributario y crear una norma, además de que lo sujeta a una moralidad tributaria cuyo fin es lograr un sistema impositivo justo en el cual se respete los derechos de los ciudadanos y se reparta adecuadamente la carga fiscal (ibídem). Además, es de gran importancia la mención que hace acerca del rol de los principios tributarios como orientadores para la labor de los jueces constitucionales al momento de ejercer el control de constitucionalidad de las normas (ibídem). Sin más que acotar a continuación abordaremos los principios de relevancia para este trabajo de titulación.

1.2.1. Principio de Legalidad.

El principio de legalidad es una de las figuras jurídicas de mayor importancia y antigüedad dentro del Derecho moderno. Su origen se remonta al siglo XVIII, momento histórico en el cual la filosofía de la ilustración inspiró la Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica y la Revolución Francesa. A causa de aquellos acontecimientos históricos la concepción predominante pasó de ser la de un Estado absolutista a la de un Estado de Derecho en el cual las leyes encuentran su legitimidad y obligatoriedad no en la voluntad del rey sino en la voluntad del pueblo expresada por el parlamento. La legalidad se extiende a todas las ramas del Derecho, pero en cuanto al Derecho Tributario en específico es importante traer a colación la consigna “*no taxation without representation*”. Este lema fue enarbolado por los gestores de la independencia estadounidense como una protesta en contra de los tributos que se les imponían por parte de un parlamento en el cual no estaban directamente representados y constituye la expresión originaria del principio de legalidad tributario.

Este origen del principio de legalidad en materia tributaria tiene su sustento doctrinario en una visión liberal de defensa del individuo, la libertad y la propiedad (Pérez, 1985). El auge del positivismo durante el siglo XIX e inicios del siglo XX trajo consigo un



fortalecimiento del principio de legalidad dentro de los Estados. Con el advenimiento del modelo neo constitucionalista este principio pierde importancia pues se pasa de una supremacía de la ley a una supremacía de la constitución, pero a pesar de ello su estudio no ha perdido actualidad. Por ello lo analizaremos desde los postulados doctrinarios de diferentes tributaristas a lo cual agregaremos una perspectiva constitucional dado el enfoque actual en el estudio del Derecho y el objeto de esta tesina.

En primer lugar, haremos mención a la definición dada por Casás, quien menciona el principio de legalidad es aquel por el cual:

(...) se requiere para las leyes tributarias de la participación de los órganos depositarios de la voluntad popular, cualquier sea su denominación y modo de funcionamiento según la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Parlamento, Cortes, Asamblea General, Congreso, Legislatura, Sala de Representantes, Concejo Deliberante, etc.) (...) (2005, p. 213).

De manera más concreta se puede mencionar que se trata del principio por el cual no puede existir un tributo sin una ley previa que lo establezca, cuestión que se reduce al aforismo *nullum tributum sine lege* (García, 1996). En virtud de dicho principio a la ley le corresponde la creación del tributo. Pero la cuestión no se agota en la simple enunciación de la existencia de una imposición fiscal, sino que se requiere que en la ley se señalen los elementos del tributo. Por ello la legalidad implica que la ley que establece el tributo debe contener y especificar el hecho imponible, los sujetos de la obligación tributaria el objeto y la cantidad de la prestación sin que estos puedan quedar al arbitrio del legislador (De la Garza, 2008). El autor agrega que el principio de legalidad también se extiende a las exenciones tributarias, las cuales deben ser definidas por la ley (ibídem).

Jarach menciona que el principio de legalidad consta de varios aspectos que podríamos resumir de la siguiente manera:

- 1) La necesidad de la ley como condición para la creación del tributo
- 2) Que el Estado no pueda delegar el poder de creación de tributos al Ejecutivo.



- 3) La ley debe definir todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria.
- 4) La interpretación de la norma tributaria debe ser literal.
- 5) La administración no puede tener facultades discrecionales de ningún tipo.
- 6) La obligación tributaria no puede ser derogada por un acuerdo entre las partes (Jarach, 2003).

Este principio se convierte por lo tanto en un requisito *sine qua non* para la actuación del Estado al fijar las reglas y límites de sus competencias como modo de evitar la arbitrariedad (Peralta, 2015). Sacone menciona que este principio tiene especial importancia en el Estado constitucional por cuanto la única fuente de los tributos y de la obligación de pagarlos está en la ley (2002). A todo ello se debe agregar que el principio de legalidad tributario consta de dos esferas distintas, la primera se refiere a la ley como fundamento del ejercicio de la potestad tributaria normativa de creación de leyes y la segunda a la ley como límite al cual la administración tributaria debe someterse al momento de aplicar las normas tributarias (Casás, 2005). En cuanto a la primera dimensión, considerada como legalidad normativa el autor expresa lo siguiente:

(...) los tributos deben ser establecidos por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal, esto es: emanadas del Congreso, respetando las prescripciones establecidas para su sanción (...); cuanto desde el punto de vista material, en cuya virtud las normas tributarias no son, como lo sostuviera algún sector del Derecho Administrativo en tiempos pasados, simples actos administrativos producidos a través del Congreso. Las leyes tributarias, en cuanto a su contenido se expresan, al igual que las restantes leyes, por medio de normas generales obligatorias, concebidas en términos abstractos e impersonales que, en el caso particular, describen la hipótesis de incidencia tributaria, enlazando a la efectiva producción en el campo fenomenológico concreto de la realidad de los hechos imposables, el nacimiento de las respectivas obligaciones pecuniarias a cargo de los contribuyentes” (Casás, 2005, p. 221).



Por otra parte, la legalidad aplicativa es abordada por Casás como una característica propia del Estado de Derecho, no solamente del Derecho Tributario (2005). Esta faceta del principio implica que la administración pública y su actuación están sujetos a la ley (Casás, 2005). Esto conlleva que no exista espacio para la discrecionalidad y peor aún para la arbitrariedad en el desarrollo de las actividades de los órganos estatales que ejerzan competencias en materia tributaria, pues lo establecido en la norma es y debe ser el único campo en el cual les está permitido actuar.

Finalmente, es necesario mencionar que en la actualidad el principio de legalidad ha pasado a constituir un presupuesto necesario para la realización de los ideales constitucionales y asegurar la preponderancia del principio democrático en el régimen tributario (Pérez, 1985). A su vez, el principio de legalidad también debe ser considerado como una forma de tutela de los objetivos sociales que se persiguen con la planificación fiscal de un Estado, lo cual hace necesario que sean establecidos y protegidos mediante la ley (Jarach, 2003). Y como señala otro autor el principio de legalidad adquiere una gran importancia para acercarnos al cumplimiento de los valores constitucionales al ser el tributo una herramienta destinada a la búsqueda de una sociedad más justa mediante la redistribución de recursos económicos (Peralta, 2015).

En cuanto a la realidad ecuatoriana consideramos adecuado lo expresado por Montañó para quien los principios de legalidad y de reserva de ley¹¹ no solo tienen una influencia en la creación del régimen tributario sino también en su aplicación y en la recaudación de tributos, condicionando lo sustantivo y lo procesal (2011). Además de que la aplicación e

¹¹ Los principios de legalidad y de reserva de ley, si bien suelen ser abordados de manera conjunta no implican lo mismo. Para efectos de este trabajo no es necesario analizar en qué consiste el principio de reserva de ley, pero conviene establecer la diferencia entre ambos principios. Casás lo explica de manera bastante clara utilizando las siguientes palabras:

(...) la vinculación positiva, en cuyo mérito la Administración solo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata o incluso mediata por habilitación de la ley, se denomina, como hemos visto, “principio de legalidad”. Cosa distinta es la relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias -ley sancionada por el órgano constitucionalmente investido de la función legislativa- y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos introduce a la noción de “reserva de ley” (2005, p. 233).



interpretación de los principios mencionados deberá ser: “amplia y no restringida, en conjunto y no aislada, utilizando varios elementos hermenéuticos, además obedecerá a un momento histórico (la Constitución y la ley en el tiempo), y a unos medios, sociales y geográficos específicos” (Montaño, 2011, p. 66). Por lo tanto, sostenemos que la efectiva vigencia y cumplimiento del principio de legalidad dependen de que se interprete y aplique en conjunto con los demás principios y normas constitucionales, caso contrario será nada más una enunciación cuya eficacia no llega a garantizarse, trayendo como consecuencia la vulneración de los derechos constitucionales y una alteración al ordenamiento jurídico en su totalidad.

1.2.2. Principio de Juridicidad.

Este principio no está incluido en el artículo 300 de la Constitución, que menciona los principios del régimen tributario. Sino que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 226¹², el cual no lo llama expresamente juridicidad pero sí menciona que todas las instituciones públicas y los servidores públicos deberán actuar con sujeción a lo que establezcan la Constitución y la ley. Sin embargo, consideramos que en virtud del artículo 11 numeral 6, que consagra la interdependencia e indivisibilidad de los derechos y principios constitucionales, este puede ser integrado y considerado dentro del ámbito tributario. Además, al ser una norma dirigida a las instituciones públicas en general es lógico que sea vinculante para quienes crean las normas tributarias y quienes las aplican, pues ambas actividades son competencia exclusiva del Estado.

Cabe mencionar, que la creación de tributos no deberá sujetarse únicamente a los principios de justicia tributaria, sino que además deberá respetar los mandatos dados por los principios constitucionales (Queralt, 2001). A lo anotado por el autor debemos agregar que esta fuerza vinculante de los principios constitucionales no debería agotarse en la creación del tributo, sino que además se debe evidenciar en cuanto a la aplicación de las normas

¹² Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 2008)



tributarias. Tomando en cuenta el respaldo dado por la normativa constitucional y la doctrina, es acertado sostener que el principio de juridicidad es aplicable a la creación y aplicación de las leyes tributarias en el Ecuador. Una vez explicada la pertinencia de este principio consideramos necesario analizarlo desde las perspectivas desarrolladas por diversos autores.

La existencia de principios constitucionales que constituyen límites al poder tributario implica que la ley por el mero hecho de ser tal no es legítima ni suficiente, sino que esta debe adecuarse con la constitución para su plena validez derivando en la superación de la legalidad para pasar al principio de juridicidad (Saccone, 2002). Desde una perspectiva histórica puede considerarse que este principio es relativamente nuevo, puesto que, según Reyes se pasa de la legalidad propia del Estado de Derecho de los siglos XVIII y XIX a una juridicidad que propugna la sujeción del Estado no solo a la ley sino al Derecho en general, especialmente a la constitución como norma suprema que es algo propio de los Estados Sociales de Derecho y los Estados Constitucionales de Derecho del siglo XX (1998).

Luis Sánchez en cuanto a la juridicidad menciona que aquella conlleva un mandato de que toda actividad pública o privada estén ajustadas a lo que manda el Derecho, es decir a todo el ordenamiento jurídico (1997). Así mismo la juridicidad guarda relación con lo constitucional pues involucra la necesidad de una actuación conforme a los principios constitucionales, lo cual somete a la actuación administrativa al cumplimiento de los fines consagrados en la carta magna (Sánchez, 1997). Consideramos acertada la noción introducida por el autor, respecto a la juridicidad no solo como un límite a la actuación sino también como una guía para lograr el cumplimiento de los valores constitucionales por parte de los servidores administrativos.

Casás por otra parte menciona que no es necesario adoptar la denominación de principio de juridicidad por cuanto pretender que una norma además de ser legal deba ser jurídica sería una tautología que puede confundir a quienes no han comprendido la ligera diferencia entre legalidad y juridicidad (2005). A lo cual agrega que en un Estado constitucional la juridicidad se encuentra sobreentendida por cuando el principio de supremacía constitucional ya la contempla (Casás, 2005). No obstante, consideramos que el criterio del autor no es acertado, al menos desde la perspectiva de la práctica jurídica



ecuatoriana. Puesto que, pese a que la Constitución Política del año 1998 consagró la supremacía constitucional en la práctica jamás se produjo la constitucionalización del ordenamiento jurídico y la visión legalista perduró debido a la resistencia al cambio de varios operadores jurídicos.

Solo con la entrada en vigencia de la Constitución del 2008 y varias transformaciones en el ámbito judicial se empezó a constitucionalizar el Derecho ecuatoriano y a considerar que las normas constitucionales son aplicables de manera directa. Por ello sostenemos que sería un error dar por sentada la obediencia a la constitución por parte de los diferentes actores que participan en lo jurídico. Aquello conlleva que sea necesario consagrar la juridicidad como principio que oriente el actuar de la administración pública, máxime si se toma en cuenta lo arraigada que estuvo la mera legalidad en el Ecuador y por consecuencia en los diferentes niveles del sector público.

Entonces, la juridicidad trae consigo una superación del principio de legalidad, sustituyendo la vieja noción de la ley como base de la actuación administrativa por una concepción en la cual el Derecho en su totalidad y la constitución en particular son el faro que orienta al Estado y las personas y además es el fundamento de todo acto del sector público. Por lo tanto podríamos definir al principio de juridicidad como aquel en virtud del cual los funcionarios e instituciones públicas están plenamente sujetos a la constitución y el Derecho, pudiendo actuar solamente dentro de las competencias que les otorga el ordenamiento jurídico y vinculados permanentemente al cumplimiento de los fines consagrados en la norma suprema para lo cual deberán evitar toda actuación arbitraria o que menoscabe derechos o principios constitucionales.

1.3. La Renta y el Impuesto a la Renta: Generalidades.

Para efectos de este proyecto de titulación es necesario entender a breves rasgos lo que son la renta y el impuesto a la renta. Por ello consideramos que, tal como lo hacen varios autores que se mencionan en este apartado, es necesario abordar en primer lugar la renta, desde diferentes definiciones, sobre todo en cuanto a su importancia jurídica. Y, en segundo lugar, las nociones existentes acerca del impuesto a la renta como tributo que grava a la renta.



Este estudio será breve por cuanto solamente se requieren conceptos básicos que ayuden al desarrollo del análisis de la disposición general tercera de la Ley de Producción.

1.3.1. La Renta

La renta es: “el ingreso neto total de una persona” (Jarach, 2003, p. 471). La palabra renta al igual que los términos rédito y ganancias se pueden utilizar para hacer referencia a productos netos de diferentes fuentes como el capital o el trabajo, por otra parte, réditos y ganancia se utilizan como expresiones sinónimas para referirse al concepto de renta como ingreso total neto (Jarach, 2003). Estas premisas sencillas son expandidas por la doctrina, debido a que no existe una noción uniforme de lo que debe considerarse como renta. En cuanto a la renta como objeto sobre el cual se debe imponer un tributo Jarach sostiene que el concepto dependerá de lo que se pueda considerar como revelador de la capacidad contributiva y que es el concepto normativo que adopta el Estado el que debe seguirse en la práctica (2003).

Como se mencionó, la renta puede ser definida desde diversos campos doctrinarios, En primer lugar, existen diferentes definiciones según se opte por las doctrinas económicas o las doctrinas fiscales (García, 1997). Villegas plantea dos perspectivas desde las cuales se pueden abordar el concepto de la renta, en primer lugar, la denominada renta- producto y en segundo lugar la renta-incremento patrimonial (2001). Por otra parte, Jarach, que no distingue entre teorías económicas y fiscales, menciona que dentro de las doctrinas económico-financieras se presentan la teoría de las fuentes, la teoría del incremento patrimonial neto más consumo y finalmente la teoría de Irving Fisher (Jarach, 2003). A continuación, se expondrá de manera breve cada una de estas concepciones.

Acorde a las teorías de corte económico la renta consiste en una riqueza nueva, material o inmaterial, derivada de una fuente productiva, la cual consiste en una cantidad neta a la cual se le han descontado egresos y deducciones (García, 1997). La autora agrega que la renta por lo general lleva implícita una periodicidad pero que esta no es una condición absoluta, que la renta no debe ser necesariamente separada del capital una vez realizada, y que esta puede expresarse de manera monetaria, en especies o real (García, 1997). La renta real se entiende como un: “poder de comprar o consumir” (García, 1997, p. 4). Lo que deja en claro



que en las concepciones de carácter económico el énfasis está en el carácter de la renta como una riqueza nueva o derivada, que surge de una fuente anterior y además en su capacidad para otorgar al propietario de ella una expresión monetaria o poder de consumo.

Ahora bien, para el campo jurídico se volvió importante conocer el fenómeno de la renta más allá de una perspectiva netamente económica y centrada en el consumo. En este contexto las doctrinas fiscales buscan una definición de renta que permita adecuarlo a los fines prácticos de la imposición fiscal y además encontrar la forma en que la renta debe ser considerada hecho imponible para el surgimiento de un tributo (García, 1997). En este campo surgen la teoría de la renta-producto y la renta-incremento patrimonial, las cuales analizaremos desde los postulados de García y Villegas.

En primer lugar, la concepción de la renta-producto parte de la distinción entre capital y renta. En este contexto: “*Capital* es toda riqueza corporal e incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que *renta* es la utilidad (o “riqueza nueva”) que se obtiene del capital” (Villegas, 2002, p. 533) (el uso de cursiva corresponde al autor). Esta teoría es de carácter objetivo dado que otorga un énfasis al producto obtenido (García, 1997). En resumen, desde esta perspectiva la renta es toda utilidad o producto obtenido a partir de un capital.

Como contraparte de esta teoría la doctrina nos presenta a la concepción de la renta-incremento patrimonial. Dentro de este marco la renta está constituida por ingresos periódicos y los ocasionales, como la plusvalía o el resultado de una apuesta (García, 1997). Esta doctrina considera que debe efectuarse un balance que compare dos patrimonios correspondientes a períodos distintos y que la renta será la diferencia que exista entre el más antiguo y el más reciente (Villegas, 2002). En dicha comparación deberá tomarse en cuenta los bienes que hayan sido consumidos y entonces se obtendrá la renta que será el valor en que el patrimonio haya aumentado durante ese lapso (Villegas, 2002). Esta teoría se considera subjetiva puesto que toma el resultado de cuánto ha aumentado la riqueza del sujeto (García, 1997).

Consideramos necesario agregar un concepto preciso dado por la doctrina respecto a este tipo de renta, la cual es definida como:



(...) todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valubles en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un período determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido, consumido y que se exprese en términos monetarios (García Belsunce, 1967, p. 186).

Dicho concepto es completo y bastante claro al momento de ilustrar el significado de la renta dentro de la corriente analizada. A aquello solo cabe agregar la precisión hecha por la autora García Vizcaíno quien menciona que no solo se habla de la renta de los individuos, sino que también debe incluirse como sujetos que pueden generar y ganar renta a los entes colectivos (1997). Aquello es acertado puesto que las personas jurídicas ejercen actividades como parte de su objeto social, las cuales pueden generar rentas o réditos que impliquen un incremento del patrimonio inicial de dicho ente. Por ello la legislación considera a las personas jurídicas como sujetos pasivos del impuesto a la renta.

Por otra parte, tenemos lo expuesto por Jarach, quien hace referencia a tres escuelas de pensamiento distintas. La primera, llamada teoría de las fuentes manifiesta que: “asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva” (Jarach, 2003, p.473). En segundo lugar, hace referencia a la teoría del incremento patrimonial neto más consumo. Desde esta óptica la renta comprende: “(...) además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos, ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas “ganancias del capital” y las provenientes del juego. (...) (Jarach, 2003, p.475). Dentro de dicho concepto también deberán tomarse en cuenta los aumentos de patrimonio derivados de herencias legados y donaciones (Jarach, 2003). Finalmente, según la teoría de Irving Fisher:

(...) el ingreso o renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata, pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en



remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros. De esta teoría surgen dos consecuencias fundamentales que motivan sendas normas:

- La primera consiste en que deben incluirse en el concepto de renta no solo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente, como ser: casa-habitación, lugares de recreo, vehículos, muebles del hogar, colecciones, etcétera.

- La segunda es que no se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo, sino al ahorro, ya sea para consumo futuro o para inversión (Jarach, 2003, p.475-476).

Finalmente debemos precisar que pese a la existencia de todas estas doctrinas en la práctica prima un concepto de renta de carácter legal tal como señalan García, Villegas y Jarach. Es acertado el criterio de Héctor Villegas para quien: "Se trata de una posición congruente con las necesidades fiscales y con las normas legislativas que deben servirles de instrumento, puesto que conduce a aceptar el concepto de renta más adecuado a las modalidades de cada sistema tributario" (2002, p. 535). En el Ecuador el concepto legal de renta está contenido en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI o Ley de Régimen Tributario), el cual menciona que:

Concepto de renta. - Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley (Congreso Nacional, 2004, p. 2).

La evolución de los sistemas jurídicos conlleva que se grave uno u otro tipo de rentas a lo largo del tiempo bajo enfoques que pueden corresponder a un tipo u otro de teoría, porque es necesario imponer un tributo sobre esa renta en particular para cumplir finalidades



estatales. Por lo tanto en los países existen sistemas mixtos¹³ en cuanto a lo que se considera renta. Esta apertura para determinar lo que significa renta deberá estar siempre sujeta al cumplimiento y respeto de los principios constitucionales y tributarios, que se convierten en guías de interpretación y límites a la legislación.

1.3.2 El Impuesto a la Renta.

El impuesto a la renta es un tributo¹⁴ que forma parte del ordenamiento jurídico de varios países en todo el mundo. En el Ecuador está plasmado en el artículo 1 de la LRTI. Acorde a lo que manda la ley este tributo grava la renta global que obtienen las personas naturales, sociedades nacionales o extranjeras y sucesiones indivisas. De dicha disposición se puede colegir que en este impuesto el hecho imponible es el generar una renta, cuya definición legal se encuentra en el artículo 2 de la LRTI. Se considerará como sujeto activo al Estado mientras que el sujeto pasivo será toda persona natural, sociedades y sucesiones indivisas.

Consideramos necesario mencionar ciertos antecedentes históricos antes de mencionar lo que la doctrina ha desarrollado sobre el impuesto a la renta. Este tributo surge en el año 1798 en Inglaterra durante el periodo del primer ministro británico William Pitt, quien lo instituyó para tener un medio de recaudación en el contexto de una guerra con Francia (Villegas, 2002). Tiempo después fue derogado, aunque de manera provisional puesto que en 1842 durante la etapa del primer ministro Robert Peel se lo establece nuevamente (Villegas, 2002) Por otra parte en el Ecuador surge un impuesto especial sobre la renta en 1921 cuya tasa era del 1% de la productividad personal (Paz y Miño, 2015). Tras ello, en el año 1925 se crea el impuesto a la renta del trabajo sin concurso del capital y el impuesto a la

¹³ En el caso del Ecuador aquello puede ser comprobado al analizar el artículo 8 de la LRTI, el cual contempla entre otros ingresos los siguientes: los que provengan del trabajo, el comercio, los dividendos y rendimientos de sociedades, los provenientes de rifas, apuestas, herencias y legados.

¹⁴ Consideramos necesario citar dos definiciones que nos ayudan a diferenciar al tributo y al impuesto: "Tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (Villegas, 2002, p.67). Mientras que: "podemos definir al impuesto como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal- relativa al obligado"" (Villegas, 2002, p. 72).



renta del capital sin concurso del trabajo (Paz y Miño, 2015). Estos tributos son los antecedentes directos del actual impuesto a la renta que rige en el Ecuador.

La doctrina ha desarrollado con amplitud lo relativo al impuesto a la renta. Por ello consideramos necesario precisar ciertas cuestiones que se han abordado desde la dogmática jurídica. En primer lugar, haremos referencia a los distintos sistemas de imposición sobre la renta que pueden existir. En ese contexto, Villegas expone de manera clara y sucinta los sistemas de imposición más relevantes, que a continuación se explicarán.

El primero que menciona es el sistema indiciario, en el cual se utilizan indicios o presunciones para establecer la renta de la persona (Villegas, 2002). Tal es el caso del impuesto a las puertas y ventanas que existía en Francia y en virtud del cual se determinaba que una persona podía tener mayores o menores ingresos según el número de puertas y ventanas de su casa (Villegas, 2002). Dicho sistema es poco práctico puesto que no permite certeza respecto a la forma de determinar la renta. Y además es potencialmente dañoso pues podría ocasionar menoscabos a ciertos derechos del contribuyente dada la incertidumbre en el método de cálculo.

Por otra parte, el sistema cedular o analítico contiene criterios más prácticos. En este modelo se distinguen las rentas de acuerdo a su origen, dividiéndolas en categorías, lo cual conlleva que a cada clase de rentas se les imponga una alícuota proporcional diferente (Villegas, 2002). Esto configura un sistema de imposición real pues se grava cada fuente por separado, pero presenta el inconveniente de que no podrá determinarse la totalidad que corresponde a una persona y ello evita que se puedan aplicar deducciones de carácter personal (Villegas, 2002). Este modelo es evidentemente más acertado que el indiciario. Además, debido a que se considera si las rentas provienen de diferentes orígenes, como el trabajo o el capital, se puede establecer gravámenes más fuertes a una u otra acorde a criterios de capacidad económica.

En contraposición con el sistema descrito en el párrafo anterior se establece el sistema de imposición global o sintético. Este se caracteriza por gravar las rentas en conjunto sin tomar en cuenta su origen (Villegas, 2002). En este caso estamos ante un sistema personal que permite el establecimiento de deducciones personales (Villegas, 2002). El inconveniente



radica en que no se puede gravar de manera más estricta ciertas rentas y con una alícuota menor a otras (Villegas, 2002). Al prescindir del origen de las rentas este sistema nos permite conocer y gravar los ingresos en conjunto, ventaja poco despreciable pues en dicho caso es probable que se obtenga por parte del ciudadano una contribución acorde a la renta total que efectivamente percibe.

Finalmente surge un sistema que rescata lo mejor del modelo cedular y del global, este es el sistema mixto. Al respecto la doctrina manifiesta que:

(...) Como un perfeccionamiento de los dos sistemas precedentes, surge esta modalidad de imposición, que viene a ser una combinación de los sistemas cedular y global. Funciona de la siguiente manera: existe un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen. Pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente. Este sistema reúne, entonces, las ventajas de los dos anteriores, eliminando las desventajas. Así, puede tenerse en cuenta el origen de la renta para efectuar las deducciones necesarias, y a su vez puede existir progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la especial situación personal del contribuyente (por ejemplo, cargas de familia) (...) (Villegas, 2002, p. 539).

Ante la clara explicación de Villegas solamente agregaremos que en el Ecuador se utiliza el sistema de imposición mixta. Esto se puede comprobar al hacer un análisis del título primero de la LRTI comprendido desde el artículo 1 al 51. Por ejemplo, las deducciones contempladas en la norma encajan con los presupuestos del modelo global. Mientras que la existencia de una figura especial como el impuesto a la renta único para actividades del sector bananero, contemplado en el artículo 27, implica gravar las rentas de esa actividad bajo un modelo cedular. Pero cabe precisar que en el modelo mixto ecuatoriano se les da mayor preponderancia a los elementos de un sistema global, máxime si se tiene en cuenta que el artículo 1 la LRTI habla de un impuesto sobre la renta global.

Además de las diferentes visiones acerca del sistema de imposición, respecto a este impuesto se suele hablar de dos grandes categorías en función del sujeto pasivo. En primer



lugar, un impuesto a la renta para las personas naturales y por otra parte un impuesto a la renta de las sociedades o personas jurídicas. Previo a precisar ciertas cuestiones puntuales de cada categoría creemos necesario mencionar una definición sencilla que prescinde de esta distinción en función del sujeto pasivo. Es así que el impuesto a la renta se puede definir como: “un gravamen directo sobre los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos elementos” (Martínez, 2009, p. 148). Una vez conocida una definición básica, podemos analizar las particularidades del impuesto a la renta para las personas físicas y el que corresponde a las personas jurídicas.

Jarach habla sobre la existencia de un impuesto personal a la renta con un carácter unitario y respecto al cual deben tomarse en cuenta todos los ingresos de la persona física (2003). Por otra parte, desde la doctrina española se define a este como: “(...) un impuesto directo, de naturaleza personal, y carácter subjetivo, que grava la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares, inspirado en el principio de progresividad (...)” (Queralt, 2004, p.80). Los autores mencionados en sus respectivos estudios concuerdan en que este impuesto tiene las características de ser directo, personal o subjetivo y además progresivo.

El impuesto personal a la renta establecerá un gravamen en virtud de la capacidad económica del contribuyente, la cual se calcula al deducir de la renta total la cantidad del mínimo vital o familiar para subsistir (Queralt, 2004). Este es uno de los presupuestos que ayuda a la configuración del carácter subjetivo del impuesto. A ello se agrega la aplicación de deducciones por los intereses no relacionados con la generación de la renta, considerar ciertas rentas como no imponibles, la existencia de cargas familiares y otros gastos que no guardan relación con la generación de la renta, pero afectan la capacidad del sujeto de producir ingresos (Jarach, 2003). Cuestión con la que concuerda lo expuesto por Queralt para quien el carácter subjetivo se manifiesta en la existencia de un mínimo vital personal y familiar, exenciones, reducciones a las rentas de personas discapacitadas y otros (2004).

En cuanto a la progresividad, esta se deriva del carácter personal del impuesto a la renta de las personas naturales (Jarach, 2003). Dicha característica se manifiesta mediante dos aspectos fundamentales: “a) la alícuota (...) aumenta a medida que aumenta la renta sujeta a



tributación, y b) existen determinadas rentas -mínimo personal y familia, rentas exentas, etc.-, que no se sujetan a tributación (...)” (Queralt, 2004, p. 80-81). Con ello queda explicado que este impuesto por sus características se establece sobre una renta efectivamente ganada y disponible, que constituye una base imponible a la cual se impondrá una tarifa progresiva.

Por otra parte, tenemos al impuesto a la renta de las sociedades o también llamado por Jarach como impuesto a los réditos de las sociedades de capital. Su fundamento se encuentra en la doctrina jurídica que sostiene que una persona jurídica es un ente distinto a las personas naturales que la componen por lo cual en lo económico la empresa tiene una capacidad contributiva propia diferente a la de sus integrantes (Jarach, 2003). En cuanto a ello, Jarach menciona que existe una concepción que niega la capacidad contributiva de las personas jurídicas y otra que considera que aquellas sí la poseen (2003). La doctrina moderna en la economía considera que las empresas como entidades se han vuelto más complejas por lo cual tienen sus propias actividades de mercado que no tienen nada que ver con aquellas de sus miembros (Jarach, 2003).

El destacado tributarista agrega que la capacidad contributiva como valoración de riqueza tiene un carácter político y debe ser apreciada por el Estado por lo que nada impide que ante la presencia de circunstancias económicas objetivas el Estado reconozca esa capacidad a una persona jurídica (Jarach, 2003). La existencia de condiciones económicas de la empresa se evidencia en la presencia de un patrimonio propio y su participación en actividades productivas o de negocios que le pueden otorgar ganancias (Jarach, 2003). Finalmente, Jarach menciona que el establecimiento de un impuesto para las sociedades tiene fundamento en que los intereses de sus socios o accionistas son heterogéneos por lo cual sería imposible identificar aquellos con los de la empresa, por lo tanto, al tener sus propios fines y actividades la sociedad tiene también su propia capacidad contributiva (Jarach, 2003). Concordamos con esta doctrina por cuanto en la realidad se verifica que las sociedades tienen un objeto social en función del cual se desarrollan actividades que producen no solo el cumplimiento del mismo sino también la generación de ingresos que pueden ser gravados con un impuesto a la renta.



Para calcular este impuesto Jarach recurre a la teoría del balance que postula: “(...) el impuesto alcanzará a la enajenación de los bienes del activo fijo (...) como cualquier otro beneficio que se produzca en el ejercicio y que resulte de la comparación patrimonial entre el fin y el comienzo del ejercicio anual (...)” (Jarach, 2003, p. 492). En ese contexto los beneficios de la empresa o de la sociedad son los que configuran la base para el impuesto (Jarach, 2003). Entonces tenemos que el impuesto a la renta de las sociedades o las empresas es un impuesto directo que grava los ingresos netos obtenidos por una persona jurídica dentro de un determinado ejercicio fiscal. A continuación, analizaremos las maneras en que se deberá calcular la base imponible y el monto del impuesto previo a su pago.

1.4. La Determinación Tributaria.

La facultad determinadora es una de las atribuciones y deberes de la administración tributaria, tal como lo establecen los artículos 67 y 68 del Código Tributario (en adelante CTrib o el Código). Esta facultad se expresa mediante la determinación tributaria. La definición legal de esta figura jurídica la encontramos en el artículo 87 del CTrib donde se menciona que la determinación es: “el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo” (Congreso Nacional, 2005, p. 17). La doctrina ha definido con similares palabras a esta institución. En concreto Villegas menciona que la determinación tributaria consiste en el:

(...) acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur") (Villegas, 2002, p. 329).

A ello consideramos necesario agregar lo que menciona García, para quien se trata de un procedimiento reglado que no deja lugar a la discrecionalidad (2000). La autora también menciona que la determinación puede provenir de un solo acto o de un conjunto de actos mediante los cuales se pueda verificar que se haya producido el hecho imponible y nos ayuden a determinar la cuantía del tributo y el sujeto pasivo del mismo (García, 2002). Por



lo tanto, podemos concluir que la determinación tributaria consiste en un acto o conjunto de actos provenientes del sujeto pasivo o de la administración tributaria que permiten verificar si se ha producido el hecho imponible, conocer la base imponible del tributo, su cuantía y el sujeto pasivo al cual se le atribuye el pago del tributo.

La determinación puede ser de varios tipos. La doctrina menciona que estos son: determinación por sujeto pasivo, determinación de oficio y determinación mixta (Villegas, 2002). La tributarista argentina García menciona una clasificación idéntica por cuanto menciona la existencia de la determinación por el sujeto pasivo o autodeterminación, la determinación realizada por el fisco y la determinación mixta (2000). El CTrib destaca en el artículo 88 la existencia de determinación por: 1. Declaración del sujeto pasivo; 2. Por actuación de la administración; o, 3. De modo mixto” (Congreso Nacional, 2005, p. 17). De igual manera el artículo 22 de la LRTI establece los tres métodos para la determinación del impuesto a la renta. Al tener clara dicha clasificación procederemos a tratar por separado cada uno de ellos.

1.4.1 La Declaración Tributaria del Sujeto Pasivo.

El sistema de determinación por parte del sujeto pasivo tiene su base en la declaración tributaria a la cual también se la puede llamar autoliquidación. Su justificación se encuentra en que se trata de un deber formal de naturaleza instrumental puesto que es útil para determinar el valor a pagar por un tributo (Sanmartino, 2001). Es concebida dentro de la doctrina ecuatoriana como un método en el cual el contribuyente realiza su propia determinación mediante un cálculo matemático (Andrade, 2001). La LRTI en su artículo 40 establece que la declaración del impuesto a la renta deberá ser presentada anualmente. Por lo tanto, partimos de que dicho tributo en un inicio se determina mediante la actuación del contribuyente.

Sanmartino define a la declaración tributaria como: “una comunicación formal, con efectos predeterminados por la ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de las normas tributarias” (Sanmartino, 2001, p. 314). Esta comunicación deberá ser presentada por el sujeto pasivo y tendrá solamente los efectos conferidos por la ley (Sanmartino, 2001). Sanmartino menciona que existen datos que ayudan de manera directa al cálculo del tributo



y otros que son complementarios pues colaboran de manera indirecta (2001). Por ello considera que se necesita precisar una definición de declaración de impuesto que es: “la comunicación de datos directamente instrumentales para satisfacer el interés público y la percepción de tributos” (Sanmartino, 2001, p. 318). Consideramos apropiada la definición, pero debemos acotar que el autor incurre en una confusión al usar la expresión declaración de impuesto y definirla como destinada a satisfacer la percepción del tributo, cuestión que intuimos se habrá originado en el uso común de tributo e impuesto como expresiones sinónimas.

Por otra parte, Jarach habla de la declaración como un acto impuesto por la ley al sujeto pasivo mediante el cual deberá presentar a la administración tributaria los datos que acerca de la realización de un hecho imponible (Jarach, 2003). El tributarista agrega que no se la debe considerar como una confesión extrajudicial puesto que se trata de una declaración informativa la cual tiene un carácter de declaración de conocimiento de los hechos declarados y del Derecho aplicable a estos (Jarach, 2003). Concuere en ello Sanmartino para quien se trata de una declaración de la dimensión material de los hechos y su clasificación jurídica (Sanmartino, 2001). Concordamos con el postulado acerca de que esta declaración implica un conocimiento de los hechos y del derecho, lo cual implica que el contribuyente se sujeta a la normativa pertinente y los efectos que ésta prevea para su declaración.

Esta declaración tiene ciertas características que son enumeradas por Sanmartino. En primer lugar, se encuentra la veracidad que implica la concordancia entre los datos declarados y los datos reales (Sanmartino, 2001). Como segunda característica encontramos la plenitud, que conlleva la inclusión de todos los datos exigidos por la ley (Sanmartino, 2001). Y finalmente una tercera característica llamada vinculación con el sujeto que consiste en que el individuo asume los efectos de su declaración y se compromete a cumplir la obligación de ella derivada (Sanmartino, 2001).

Ahora bien, se ha hablado de la declaración como una exposición de datos por parte del contribuyente, pero además se debe especificar en qué manera se lleva a cabo esta. En primer lugar, debemos mencionar que para ello debemos diferenciar entre el contenido de la declaración y el documento usado para expresarla (Sanmartino, 2001). En la doctrina y en la



práctica ha tomado una posición preponderante la utilización de formularios como el documento idóneo para consignar los datos de la declaración. Al respecto el autor italiano menciona: “Con el término *formulario* se entiende un modelo de declaración impreso mediante un procedimiento de imprenta, que incluye por lo regular una variedad de campos bien delimitados (Sanmartino, 2001, p. 324).

Sanmartino sostiene que las particularidades de la normativa tributaria no permiten que se establezca una regulación única para todas las declaraciones por lo que cada una tendrá su propio contenido y normas (2001). Aquello se evidencia en el hecho de que la forma de declaración del impuesto a la renta es distinta a la del impuesto al valor agregado. Dentro de ese contexto la doctrina menciona que la declaración del impuesto a la renta cumple con ciertas características que son: “generalidad, anualidad, unidad, carácter analítico y personalidad” (Sanmartino, 2001, p. 329).

La generalidad consiste en el deber de todos los sujetos pasivos de presentar la declaración (Sanmartino, 2001). Implica además que se deberá incluir todos los hechos que permitan determinar la base imponible por lo que la declaración será útil para la recaudación de todos los impuestos que tengan como presupuesto la posesión de renta (Sanmartino, 2001). La anualidad se deriva de la ley que manda declarar y pagar el impuesto cada año, a esta característica se la puede llamar también como periodicidad (Sanmartino, 2001). Por otra parte, el carácter analítico se deriva de que al indicarse los activos y pasivos el fisco puede conocer el proceso lógico que permite determinar la base imponible (Sanmartino, 2001).

La unidad se refiere a que: “no pueden coexistir dos o más declaraciones sobre los mismos hechos y respecto al mismo período de tiempo” (Sanmartino, 2001, p. 330). Además, la declaración es siempre una, aunque se permita que esta sea expresada mediante la integración de documentos presentados en tiempos distintos (Sanmartino, 2001). Una declaración sobre la renta es válida para todos los impuestos directos e indirectos que se establezcan sobre esta (Sanmartino, 2001). Y la personalidad radica en que cada sujeto declara sus rentas propias y sólo asume la responsabilidad por el pago de esta (Sanmartino, 2001). Además, cada formulario de declaración del impuesto puede contener tan solo la información de un sujeto pasivo (Sanamrtino, 2001).



Finalmente cabe mencionar que, si la administración tributaria considera que la declaración no se ajusta a la realidad podrá proceder a determinar la obligación tributaria por su cuenta (Jarach, 2003). Para ello puede utilizar sus facultades de investigación que la ayuden a determinar si la declaración concuerda con el supuesto de hecho y el valor a pagar tanto si esto implica un pago mayor o uno menor a favor de la administración (Jarach, 2003). Por lo tanto, la declaración por sí sola puede ser un acto suficiente para determinar una obligación tributaria, pero existirán casos en que la administración tributaria decida emprender su propia determinación. Aquello encuentra fundamento legal en la existencia de una facultad determinadora (artículo 68 del CTrib), que faculta a la administración tributaria para verificar, complementar o enmendar las declaraciones de los contribuyentes. En dichos casos se seguirá el procedimiento normado por la ley y se podrá partir de la declaración como un indicio.

1.4.2 La Determinación por Actuación de la Administración Tributaria.

Como se mencionó en los dos apartados anteriores la administración tributaria posee una potestad conocida como facultad determinadora. En el ejercicio de dicha potestad podrá llevar a cabo la composición del tributo cuando exista el hecho imponible correspondiente. Para ello puede valerse de las medidas legales que estime necesarias para dicha determinación. En dicho contexto nace el procedimiento de determinación por parte del sujeto activo basado en un conjunto de potestades debidamente regladas. Dicho proceso concluye con la emisión de una determinación la cual es definida como:

(...) un acto de la administración fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas (Jarach, 2003, p. 429-430).

El español Lago, quien utiliza el término liquidación en lugar de determinación, menciona que debe distinguirse a la liquidación como conjunto de actos administrativos



tendientes a determinar la deuda tributaria y la liquidación como el acto en el cual se expresa la obligación tributaria concreta e individualizada (Lago, 2001). Con respecto a la liquidación o determinación como procedimiento el CTrib establece que esta puede ser directa o presuntiva. El artículo 23 de la LRTI establece la misma posibilidad para el impuesto a la renta en particular.

La determinación directa se realiza con base en la contabilidad, datos, documentos e información que hayan sido proporcionados a la administración tributaria (Andrade, 2011). Además de ello la administración podrá obtener datos mediante el cruce de información con entidades públicas y otros contribuyentes o responsables. El artículo 19.1 del CTrib agrega que se podrá utilizar la información que conste en registros y catastros y que haya sido otorgada por el propio sujeto pasivo. Andrade menciona que el uso de estas fuentes de información permite que conozcamos de manera más o menos acertada las rentas que posee el sujeto pasivo (2011). El uso de esta información permite llegar a un acto en el cual se evidencie la realización del hecho imponible y conforme a los datos calcular la base imponible y la cuantía a pagar por el tributo.

Por otra parte, la determinación presuntiva se utilizará en los casos en que no pueda realizarse una determinación directa. En virtud del artículo 92 del CTrib esto sucede si el contribuyente no presentó una declaración o si los documentos presentados por este no son suficientes para acreditar los hechos. En dicho caso la administración tributaria realizará un proceso determinativo fundamentado en indicios, circunstancias y otros elementos ciertos que le permitan establecer la existencia de un hecho generador y calcular la cuantía del tributo. Estos indicios deberían permitir presumir la existencia de ciertas utilidades de manera más o menos acertada de acuerdo en cada caso concreto (Andrade, 2011).

En cuanto a la naturaleza y efectos jurídicos de la determinación seguiremos la clara exposición dada por Saccone. El argentino menciona que existen dos escuelas contrapuestas. La primera propone que la determinación posee un carácter declarativo. Según esta doctrina la obligación tributaria nace en el momento en que se produce el hecho generador del tributo y la determinación tiene un efecto meramente declarativo por el cual se fija la cuantía a pagar por el tributo (Saccone, 2002). La segunda posición otorga a la determinación un carácter



constitutivo. Aquello significa que no basta que se cumpla el hecho generador para que se afirme la existencia de una obligación tributaria, sino que es necesario un acto de determinación por parte de la administración tributaria para que se precise su existencia y el monto a pagar (Saccone, 2002). Consideramos que la primera postura es la acertada. Por cuanto la mera producción del hecho generador por sí sola configura el presupuesto jurídico para que se deba pagar el tributo. Nada tiene que ver con ello la actuación o falta de actuación de la administración en cuanto a la determinación del tributo.

Como menciona Villegas la escuela de la determinación constitutiva confunde carácter constitutivo con condición de eficacia (Villegas, 2001). La determinación es necesaria para poder realizar el cobro y por ende es eficaz para obtener el pago del tributo, pero no es la génesis del mismo. Con el cumplimiento del hecho imponible surge una pretensión del Estado y la obligación potencial del pago del tributo, pero esta se volverá concreta, líquida y exigible con respecto a un sujeto solo al momento de emitir la determinación (Villegas, 2001). El sujeto que realiza el hecho generador ha dado surgimiento a la circunstancia por la cual se le debería exigir el tributo, luego de ello es deber del fisco realizar los actos tendientes a cobrar el valor adecuado o a determinar si existe una exención, pero no podría depender de aquello la existencia de la obligación de pagar el tributo mismo. Finalmente, el autor menciona que:

(...) la determinación no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir, que el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produjo el hecho imponible nació realmente la obligación tributaria (Villegas, 2001, p. 334).

Finalmente conviene mencionar un importante debate que existe dentro de la doctrina respecto al carácter jurisdiccional o administrativo de la determinación tributaria. Jarach sostiene que la determinación tiene una naturaleza jurisdiccional (2003). Uno de los fundamentos esgrimidos por el destacado tributarista es el hecho de que el funcionario que emite la determinación actúa conforme a Derecho y no de manera discrecional, por lo cual estaría pronunciando el Derecho y ejecutando un orden legal tal como lo hace un juez.



Consideramos equivocada la posición sostenida por Jarach debido a dos razones. La primera consiste en que el mero hecho de actuar conforme a derecho no convierte a un funcionario o sus actos en jurisdiccionales. Todo servidor público debe actuar con sujeción a la constitución y las leyes como se explicó en los acápites del principio de legalidad y del principio de juridicidad.

En segundo lugar, no existe un juez como tal y el funcionario que actúa pertenece a la función ejecutiva, dotar a sus actos de un carácter jurisdiccional atentaría directamente contra el principio de división de poderes. En el caso ecuatoriano la función judicial es la única depositaria del poder judicial. La constitución también otorga facultades jurisdiccionales en materia constitucional a la Corte Constitucional y en materia electoral al Tribunal Contencioso Electoral. Pero aquello no significa que órganos distintos a la función judicial puedan ejercer funciones de ese tipo solo porque así se las quiera clasificar, sino que una potestad jurisdiccional sólo puede nacer de la carta magna. Norma fundamental que en ningún momento otorga competencias de ese tipo a los servidores públicos de la función ejecutiva como lo sería un funcionario del Servicio de Rentas Internas.

Concordamos con Villegas (2001) en cuanto a la característica de la determinación como un acto de carácter administrativo. Esto es evidente por cuanto un acta de determinación es emitida por el funcionario competente en ejercicio de una potestad otorgada a él por la constitución y las leyes pertinentes en materia fiscal. Aquello nos ubicaría dentro del contexto de acto administrativo definido por Gordillo como: “una declaración realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos directos” (2013, p. 217). A ello podemos sumar la posición concordante de Lago, quien desde la doctrina tributaria menciona que:

La liquidación definitiva es el pronunciamiento administrativo definitivo sobre la existencia y la cuantía de la deuda tributaria. Se practica tras completa comprobación, esto es, cuando la inspección, examinados todos los elementos de juicio, da por concluída una comprobación, documentándola en acta definitiva (Lago, 2001, p. 411).



El autor mencionado agrega que se trata de un acto administrativo resolutorio que declara la existencia de un derecho o de una obligación (Lago, 2001). Acorde a lo analizado podemos exponer nuestra propia definición. Consideramos que la determinación es un acto administrativo, que pone fin y resuelve el procedimiento de determinación, y que declara la existencia o inexistencia de la obligación tributaria. Como en todo procedimiento administrativo se deberá respetar las garantías del debido proceso consagradas en el artículo 76 de la Constitución. De igual manera el acto final que se expresa mediante un acta de determinación deberá cumplir dichos requisitos en especial el de motivación. Y además deberá cumplir el requisito del artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, el cual menciona que el acta de determinación debe contener:

1. Identificación de la autoridad que la emite.
2. Número del acta de determinación.
3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.
6. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes del contador, de ser el caso.
7. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.
8. Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria.
9. Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas.



10. Valor del impuesto causado y a pagar según corresponda.
11. Valor de las multas y recargos que correspondan.
12. Tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos.
13. Lugar y fecha de emisión del acta de determinación.
14. Firma del funcionario responsable del proceso de determinación (Presidente de la República del Ecuador, 2010, p. 181).

1.4.3 La Determinación Mixta.

Finalmente conviene mencionar brevemente lo relativo a la determinación mixta. Esta clase es poco tratada en la doctrina por cuanto en la práctica no se la utiliza con frecuencia. el Ctrib la define en el artículo 93 como: “la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos” (Congreso Nacional, 2005, 19). Una definición dada por la doctrina plantea que:

Este tipo de determinación es el que efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo. A diferencia del procedimiento anterior, el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal, no el sujeto pasivo (Villegas, 2001, p. 338).

1.5 Legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios.

Para cerrar este capítulo analizaremos los principios de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos en cuanto a su aplicación en el Derecho Tributario. Como se mencionó en apartados anteriores el acta de determinación mediante la cual se pone fin a un procedimiento liquidatorio del fisco es un acto administrativo. Pese a que su naturaleza específica sea tributaria aquello no es óbice de que se apliquen a esta los principios que guían a los actos administrativos. Al respecto Lago sostiene que la liquidación definitiva al igual que todos los actos administrativos goza de un principio de legitimidad por el cual será ejecutiva y ejecutoria (Lago, 2001). Los mencionados principios de legitimidad y



ejecutoriedad son reconocidos por el artículo 82 del CTrib. Reconocimiento que es reforzado por el artículo 91.1 que otorga el principio de legitimidad a las determinaciones directas.

El principio de legitimidad radica en que el acto determinativo debe ser considerado válido mientras el contribuyente no haya probado lo contrario (Villegas, 2001). Por lo cual este principio podría ser desvirtuado. Tal como menciona Cassagne este principio es de carácter provisional (2002). El administrativista define al principio de legitimidad con las siguientes palabras: “Supone que el respectivo acto dictado por un órgano estatal se ha emitido de conformidad al ordenamiento jurídico y en ella se basa el deber u obligación del administrado de cumplir el acto” (Cassagne, 2002, p. 20). Por su parte Gordillo realiza una fuerte crítica del principio de legitimidad por cuanto menciona que en la práctica los procedimientos administrativos no respetan todas las garantías que la doctrina ha propuesto como fundamento teórico de este principio (2001). Del mismo modo menciona que el principio de legitimidad permite que actos que contienen vicios manifiestos se consideren válidos a menos que sean impugnados (Gordillo, 2011).

El destacado autor argentino menciona que solamente en el caso de actos administrativos regulares¹⁵ se puede hablar de un principio de legitimidad cuyo efecto será la obligatoriedad o exigibilidad del acto, que deberá ser cumplido por los administrados (Gordillo, 2011). Esta validez y exigibilidad del acto se mantendrá mientras no se pida y pruebe su legitimidad en sede administrativa o judicial (Gordillo, 2011). En cuanto a la prueba de la ilegitimidad, Gordillo menciona que sólo debe probarse la ilegitimidad que se base en una cuestión de hecho, mientras que aquellas basadas en cuestiones de derecho como una errónea interpretación de la ley no requieren medios probatorios (2011). Podemos concluir que en el caso un acta de determinación esta goza de una presunción de legitimidad siempre y cuando se hayan cumplido los presupuestos constitucionales y legales para su expedición y no existan vicios graves que puedan afectarla.

¹⁵ Para Gordillo el acto administrativo regular es aquel que puede ser válido o anulable, esto último en el sentido de no tener vicios graves o manifiestos (2011).



En cuanto al principio de ejecutoriedad esta puede ser considerada como un privilegio de la administración pública que le permite ordenar el cumplimiento de sus actos sin necesidad de recurrir ante una autoridad judicial y efectivizando ese cumplimiento mediante sus medios de coacción propios (Cassagne, 2002). Esta ejecutoriedad tiene dos subclases las cuales están sujetas a los límites dados por los derechos constitucionales. La primera opera en sede administrativa sin necesidad de recurrir a la coacción y la segunda implica que la administración utilice la coacción para que se cumpla el acto administrativo (Cassagne, 2002).

Gordillo plantea que el acto administrativo posee obligatoriedad lo cual implica que deba cumplirse y que la ejecutoriedad consiste en que la administración tenga potestades legales para ejecutar por sí misma el acto (2013). El autor menciona que el ejercicio de coerción por parte de la administración para el cumplimiento de sus actos sólo podrá ser válida cuando exista una norma expresa que lo autorice (Gordillo, 2013). La ejecutoriedad pasaría a ser un principio circunstancial que se manifiesta cuando la norma autoriza a la administración proceder mediante sus propios medios de coacción (Gordillo, 2011). Por tanto, la ejecutoriedad de un acta de determinación estará sujeta a lo que al respecto menciona el ordenamiento jurídico. En el caso ecuatoriano este tipo de procedimiento está regulado desde el artículo 149 al 216 del CTrib.

1.6 Caso Hipotético y confrontación con la Ley de Fomento de la Producción.

Una vez analizada la constitucionalización del Derecho Tributario y varios principios y figuras jurídicas relacionadas de manera directa con el mismo procederemos a comparar aquellos con un caso hipotético derivado de la Ley de Fomento de la Producción. Este ejercicio abstracto será abordado al final de cada capítulo por cuanto nos permitirá acercarnos a la conclusión y cumplimiento del objetivo planteado en esta monografía. El caso es el siguiente:

Una sociedad anónima al finalizar el ejercicio fiscal 2016 presentó su declaración de impuesto a la renta en la cual el valor de los ingresos totales fue de cien mil dólares (\$100.000). Con base en ese valor se debe calcular las utilidades a repartir. El porcentaje será



del 15% acorde a lo que manda el artículo 97 del Código de Trabajo (en adelante CT), dicha cantidad es de quince mil dólares (\$15.000). Una vez descontadas las utilidades el valor de los ingresos netos es de ochenta y cinco mil dólares (\$85.000). Por lo tanto, el valor a pagar por impuesto a la renta será de veintiún mil doscientos cincuenta dólares (\$21.250). Cifra que corresponde al 25% de la renta mencionada, por cuanto el artículo 37 de la LRTI establece como tarifa fija de impuesto a la renta para sociedades el pago del 25% de la renta total una vez descontadas las utilidades de los trabajadores.

Ahora bien, el Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) decidió iniciar un proceso determinativo a dicha sociedad en el año 2017 y concluyó el proceso con un acta de determinación en la cual el valor de la renta de dicha persona jurídica ascendía a doscientos mil dólares (\$200.000) y por lo tanto correspondía a la empresa pagar cincuenta mil dólares de impuesto a la renta (\$50.000). La compañía no cumplió con el pago del impuesto determinado en el tiempo dado por la ley por lo cual cuando cumpla con la obligación se le aplicarán intereses y multa por el retraso. A pesar de ello decidió impugnar la nueva determinación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Ante la expedición de la Ley de Fomento de la Producción la empresa decide pagar el capital adeudado mediante un acuerdo de pago que cumple las disposiciones de dicha norma para acogerse a la remisión de intereses y multas que tenía acumulados y renuncia a la acción judicial presentada.

Una vez conocido el caso podemos analizarlo conforme a lo desarrollado en este capítulo. El acta de determinación contiene el valor de la renta ingresada por el contribuyente. Esto se ha calculado acorde a la definición legal de renta. Y se puede colegir que por lo tanto dicho valor es la renta producto del capital y además constituyó una renta-incremento patrimonial dado que los balances no han evidenciado pérdida en cuyo caso no corresponde un impuesto a la renta. La determinación definitiva final goza de legitimidad la cual fue atacada mediante la impugnación, pero dado que el sujeto pasivo renunció a la acción este principio se reforzó por cuanto al no ser impugnado el acto adquiere firmeza.

Si dicha liquidación establece que la renta fue de \$200.000 es lógico que al ser el ingreso neto del ejercicio fiscal 2016, la renta total como se la llama en la doctrina, sobre ese valor debe ser calculado el valor de las utilidades para los trabajadores. Valor inapelable por



cuanto fue determinado en un acto administrativo que actualmente se encuentra firme. Pero resulta que la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción establece una excepción en los siguientes términos:

El pago o desistimiento efectuados al amparo de esta ley no implican ni constituyen aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación que los originaron; y al tratarse de un régimen de remisión excepcional de rango legal, no alterarán la utilidad del ejercicio declarada por el contribuyente para los efectos de la aplicación del artículo 97 del Código del trabajo (Asamblea Nacional, 2018, p. 46).

Esta norma de carácter tributario faculta que la sociedad pague un mayor valor de impuesto a la renta sin pagar el porcentaje de utilidades que corresponde a dicho valor. Los \$15.000 pagados se mantienen inalterados en lugar de aumentar a treinta mil dólares (\$30.000) calculados con base en la renta de \$200.000 determinada por el SRI. Esto infringe directamente el artículo 97 del CT que menciona que las utilidades se reparten en función del ingreso neto. Además, se desconoce el contenido del Instructivo que regula el procedimiento para el pago de utilidades, cuando exista una determinación tributaria del impuesto a la renta (en adelante Instructivo para el pago de utilidades).

Desde un punto de vista legal encontramos que dicha disposición se contrapone directamente con el artículo 82 del CTrib que consagra el principio de legitimidad del que goza el acta de determinación por cuanto pretende que para efectos laborales el valor de renta sea uno distinto al que ha sido determinado. Esta solución carece de lógica y ha sido planteada bajo el artificio de la excepcionalidad. Cuestión que de manera directa pretende desconocer leyes previas e incluso normas de carácter constitucional como es el caso del inciso sexto del artículo 328 de la constitución. Esto configura una afectación a los principios tributarios de legalidad y juridicidad por cuanto si la administración aplica el criterio de la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción afectaría de manera directa las normas mencionadas.

Como se podrá evidenciar la dimensión tributaria se ve afectada, pero también la dimensión laboral y la constitucional reciben un menoscabo. Para poder abordar dichos temas con mayor soltura y conocimiento fue necesario este tratamiento del trasfondo fiscal de la



normativa a analizar. En los siguientes capítulos se analizará el caso aquí planteado conforme a la óptica laboral y sobre todo constitucional. Esto con el propósito de determinar la solución jurídica adecuada a esta problemática.



Capítulo II: Análisis Laboral

En este capítulo se realizará un abordaje teórico de principios propios del Derecho Laboral¹⁶ con el fin de contribuir a la solución del problema planteado en este trabajo de titulación. A la vez se hará mención y se analizarán los preceptos normativos que contienen dichos principios tanto a nivel constitucional como en el Código de Trabajo. Previo a ello consideramos necesario hacer una breve mención a los antecedentes históricos, los caracteres y finalidades del derecho del trabajo. Esto con la finalidad de conocer el contexto en el cual surge, poder dar su definición y analizarlo en un contexto constitucional. Finalmente, se tomará el caso hipotético planteado al final del capítulo 1 para analizarlo conforme a la normativa y doctrina laboral estudiada dentro de este capítulo.

2.1. Antecedentes, definición, caracteres y finalidades del derecho laboral.

El surgimiento de las doctrinas sociales propuestas por el socialismo, la doctrina social de la iglesia y el intervencionismo de Estado, fue clave para el advenimiento del Derecho Laboral pues forman parte de su esencia (Cavazos, 2004). De acuerdo con Cavazos los primeros antecedentes del derecho laboral los encontramos en Inglaterra, cuyo parlamento concedió a los obreros el derecho de formar sindicatos en el año 1824 y en el cual se produjo la Revolución Cartista y las cartas enviadas por sus participantes al parlamento en el año 1842 (2004). El siguiente antecedente lo encontramos en México en el año 1917 cuando se crea la constitución de Querétaro, considerada la primera constitución social, seguida por la constitución de Weimar, expedida en Alemania en 1919. Estas dos constituciones fueron el fruto de la doctrina del constitucionalismo social (Trujillo, 1986). De este modo surge el

¹⁶ En este trabajo de titulación se utilizará las denominaciones derecho laboral y derecho del trabajo como expresiones sinónimas. Pese a ello debemos indicar que en ocasiones existe discusión acerca de cuál es el término más acertado (Trujillo, 1986).



Derecho Laboral y se lo ubica dentro del Derecho Social¹⁷. En Ecuador la constitución de 1929 fue la primera en reconocer preceptos pertenecientes al Derecho Laboral.

El Derecho Laboral ha sido estudiado por distintos autores. Por lo cual consideramos necesario mencionar cuál es su definición. En primer lugar, De la Cueva toma partido por una perspectiva del Derecho del Trabajo como la norma destinada a nivelar las relaciones entre el trabajo y el capital (1980), a lo cual el autor agrega que el Derecho del Trabajo es “(...) *la suma de principios, normas e instituciones que se dirigen directamente al hombre en cuanto trabajador (...)*” (De la Cueva, 1980, p. 94) (las cursivas corresponden al autor). Por otra parte, una parte de la doctrina ecuatoriana establece que el Derecho Laboral es el: “(...) conjunto de principios y normas jurídicas que regulan las relaciones entre empleadores y trabajadores, cualesquiera sean sus modalidades y condiciones (...)” (Trujillo, 1986, p. 31). A lo cual conviene agregar lo expuesto por Benito Pérez, quien menciona:

(...) nos aventuramos a definir el derecho del trabajo como el conjunto de principios y normas que regulan las relaciones entre empresarios y trabajadores y de ambos con el Estado, derivadas tanto de la prestación individual del trabajo como de la acción gremial organizada en defensa de los intereses profesionales (Pérez, 1983, p. 72).

Esta definición nos parece más acertada por cuanto incluye la dimensión individual y colectiva del Derecho Laboral. Para precisar en qué consiste cada categoría acudimos a las definiciones dadas por la doctrina. Néstor de Buen Lozano define al Derecho Individual de Trabajo como aquel “*conjunto de normas jurídicas relativas a la prestación del trabajo personal subordinado y remunerado*” (2002, p. 25). Por otra parte, el profesor De la Cueva define al Derecho Colectivo de Trabajo como: “(...) los principios, normas e instituciones que reglamentan la formación y funciones de las asociaciones profesionales de trabajadores

¹⁷ El Derecho Social es el: “conjunto de principios, normas e instituciones, encaminadas a remediar los males que afectan o pueden afectar a la sociedad con respecto al trabajo y a la injusta distribución de las riquezas, con el objeto de establecer un orden mejor” (Trujillo, 1986, p. 27-28).



y patronos, sus relaciones, su posición frente al Estado y los conflictos colectivos de trabajo (...)” (De la Cueva, 1980, p. 95).

Esto nos lleva de manera directa al primero de los caracteres del Derecho del Trabajo, este es su característica de ser un Derecho de la clase trabajadora. Esta característica ha estado presente desde que surgió el Derecho Laboral por cuanto este fue una conquista que los trabajadores organizados impusieron a la clase dominante y se configuró como un Derecho de y para los trabajadores (De la Cueva, 1980). Pese a ello el autor considera que no se puede considerar al Derecho del Trabajo como un Derecho protector por cuanto aquella tesis pertenece al pasado previo a las conquistas laborales. Hoy se debe hablar de un Derecho que defiende y busca la justicia social y por ello establece normas que pretenden igualar la situación del trabajador y el empleador, no la tutela del primero como si de un niño se tratase (De la Cueva, 1980).

Como segunda característica del Derecho Laboral encontramos su fuerza expansiva, la cual radica en la tendencia de esta rama a englobar todo trabajo sea este intelectual o físico siempre y cuando concurren los elementos de una relación de trabajo (De la Cueva, 1980). El autor mexicano menciona que esta característica conlleva la presunción de que existe un contrato de trabajo entre la persona que presta un servicio personal y aquella que lo reciba (De la Cueva, 1980). Por lo tanto, al trabajador le corresponde probar que existe la prestación de un trabajo siendo de cargo del empleador el deber de probar que esa relación no es de tipo laboral ni existe un contrato de trabajo (De la Cueva, 1980). Una norma con características similares a este postulado la encontramos en el artículo 20 del CT que ordena la presunción de que existe relación laboral cuando una persona se beneficie del trabajo de un adolescente.

En tercer lugar, De la Cueva menciona que el Derecho del Trabajo es unitario, pero está compuesto por parte (1980). Posee un núcleo compuesto por el Derecho Individual de Trabajo, las normas de protección de los menores que trabajan, las normas de protección de las mujeres trabajadoras en cuanto a maternidad y las normas de seguridad social (De la Cueva, 1980). Para proteger a este núcleo existen autoridades especializadas en materia laboral, el Derecho Colectivo de Trabajo y el Derecho Procesal del Trabajo (De la Cueva, 1980).



Tanto la parte nuclear como la esfera protectora del Derecho Laboral contienen normas y principios de obligatorio cumplimiento. Aquello configura la cuarta característica de aquel, su imperatividad (De la Cueva, 1980). Este carácter imperativo permite la coacción y la sanción para garantizar el cumplimiento de la normativa laboral. Un ejemplo de la posibilidad de utilizar la coacción para el cumplimiento se da cuando mediante una sentencia se declara que el empleador debe pagar los salarios adeudados. A ello además puede acompañar una sanción contemplada en el artículo 94 del CT que condena al empleador a pagar el triple del monto total de las remuneraciones correspondientes a los últimos tres meses adeudados. Esto último ejemplifica la dimensión sancionadora.

Como quinta característica mencionamos que el Derecho Laboral contiene presupuestos y derechos mínimos que han sido otorgados a los trabajadores (De la Cueva, 1980). Esto se evidencia en la existencia de normas que establecen contenidos mínimos como aquella relativa al salario básico unificado (artículos 81 y 117 del CT). Esto significa que existirá una esfera de derechos laborales intocable por cuanto son normas base creadas por la Constitución o la ley y a partir de las cuales se desarrollarán otras normas o derechos a futuro. Esto encuentra una similitud con la esfera de lo indecible mencionada por Ferrajoli en su teoría de los derechos fundamentales (2007). En virtud de ello arribamos a la sexta característica que erige al Derecho Laboral como un Derecho inconcluso (De la Cueva, 1980). Esto quiere decir que su desarrollo no ha terminado y está abierto a la introducción de nuevas normas, nuevos derechos y mejoras en las condiciones prestacionales que la ley otorga a la clase trabajadora.

2.2. Dimensión constitucional del Derecho Laboral.

Como se ha mencionado el Derecho Laboral surge de una lucha social de los trabajadores mediante la cual se lograron conquistas significativas. Estas lograron una consagración a nivel constitucional y legal en distintos países. Aquella introducción de la materia laboral en las constituciones es de gran importancia por cuanto marca el primer hito en la estrecha relación entre Derecho Laboral y Derecho Constitucional. Cuando estas normas laborales primigenias fueron escritas en la constitución se plasmó el primer paso para la constitucionalización del Derecho Laboral y de aquellas disposiciones normativas en



concreto. Respecto a la constitucionalización, al ser un tema ya tratado en el primer capítulo simplemente mencionaremos que en el caso ecuatoriano al tener un ordenamiento constitucionalizado¹⁸ el Derecho Laboral también lo está. Pese a ello consideramos necesario agregar un párrafo que explique de manera breve la interacción entre el Derecho Laboral y el proceso de constitucionalización.

Suárez realiza una explicación breve e ilustrativa al describirlo como un proceso de adaptación y con carácter móvil constituido por cuatro etapas (2018). La primera es la etapa de impacto, en la cual los derechos y principios constitucionales toman contacto con el ordenamiento laboral y con la introducción de nuevos principios y finalidades se provoca un replanteamiento del sistema tal cual se lo concebía (Suárez, 2018). La segunda etapa mencionada por Suárez es la de acomodación, que consiste en la delimitación y actualización de los derechos constitucionales y laborales a través de leyes y sentencias con miras a que estos se acoplen (2018). En un tercer momento se presenta la etapa de reestructuración que se materializa en la modificación de los elementos estructurales del derecho del trabajo, introduciendo un conjunto de derechos constitucionales directamente aplicables y exigibles que deberán ser considerados por el juez en sus resoluciones y generan derechos para los trabajadores y obligaciones para los empleadores (Suárez, 2018).

Y finalmente, la etapa de devolución en la cual, ante el creciente avance de los derechos del trabajador que entran en colisión con ciertos derechos del empleador u otros derechos fundamentales se vuelve necesario encontrar un equilibrio entre los derechos que corresponden a cada parte dentro de la relación laboral (Suárez, 2018). Respecto de la cual creemos necesario precisar que si bien es necesario mantener un justo equilibrio es imprescindible conservar en todo momento el enfoque tutelar del derecho del trabajo, de modo que se proteja al trabajador que se encuentra en una posición de desventaja frente al empleador. Por consiguiente, se deberá acudir en todo momento a los principios laborales y constitucionales que protejan de mejor manera al empleado de modo que las conquistas de

¹⁸ Como se menciona en el primer capítulo esta constitucionalización no es total.



los trabajadores no se vean anuladas por un enfoque apartado del origen histórico y jurídico de las mismas.

Los derechos plasmados en la norma fundamental surgen de un proceso social que llevó a la creación de la actual constitución y que además tienen un antecedente en diversas luchas de los trabajadores a lo largo de la historia ecuatoriana. Este conjunto de luchas y procesos sociales en palabras de Grisolia son una fuente material del Derecho Laboral que deberá ser respetada y plasmada de manera fidedigna en la Constitución y en las fuentes formales del ordenamiento (2016). Por ello los derechos y principios laborales incluidos en la Constitución deben gozar de las más amplias garantías. Puesto que al tener un rango constitucional es imperativo que sean defendidos mediante los mecanismos previstos en la Carta Magna y además prevalecerán sobre disposiciones de inferior jerarquía.

Dentro de este contexto es de vital importancia la efectividad de los mecanismos jurídicos destinados a la defensa de los derechos laborales. Respecto a la eficacia de los derechos fundamentales y constitucionales esta puede ser de dos, en primer lugar, una eficacia vertical que debe estar presente en las relaciones entre el sujeto y el Estado y otra de carácter horizontal que existe en las relaciones entre sujetos privados (Bastida et al., 2004). Por lo tanto, a los Derechos Laborales constitucionalizados se les ha dotado de efectividad vertical y horizontal por lo cual su cumplimiento es exigible tanto en la actuación estatal como en las relaciones entre privados como es el caso de la relación laboral.

En el caso del Derecho Laboral esta efectividad de los derechos entre particulares encuentra su primer antecedente en la intención de las leyes laborales de equilibrar la desigualdad existente en la relación de poder que surge entre empleadores y trabajadores (Ugarte, 2007). Este antecedente histórico relacionado con la propia génesis del derecho laboral se ve reforzado en la actualidad con la aplicación del neoconstitucionalismo y la constitucionalización del ordenamiento que dota de garantías jurisdiccionales que tienden a la defensa de las normas plasmadas en la constitución. Entonces, el acercamiento entre la regulación de lo laboral y la garantía de los derechos humanos y constitucionales se logrará mediante la constitucionalización del ordenamiento jurídico y la adopción de la teoría de la



eficacia horizontal de los derechos fundamentales y su aplicación en el Derecho Laboral (Ugarte, 2008).

Como consecuencia de aquello se debe señalar dos cuestiones de importancia. En primer lugar, la constitucionalización nos lleva a un modelo en el cual se pasa de la mera exégesis de la norma en solitario para dar paso a la interpretación conforme a los principios constitucionales (López y Torres, 2012). Interpretación mediante la cual se debe llegar a determinar cuál es el contenido constitucional del derecho o principio bajo análisis. Consideramos acertado lo que menciona Castillo-Córdova acerca de la necesidad de utilizar el término contenido constitucional y no el de contenido esencial pues este último sugiere que existe un contenido no esencial que no es vinculante lo cual no es correcto (2004). Por lo tanto, siempre se deberá interpretar los derechos y principios laborales en conjunto con los derechos y principios constitucionales de manera que podamos determinar y proteger el contenido constitucional de aquellos. Así mismo, todo mecanismo de defensa de dichos derechos deberá estar encaminado al resguardo de la dimensión constitucional que se encuentre afectada.

2.3. Principios del Derecho Laboral.

Una vez analizado el trasfondo constitucional de la actualidad del Derecho Laboral en el ordenamiento ecuatoriano pasaremos al estudio de sus principios. Lalanne menciona que los principios son “el origen de algo” (2015, p. 139). De lo cual según el autor se derivan dos características fundamentales. En primer lugar, la de procedencia, que expresa la idea del principio como origen o raíz de algo, dando lugar a la relación de causa y efecto entre el principio como productor y aquello que produce (Lalanne, 2015). Y por otra parte la idea de precedencia o prioridad, que evidencia al principio como algo que está antes de otro, por lo cual el principio es lo principal (Lalanne, 2015).

Una vez conocidos los criterios referentes a los principios en general podemos mencionar lo que sucede con ellos en el mundo del Derecho. En nuestro campo de acuerdo a Lalanne existen normas que se corresponden a la categoría gramatical de enunciados práctico-normativos por cuanto regulan la práctica y conducta humana (2015). Estos



enunciados práctico-normativos se dividen en principios y reglas jurídicas (Lalanne, 2015). Pese a que en el capítulo anterior se hizo referencia a una de las definiciones de principio dentro del ámbito jurídico, dada por Alexy creemos necesario agregar nuevas definiciones y criterios que parten de la noción general de principio para llegar a cuestiones directamente relacionadas con los principios del derecho del trabajo. En primer lugar, citamos una definición de principios que dice:

Los principios jurídicos son aquellas proposiciones práctico-normativas máximamente universales que expresan criterios de conducta en forma sintética, indeterminada y abstracta, y que, en virtud de encontrarse en los niveles superiores de la estructura jerárquico-normativa, operan como fundamento, explicación e instancia de unificación de todas las demás normas e instituciones del orden jurídico que se les subordinan y, consecuentemente, gobiernan la aplicación práctica de unas y otras (Lalanne, 2015, p. 149).

Los principios jurídicos en su dimensión de origen y antecedente del ordenamiento se encuentran en una posición jurídica superior a otras normas del ordenamiento. Partimos de lo que menciona Lalanne quien considera que, pese a que principios y reglas pertenecen a la categoría de normas, los primeros ocupan la cúspide del ordenamiento por ser las normas iusfundamentales en las cuales deben apoyarse las demás y las cuales no pueden ser contradichas por las reglas inferiores (2015). Mientras que por otra parte las reglas jurídicas tienen una validez derivada pues provienen de normas superiores sean estas principios o reglas que regulan su creación (Lalanne, 2015). Siguiendo lo que postula el autor existen unos primeros principios que gobiernan sobre todo el ordenamiento jurídico y además principios sectoriales que regulan ramas específicas del Derecho (Lalanne, 2015).

Dentro de los primeros principios Lalanne menciona a los principios generales del Derecho (2015). Consideramos que en dicha categoría se debe ubicar también a los que tienen un rango constitucional por tener su origen en la voluntad del constituyente. Por ello cabe afirmar que los principios no se derivan de una norma anterior por lo cual su validez no depende de una regla previa, sino que su validez es una propiedad intrínseca que proviene del propio contenido sustancial del principio y no de otra norma (Lalanne, 2015). Por lo tanto,



los principios constitucionales ejercen una fuerza vinculante sobre todos los principios y reglas del ordenamiento incluyendo los laborales y tributarios.

Los principios del Derecho del Trabajo, por otra parte, se encuentran dentro de la categoría de los principios sectoriales, lo cual significa que ejercen influencia en las reglas del Derecho Laboral las cuales deben ajustarse a ellos y además a los principios de mayor rango ya mencionados. Así estos principios adquieren gran importancia por cuanto mantienen integrada y firme a la legislación laboral caracterizada por ser un derecho en constante evolución (Pla Rodríguez, 1990). Y pueden ser definidos como: “las líneas directrices que informan algunas normas e inspiran directa e indirectamente una serie de soluciones por lo que pueden servir para promover y encauzar la aprobación de nuevas normas, orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos” (Pla Rodríguez, 1990, p. 33).

Finalmente, antes de abordar el siguiente tema, debemos hacer una mención a las funciones que cumplen los principios en general y los principios del Derecho Laboral en particular. En ese orden de ideas mencionaremos en primer lugar las funciones de aquellos que Lalanne llama primeros principios. Dentro de estos como ya se mencionó se incluyen los principios constitucionales y los principios generales del derecho. Luego de aquello mencionaremos las funciones de los principios del derecho laboral.

La primera función que cumplen los principios en general es la de fundamentar e informar el ordenamiento jurídico, es decir dan forma y contenido sustancial al ordenamiento jurídico y además orientan al legislador cuando este crea reglas (Lalanne, 2015). En segundo lugar, cumplen la función de fuente supletoria en caso de ausencia de ley, ayudan al juez a tomar una decisión cuando existe una laguna legal (Lalanne, 2015). Respecto a esto creemos necesario mencionar, en concordancia la doctrina actual, que, si bien los principios conservan esta función, aquellos que están consagrados en la constitución son de directa e inmediata aplicación, por lo tanto, pueden ser aplicados sin necesidad de que exista una ausencia de norma previa. Como tercera función Lalanne menciona que los principios cumplen con un rol de criterios de interpretación pues guían al jurista que interpreta la norma para poder llegar al criterio más adecuado (2015). Por último, su cuarta función es la de operar como criterio



para la invalidación de normas, puesto que al tener una jerarquía superior los principios pueden desplazar del ordenamiento a las reglas que los contradigan (Lalanne, 2015). Aquellas leyes que no respetan los principios serán inaplicables en ciertos casos concretos o incluso pueden ser expulsadas del ordenamiento. El mecanismo jurídico utilizado para ello es el control de constitucionalidad, cuestión que será tratada en el tercer capítulo de este trabajo.

En cuanto a los principios del Derecho Laboral Pla Rodríguez menciona que estos cumplen una triple función y superan el ámbito meramente interpretativo (1990). Estas tres misiones se corresponden con las primeras tres funciones que se mencionaron con respecto a los principios constitucionales y generales. En primer lugar, una función informadora pues se constituyen en fundamento del ordenamiento e inspiración del legislador (Pla Rodríguez, 1990). En segundo lugar, la función interpretativa pues actúan como fuente supletoria ante la ausencia de ley y ayudan a la integración del sistema jurídico. Respecto a la supletoriedad mantenemos el criterio mencionado al respecto en el párrafo anterior. Y por último la función interpretadora puesto que orientan al jurista que interpreta la norma (Pla Rodríguez, 1990).

Pla Rodríguez menciona que en el Derecho Laboral existen principios políticos o institucionales que exponen la meta a la cual propende el ordenamiento laboral (1990). Y por otra parte principios jurídicos o normativos los cuales son criterios aplicables a cualquier caso o circunstancia (Pla Rodríguez, 1990). Dentro de esta segunda categoría se encuentran los principios que podemos considerar clásicos del Derecho Laboral, entre los cuales está el principio protector que estudiaremos a continuación.

2.3.1. Principio protector.

El principio protector está relacionado y se deriva de la naturaleza intrínseca del Derecho del Trabajo como una rama que busca la protección del trabajador. Constituye un criterio fundamental que orienta al Derecho Laboral puesto que se aleja de la ficción de la igualdad formal para establecer una tutela favorable a la parte trabajadora que se encuentra en una situación económica desfavorable (Pla Rodríguez, 1990). Por lo tanto, la lógica que impera en este es la de la defensa del empleado y de esa esencia se debe partir al momento de analizarlo. Es por ello que Lalanne acertadamente lo menciona como el primer principio



del Derecho del Trabajo el cual constituye el más distintivo de esta rama y del cual se derivan y surgen los demás principios laborales (2015). Por ello se lo define acertadamente como aquel principio que:

Tiene como finalidad proteger la dignidad del trabajador en su condición de persona humana. Consiste en distintas técnicas dirigidas a equilibrar las diferencias preexistentes entre trabajador y empleador, evitando que quienes se desempeñan bajo la dependencia jurídica de otros sean víctimas de abusos que ofendan su dignidad, en virtud del poder diferente de negociación y el desequilibrio jurídico y económico existente entre ellos (Grisolia, 2016, p. 62).

Este principio se clasifica en tres subprincipios o subreglas que son la de *in dubio pro operario*, la norma más favorable y la condición más beneficiosa (Pla Rodríguez, 1990). Existen autores como Trujillo (1986) y Monesterolo (2012 y 2015) que llaman a este principio como principio *pro operario*. De acuerdo con el primer autor existirían dos subreglas la de interpretación más favorable y la de la norma más favorable (Trujillo, 1986). Y de acuerdo con la autora Monesterolo existen las reglas de la norma más favorable y la de la condición más beneficiosa (2015). Consideramos que para el análisis a realizar es mejor tomar como base la clasificación dada por Pla Rodríguez (1990) por lo cual a continuación analizaremos cada uno de los subprincipios mencionados por el autor.

2.3.1.1. Principio *In dubio pro operario*

La primera regla que integra el principio protector lleva el nombre de *in dubio pro operario* expresión escrita en latín que significa: en caso de duda, a favor del trabajador. Se encuentra consagrado en el artículo 326 numeral 3 de la Constitución¹⁹ y el artículo 7 del CT²⁰. Esta regla constituye un: “criterio que debe utilizar el juez o el intérprete para elegir

¹⁹ Art. 326.- El derecho al trabajo se sustenta en los siguientes principios: 3. En caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o contractuales en materia laboral, estas se aplicarán en el sentido más favorable a las personas trabajadoras (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, p. 89).

²⁰ Art. 7.- Aplicación favorable al trabajador. - En caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o contractuales en materia laboral, los funcionarios judiciales y



entre los varios sentidos posibles de una norma, aquel que sea más favorable al trabajador” (Pla Rodríguez, 1990: 40). Este principio surge debido a la necesidad de equiparar las condiciones en que se encuentran los trabajadores con las del acreedor, pues se invierte el principio del derecho comercial en general de que en caso de duda se resolverá a favor del deudor, que es la posición que generalmente ocupa el empleador al tratarse de salarios y demás beneficios laborales, para pasar a una favorabilidad dirigida al trabajador que por lo general se encuentra en la posición de acreedor (Pla Rodríguez, 1990). Cuestión que no se limita a casos de deudas o con valor monetario sino a todas las situaciones que pudieran surgir dentro de la relación obrero-patrono. Esto significa que al existir duda acerca de cuál es la interpretación más acertada de una norma se deberá adoptar aquella que favorezca al trabajador.

Grisolia menciona que esta regla constituye una directriz dirigida al juez, para que al momento de resolver tome en consideración el alcance o interpretación más favorable al trabajador, siempre que el texto legal no sea claro (2016). Se debe enfatizar la necesidad de que aquella duda surja debido a un análisis interpretativo que tiene como resultado la existencia de dos o más interpretaciones posibles, situación que amerita que se recurra a este principio (Trujillo, 1986). Aquello se corresponde con las condiciones para la aplicación de este principio que la doctrina ha propuesto.

En primer lugar, se requiere que exista una duda sobre el alcance o sentido de una norma, de manera que se le otorgue el sentido que no se podía vislumbrar debido a la oscuridad en la norma o a las varias interpretaciones derivadas de ella (Pla Rodríguez, 1990). Por ello cuando la norma sea clara y su sentido sea único deberá seguirse aquello que ya está previsto por la ley en cuestión. La segunda condición requiere que la interpretación a la que se recurra no debe ir en contra de la voluntad del legislador y que al interpretar se debe tomar en cuenta aquella (Pla Rodríguez, 1990). Menciona Pla Rodríguez que de todas maneras cuando el sentido de la ley es claro no es necesario consultar su espíritu (1990). Aquello es

administrativos las aplicarán en el sentido más favorable a los trabajadores (Congreso Nacional, 2005, p. 3).



acertado puesto que a propósito de buscar el sentido de una norma laboral no se debería desatender la voluntad legislativa de protección al obrero que estuvo presente en su creación.

2.3.1.2. Principio de la norma más favorable

De acuerdo con la doctrina ecuatoriana esta regla se puede definir como aquella en virtud de la cual: “Si hubiera más de una norma aplicable debería optarse por aquella que sea más favorable, aunque no sea la que hubiese correspondido según los criterios clásicos de la jerarquía de las normas” (Monesterolo, 2015, p. 46). Es claro que nuevamente el enfoque de este principio se aleja de concepciones clásicas como la jerarquía de las disposiciones normativas y adopta una solución que podría considerarse poco ortodoxa, pero que es lógica debido a la finalidad protectora del Derecho del Trabajo. Esta solución consiste en aplicar la norma más favorable, sea cual sea su origen, el tipo de texto legal en que se encuentre y su posición en la estructura jerárquica. Por lo tanto, una cláusula de un contrato individual o colectivo podría prevalecer sobre un artículo del Código del Trabajo o viceversa, lo cual depende de cuál es la norma que otorgue una mejor condición al trabajador. Así que la posición jerárquica superior la ocupará siempre la norma más favorable al trabajador (Pla Rodríguez, 1990).

Pla Rodríguez menciona que las normas laborales fijan mínimos que no pueden ser eludidos y que las normas los acatarán o incluso mejorarán las condiciones anteriores en mayor o menor medida, pero sin ir más abajo de los límites marcados (1990). Puede darse el caso de que una cláusula de un contrato colectivo mejora la prestación económica correspondiente a las vacaciones en un 10% y que de manera posterior una nueva ley la mejora en un 5%. De acuerdo con el criterio analizado en el párrafo que antecede debe primar el contrato colectivo, aunque sea una disposición anterior. De modo que la posición superior en la jerarquía la ocuparan aquellas normas que consagran mejores condiciones para los empleados sean estas posteriores o anteriores. De este modo se rompen los criterios tradicionales de jerarquía y aplicación de las normas respecto al criterio de norma posterior que prevalece sobre la anterior.

Al momento en que se aplica esta regla la norma más favorable, sin importar cuál sea la fuente que la origina, deroga a la otra, pero no en un sentido amplio y clásico de lo que



es derogar sino en el sentido de que volverá inaplicable a la otra norma (Pla Rodríguez, 1990). Por ello, dadas las importantes consecuencias que pueden derivarse de la aplicación de esta regla, es necesario aplicar esta regla correctamente para no caer en contradicciones o faltas de lógica. Ante lo cual Pla Rodríguez menciona que se debe establecer el criterio para determinar qué norma es más favorable y además una unidad de medida que permita determinar cuál es la norma más beneficiosa (Pla Rodríguez, 1990).

Con respecto al criterio que debe guiar la aplicación de este principio Pla Rodríguez (1990) menciona cinco condiciones. La primera es la necesidad de que la comparación se haga según el significado literal de cada norma y su efecto en el presente o corto plazo y no de acuerdo a las consecuencias a largo plazo que estas puedan tener (Pla Rodríguez, 1990). En segundo lugar, deberá tomarse en cuenta la situación de los trabajadores como colectivo y no solamente la de un trabajador individual (Pla Rodríguez, 1990). A lo cual Pla agrega que como tercer criterio se requiere una evaluación objetiva de las implicaciones de las normas en disputa más allá de las subjetividades de las partes en disputa (1990). Lo que se conecta al cuarto criterio dado por Pla Rodríguez que implica el análisis de las normas de modo que se determine cuál es más o menos favorable de acuerdo al caso concreto (1990). Y finalmente se deberá aplicar esta regla solamente cuando no exista duda de que la norma preferida será efectivamente más favorable a los trabajadores, puesto que de no ser así se preferirá la disposición superior (Pla Rodríguez, 1990).

En cuanto a la medida que se debe tomar para la comparación es necesario tomar en cuenta que en ocasiones cada norma a comparar puede traer consigo varias disposiciones que se derivan de ella. Ante ello Pla Rodríguez (1990) menciona que existen dos posiciones que pueden tomarse en cuenta. En primer lugar, está la concepción de la inescindibilidad de las normas que plantea que se debe comparar el conglomerado de normas sin prescindir de ninguna, es decir se compara el primer conjunto de normas con el segundo en su totalidad (Pla Rodríguez, 1990). Mientras que por otra parte la teoría de la acumulación plantea que puede tomarse de cada ley las disposiciones normativas más favorables, es decir se elige lo mejor de cada una, y con ellas constituir un solo conjunto de normas (Pla Rodríguez, 1990). El autor toma una postura ecléctica respecto a estas dos opciones puesto que considera que no se debe comparar los conjuntos de normas completos, sino aquellas normas referentes a



cierta institución jurídica o tema en específico pues estas no podrían separarse sin alterar la lógica y armonía del sistema (Pla Rodríguez, 1990).

2.3.1.3. Principio de la condición más beneficiosa.

Para concluir el estudio del principio protector abordaremos la regla de la condición más beneficiosa. En virtud de esta cuando existe una situación anterior que favorece más al trabajador que una posterior se deberá conservar la condición original previa (Lalanne, 2015). Por lo cual toda modificación debe ampliar los derechos ya reconocidos, jamás perjudicarlos o limitarlos (Grisolia, 2016). Esta preferencia por la situación más favorable actúa de dos maneras, una restrictiva y otra extensiva (Pla Rodríguez, 1990). Opera de manera restrictiva por cuanto obliga al empleador y demás personas a mantener y respetar las condiciones ya adquiridas por el trabajador y de manera extensiva porque permite que las situaciones futuras que impliquen un beneficio sean adoptadas y aceptadas (Pla Rodríguez, 1990).

De aquello se deriva que cuando se dicte una nueva ley reglamento, reforma o contrato en el ámbito laboral, todas aquellas situaciones anteriores que no resulten más beneficiosas que las nuevas deberán ser cambiadas y se tomará en cuenta las nuevas disposiciones (Pla Rodríguez, 1990). Esto debido a que se preferirá la condición que sea más favorable con independencia de su origen temporal. Y finalmente toda norma nueva deberá respetar las condiciones existentes y no podrá pronunciarse con el objetivo de afectarles, solamente para mejorarlas (Pla Rodríguez, 1990).

2.3.2. Principio de Intangibilidad.

El principio de intangibilidad se encuentra en el numeral segundo del artículo 326 de la Constitución²¹. La palabra intangible hace referencia a aquello que no puede tocarse, por lo cual hablar de un principio de intangibilidad de los derechos significa que estos no pueden ser tocados. Al respecto Graciela Monesterolo menciona que: “Los derechos del trabajador son intangibles, es decir, no pueden ser desconocidos ni desmejorados por leyes, convenios o contratos colectivos posteriores” (2015, p. 52). De manera más específica este principio

²¹ Art. 326.- El derecho al trabajo se sustenta en los siguientes principios: 2. Los derechos laborales son irrenunciables e intangibles. Será nula toda estipulación en contrario.



garantiza que los derechos, condiciones y prestaciones de los trabajadores no pueden ser desmejorados mediante leyes nuevas (Trujillo, 1986). La existencia de este principio establece una norma vinculante dirigida hacia el legislador, que implica que este no puede desconocer los derechos laborales mediante ley.

Se puede mencionar también otra dimensión del principio de intangibilidad, una que está orientada hacia el patrono. Puesto que este principio tiene como objetivo que el empleador cumpla con aquellos derechos y garantías mínimas y que aquellas modificaciones realizadas por él deben ser mínimas y no puede afectar los derechos ya consagrados (Blanco & Guilarte, 2020). Este principio pretende que los derechos del trabajador no sean desconocidos ni desmejorados, pero aquello no implica que no se puedan realizar cambios o modificaciones a los mismos (Monesterolo, 2012). De acuerdo con Monesterolo estos cambios deben estar orientados hacia el mejoramiento de los derechos laborales, por cuanto su desarrollo es progresivo (2012). Entonces toda actuación o disposición que provenga del legislador o del empleador y cause un retroceso o afectación a los derechos del trabajador sería contraria a este principio.

2.4. El derecho a percibir utilidades.

La participación de los trabajadores en las utilidades es: “el derecho de la comunidad de trabajadores de una empresa a percibir una parte de los resultados del proceso económico de producción y distribución de bienes y servicios” (De la Cueva, 1980, p. 330). La Constitución reconoce este derecho en el inciso sexto del artículo 328²² y el artículo 97 del CT²³. Según Trujillo (1986) el fundamento de este derecho radica en el hecho de que el

²² El texto constitucional menciona lo siguiente: “Las personas trabajadoras del sector privado tienen derecho a participar de las utilidades líquidas de las empresas, de acuerdo con la ley” (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, p. 91).

²³ “Art. 97.- Participación de trabajadores en utilidades de la empresa. - El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas. Este porcentaje se distribuirá así: El diez por ciento (10%) se dividirá para los trabajadores de la empresa, sin consideración a las remuneraciones recibidas por cada uno de ellos durante el año correspondiente al reparto y será entregado directamente al trabajador. El cinco por ciento (5%) restante será entregado directamente a los trabajadores de la empresa, en proporción a sus cargas familiares, entendiéndose por éstas al cónyuge o conviviente en unión de hecho, los hijos menores de dieciocho años y los hijos minusválidos de cualquier edad” (Congreso Nacional, 2005, p. 32).



capital y el trabajo contribuyen a la obtención de un beneficio económico en la producción. Detrás de aquello existe una idea de justicia social que busca nivelar el desequilibrio de fuerza económica en el que se encuentra la clase obrera (Trujillo, 1986). Se lo puede considerar como un derecho laboral propiamente dicho, por cuanto es un derecho prestacional de carácter remunerativo. Esto de acuerdo a una de las clasificaciones que se da a los derechos laborales como es la siguiente:

1. Los derechos laborales propiamente tales (salarios mínimos, jornada de trabajo, indemnizaciones por término de contrato), atribuidos al trabajador como contratante débil, que ha permitido asegurar un mínimo socialmente aceptable para los trabajadores,

2. Los derechos fundamentales específicos (libertad sindical, derecho negociación colectiva, huelga) atribuidos al trabajador como miembro de una organización de representación de intereses, que han permitido al Derecho del Trabajo intentar democratizar la dirección económica y política de las empresas y de algún modo de la propia sociedad, y, por último

3. Los derechos fundamentales inespecíficos (intimidad, integridad, libertad de expresión, no discriminación), atribuidos al trabajador en su calidad de ciudadano, han permitido al Derecho del Trabajo garantizar al interior de las empresas un trato digno y acorde con un miembro de una sociedad democrática (Ugarte, 2007, p. 52).

Una vez ubicado como derecho laboral propiamente dicho podemos analizar el derecho a la participación en las utilidades. Este se encuentra consagrado en el inciso sexto del artículo 328 de la Constitución, lo cual le otorga un rango y protección constitucional y en el artículo 97 del Código de Trabajo. Desde la doctrina ecuatoriana se puede decir que se trata del derecho de los trabajadores a participar de las utilidades de la empresa en que laboran en un porcentaje del 15% según lo establecido por el Código del Trabajo (Monesterolo, 2012). La autora menciona que dicho derecho no aplica en aquellas empresas en las cuales el Estado tiene una participación mayoritaria y que en el caso de empresas vinculadas a la minería e hidrocarburos el porcentaje es del 3% y el restante 12% corresponde al Estado (Monesterolo, 2012).



¿Cuál es la naturaleza jurídico-económica de esta participación en las utilidades? De acuerdo con Néstor de Buen Lozano (1964 y 2002) existen cuatro tesis al respecto. En primer lugar, existe un sector de la doctrina que considera que las utilidades deben considerarse como un salario (De Buen, 1964). Al igual que el autor no compartimos aquella tesis por cuanto el salario consiste en la contraprestación que recibe el trabajador por su trabajo mientras que las utilidades son una prestación monetaria de acuerdo al beneficio neto (utilidad) que la empresa haya conseguido en el año. De la Cueva concuerda pues afirma que el salario es una retribución por el trabajo que busca asegurar la existencia del trabajador y la participación en las utilidades benefician al trabajador con un porcentaje del resultado económico fruto de la empresa (1980). Un ejemplo del rechazo a esta doctrina lo encontramos en los artículos 95 y 102 del CT que no consideran a las utilidades como una remuneración.

En segundo lugar, De Buen menciona que existen quienes sostienen que se trata de una concesión del empleador a manera de dádiva que aquel otorga por su generosidad (2002). Aquello sería incorrecto por cuanto existe en varios ordenamientos jurídicos una obligación legal de pagarlas (De Buen, 1964). En el Ecuador aquello está plasmado en el artículo 97 del CT, entonces no se puede hablar de una contribución voluntaria por lo cual esta tesis es errónea.

La tercera tesis es aquella que considera a las utilidades como un reconocimiento de la tesis marxista de la plusvalía (De Buen, 2002). El autor menciona que esta tesis no es original de Marx, sino que sus primeros exponentes fueron los fisiócratas que consideraban la existencia de una diferencia entre lo que se paga al trabajador y el dinero obtenido por lo que él produce (De Buen, 2002). Esa diferencia sería un producto neto que constituye la base del derecho a participar de las utilidades (De Buen, 2002). El mexicano De Buen considera esta la tesis más acertada por cuanto permite un análisis objetivo basado en la contabilidad de los empleadores (2002). Entonces las utilidades son un beneficio pagado al trabajador en virtud de la plusvalía o utilidad neta generada por la persona empleadora.

Finalmente, la cuarta tesis tiene su origen en la doctrina social de la iglesia que plantea que esta participación en las utilidades surge de la asociación entre trabajo y capital (De Buen, 2002). Dado que el trabajo y el capital necesitan confluir para generar un beneficio



pues no podrían hacerlo por separado, es necesario que se beneficien de igual manera y por ello se debería dotar al obrero de una parte de la propiedad sobre la empresa (De Buen, 2002). El autor menciona que aquello es erróneo puesto que al involucrar al trabajador como propietario se le haría también partícipe de los riesgos y pérdidas propios de la actividad económica lo cual lo pondría en desventaja y además generaría una equivocación jurídica puesto que a un individuo vinculado por un contrato de trabajo se le impondrán obligaciones propias del contrato de sociedad (De Buen, 2002).

La participación de los trabajadores en las utilidades puede ser clasificada de acuerdo a la forma de pago. En primer lugar, la participación con percepción inmediata que es aquella en la cual el empleador entrega la cantidad de dinero correspondiente a las utilidades al trabajador al final del año (Alonso, 1963). Otra manera de realizar el pago es la llamada percepción diferida que consiste en depositar el dinero en una cuenta del trabajador pero que solo pueda retirar el importe por vejez, desempleo o accidentes (Alonso, 1963). A aquellas se agrega una modalidad mixta que consiste en pagar una parte de manera directa y periódica y otro porcentaje depositarlo en una cuenta de la cual no podrá ser retirado (Alonso, 1963). Y finalmente Alonso menciona como la forma de pago más compleja aquella que consiste en la entrega de las llamadas acciones de trabajo al empleado, las cuales son intransferibles y se extinguen con la muerte del trabajador, para vincularlo con la administración de la empresa y hacerlo partícipe de los beneficios (1963).

Este derecho cuenta con varias características de acuerdo con la doctrina (De Buen, 2002) (Méndez, 2009). La primera es el carácter de aleatoria, debido a que el valor depende de las utilidades conseguidas por el empleador (Grisolia, 2016). Aquello significa que se requiere la existencia de utilidades para que el trabajador pueda ser acreedor de este beneficio (Cavazos, 2004). Además, el valor se fijará con base en las utilidades netas²⁴ al final del ejercicio económico (Pérez, 1983). Lo cual se vincula con la característica de variabilidad, la cual implica que el valor de las utilidades cambiará en cada año (Méndez, 2009). Aquí se

²⁴ La utilidad neta se corresponde con la renta mencionada y explicada con amplitud en el acápite 1.3.1 de este documento.



encuentra una fuerte diferencia entre el salario y las utilidades, puesto que el aquel es fijo y estas son variables.

Una tercera característica es aquella que Méndez llama la obligatoriedad (2009). Esto quiere decir que, si existe una utilidad, por mínima que sea, esta deberá ser repartida entre los trabajadores (Méndez, 2009). Aquello guarda conexión con la tercera característica, la de su régimen y carácter legal (De Buen, 2002). Por cuanto su nacimiento y regulación se encuentran en la Constitución, la ley y demás cuerpos normativos que prevén todo lo relativo a su cálculo y pago (Méndez, 2009). En el ordenamiento ecuatoriano el porcentaje de pago por utilidades es del 15% con respecto a la renta neta obtenida por el empleador. Aquel 15% se repartirá de la siguiente manera: el diez por ciento se distribuye según las jornadas de trabajo realizadas, por partes iguales entre los trabajadores, por lo cual será entregado directamente a cada trabajador; y por otra parte el cinco por ciento se lo distribuye según las cargas familiares y se lo entrega a través de la asociación mayoritaria de trabajadores” (Monesterolo, 2015)²⁵.

Además, se trata de un derecho colectivo pero que se concreta en un solo individuo de acuerdo a cada caso concreto (De la Cueva, 1980). Esto se debe a que: “todos los trabajadores colaboran para la obtención de ese beneficio y a todos les corresponde como masa, pero el cobro lo realizan de forma individual” (Méndez, 2009, p. 129). Lo cual nos lleva a su característica final, la imprescriptibilidad de las utilidades con respecto a los trabajadores en general y su carácter prescriptible en cuanto al trabajador individual (Méndez, 2009). en el CT aquello se evidencia en el artículo 106 que prescribe que aquellas utilidades que no han sido cobradas en el tiempo de un año deberán ser depositadas por el empleador en una cuenta del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS).

Finalmente debemos mencionar que de acuerdo con De la Cueva (1980) existe una protección para el derecho de los trabajadores a participar de las utilidades. En primer lugar, las utilidades gozan de las mismas garantías que la remuneración (De la Cueva, 1980). Por

²⁵ El método de cálculo detallado que se aplica para ambos porcentajes se encuentra en el Instructivo para el pago de la participación de utilidades emitido por el Ministerio de Trabajo el 11 de septiembre de 2020.



lo tanto, están ampliamente protegidas por distintas leyes y principios del Derecho del Trabajo que son aplicables al salario. Además, no se permite que se utilice las utilidades de los trabajadores como un rubro destinado a cubrir las pérdidas de un año pasado (De la Cueva, 1980). Aquello es importante porque impide que se evada este pago mediante la compensación de un año de pérdida con otro de ganancia (Cueva, 1980). Cuestión lógica si tomamos en cuenta que en aquellos ejercicios económicos que existe pérdida el trabajador no cobra utilidades y por lo tanto no sería justo trasladar a él un gravamen que lo deje sin este beneficio en aquellos años en que el cobro si procede.

2.4.1. Las utilidades ante la determinación tributaria del impuesto a la renta.

El artículo 104 del CT manda que el cálculo de las utilidades se realizará con base en los valores que constan en la declaración o determinación tributaria del impuesto a la renta. El mismo artículo menciona que cuando exista una determinación tributaria firme y ejecutoriada la autoridad del trabajo podrá ordenar que se realice el pago de utilidades a los trabajadores en un plazo de treinta días. Es decir que existe una norma clara acerca de la manera en que debe proceder el funcionario cuando existe una determinación. Aquello encuentra un desarrollo más amplio en el Instructivo que regula el procedimiento para el pago de utilidades, cuando exista una determinación tributaria de impuesto a la renta (en adelante El Instructivo).

Esta norma secundaria prevé que cuando exista una determinación tributaria de impuesto a la renta el SRI puede notificar con esta al Director Regional del Trabajo. También pueden hacerlo el trabajador, otro interesado o el Ministerio de Trabajo de oficio. Con ello se dará inicio a un procedimiento administrativo de pago de utilidades. Este procedimiento tendrá una fase de mediación. Luego de que se emita el acta de mediación, sea con acuerdo total, parcial o imposibilidad de acuerdo, esta será enviada al Director Regional del Trabajo. El funcionario solicitará la nómina de trabajadores y ex trabajadores, el mecanizado del IESS y los certificados de cargas familiares. Luego de ello enviará la información a la unidad de análisis salarial para que se verifique el nuevo cálculo de utilidades. Una vez realizada esta verificación el Director Regional del Trabajo emitirá la orden de pago del nuevo valor que corresponde por utilidades, resolución contra la cual no se puede plantear ningún recurso



salvo el de excepciones a la coactiva. En caso de que el empleador no cumpla con el pago el Ministerio del Trabajo podrá ejercer su facultad coactiva.

2.5. Caso Hipotético y confrontación con la Ley de Fomento de la Producción.

Retomemos el caso expuesto en el primer capítulo. Una sociedad anónima realizó un pago de \$15000 por concepto de utilidades con base en una declaración tributaria de \$100000. Una determinación tributaria hecha por el SRI estableció la renta neta en \$200000. Por lo tanto, el porcentaje del 15% de utilidades de los trabajadores asciende al valor de \$30000. Desde la óptica del Derecho Tributario existe una utilidad neta de \$200000 plasmada en un acto de determinación tributaria el cual se encuentra firme y ejecutoriado. Ante ello cabe aplicar el artículo 140 del CT y el Instructivo que regula el procedimiento para el pago de utilidades, cuando exista una determinación tributaria de impuesto a la renta. Pero la disposición general tercera de la Ley de fomento de la producción lo impide.

En primer lugar, una vez que la determinación establece una renta de \$200000 surge para los trabajadores de la sociedad anónima el derecho a que se les entregue \$30000 como valor de las utilidades. Este derecho adquirido se ve desmejorado porque la disposición general tercera de la Ley de fomento de la producción impide que acudan al procedimiento administrativo correspondiente para hacer valer sus derechos. Entonces esta norma vulnera el principio de intangibilidad pues un derecho a recibir \$30000 se ve afectado y se desmejora la situación de los trabajadores que solamente recibieron \$15000, es decir la mitad del dinero que les corresponde por concepto de utilidades. al recibir menos del 15% de la utilidad neta se está vulnerando el mínimo establecido por la ley. Esto causa una afectación al goce de un derecho constitucional. La cual es por el desconocimiento de un principio de que consta en la carta magna lo cual trae como consecuencia la consecuencia del acto u omisión que disminuye el ejercicio del derecho (Monesterolo, 2012).

En segundo lugar, estamos ante tres normas aplicables ante la misma situación, si bien el Instructivo se deriva del artículo 104 del CT. En este caso al estar ante un derecho constitucional como es el de la participación en las utilidades, el cual es además un derecho laboral, debemos desatender las jerarquías y métodos tradicionales de solución de conflictos



normativos. Por lo cual lo que corresponde es aplicar el principio protector, en particular la regla de la norma más favorable. Principio que como se analizó es crucial dentro del Derecho del Trabajo, pero además es importante desde la perspectiva constitucional por cuanto es un principio derivado de la dignidad del trabajador en su calidad de ser humano (Grisolia, 2016) lo cual lo ubicaría dentro de lo constitucional en virtud del principio de cláusula abierta del numeral 7 del artículo 11 de la Constitución. Además, debe considerarse que el principio protector en su variante *in dubio pro operario* se encuentra en el artículo 326 numeral tercero de la Constitución.

Aquello conlleva como solución justa y lógica que se aplique la norma que más favorezca al trabajador. En este caso se aplicarán el artículo 104 del CT y el Instructivo, por cuanto estos permiten que se realice el nuevo cálculo del valor de las utilidades y se pague el valor de \$30000. De este modo se protegería el derecho constitucional a las utilidades. El cual debe ser calculado conforme a la renta neta, que tal como se analizó en el primer capítulo es aquella que se encuentra plasmada en la determinación. En caso de no hacerlo se atentaría contra derechos y principios constitucionales y laborales.

Si bien esta es una solución adecuada para un caso en concreto, es evidente que la existencia de la disposición general tercera de la Ley de fomento de la producción al ser general provocará muchas más controversias similares. Por lo cual consideramos que su mera existencia pone en riesgo los derechos y principios ya mencionados ya que su literalidad puede llevar a los funcionarios a cometer errores y saltarse la protección constitucional que corresponde al derecho a las utilidades. Por ello en el siguiente capítulo trataremos la solución que consideramos más óptima, el control de constitucionalidad. El cual debe tener como resultado la expulsión de esta norma fuera del ordenamiento dado que esta vulnera derechos y principios tributarios y laborales que además se encuentran constitucionalizados tal como se lo ha establecido en estos dos primeros capítulos.



Capítulo III: Análisis Constitucional

Una vez que hemos analizado los componentes tributario y laboral de la problemática a estudiar es momento de abordar la esfera constitucional. Esta es la cuestión central de nuestro análisis por cuanto desde ella se encontrará el mecanismo adecuado para hacer frente a la vulneración de derechos que puede derivarse de la aplicación de la disposición general tercera de la ley de fomento productivo. En este orden de ideas, analizaremos en primer lugar a la supremacía constitucional como principio fundamental del Estado constitucional de derechos y justicia. Principio que se encuentra consagrado en el artículo 424 de la Constitución. Luego de ello analizaremos el control de constitucionalidad en sus diferentes variantes, por cuanto es el mecanismo constitucional adecuado para solucionar la problemática planteada. De manera que a continuación de ello se realice un análisis hipotético acerca de un posible control de constitucionalidad a la disposición general tercera de la ley antes mencionada. Y finalmente, en el último apartado de este capítulo y de este trabajo de titulación expondremos las conclusiones pertinentes.

3.1. Supremacía Constitucional

Desde mediados del siglo XX hasta la actualidad el Derecho ha tenido un proceso de evolución en todo el mundo marcado por los postulados del neoconstitucionalismo. El Ecuador no ha sido ajeno a aquello y la Constitución del año 2008 presenta características directamente relacionadas con dicha doctrina. Dentro de este paradigma la Constitución se convierte en la norma que tiene supremacía sobre todas las demás normas, leyes o actos que se originen dentro del Estado (Vásquez y Barrios, 2018). Afirmar el carácter supremo de la Constitución podría parecer algo innecesario dado que aquello ya fue planteado por el constitucionalismo clásico, pero dicho postulado jamás se vio materializado por cuanto durante los siglos XVIII, XIX e inicios del siglo XX el positivismo otorgó la posición preponderante a la ley. Por ello en este acápite analizaremos en qué consiste la supremacía constitucional, su origen y sus características.



De acuerdo con Rubio (2011) el primer atisbo de una idea de supremacía constitucional data del año 1610, cuando en el caso Bonham el juez Edward Coke declaró que existe un principio de supremacía del common law el cual es superior al poder absoluto del rey y al poder del parlamento, doctrina novedosa pero que fue rechazada. Aquel es el primer antecedente práctico de este principio y dentro de dicho contexto histórico (siglos XVII y XVIII) también se encuentran sus primeros antecedentes teóricos. El pensamiento de la Ilustración ostenta un papel fundamental en aquello por cuanto fueron Locke (padre del liberalismo clásico) y Montesquieu quienes plantearon, en diferentes obras y de diferentes maneras, la teoría de la división de poderes como una forma de contrarrestar el poder absoluto de los monarcas. Y en particular Montesquieu estableció la necesidad de pesos y contrapesos que ayuden a controlar y equilibrar los poderes.

La constitución es el documento jurídico en el cual se consagran tanto la división de poderes como los pesos y contrapesos destinados a controlar el poder. Por ello, en conjunto con la doctrina política liberal clásica que plantea la necesidad de controlar el poder para garantizar las libertades de los ciudadanos surge el principio de supremacía constitucional (Zeballosf, 2018), puesto que como menciona Del Rosario (2011) la supremacía constitucional tiene un origen en el constitucionalismo clásico desde el cuál se plantea que todo documento que pretenda ostentar el carácter de ley fundamental debe consagrar ciertos derechos fundamentales y una división de poderes. Aquello nos da cuenta del origen de la supremacía constitucional como aquel principio que expresa la naturaleza de la constitución como un instrumento fundamental para garantizar la división y equilibrio de los poderes constituidos.

Del mismo modo, la doctrina constitucionalista clásica considera que la constitución adquiere un lugar de importancia por ser la expresión de la soberanía popular que mediante este documento manifiesta su voluntad (Del Rosario, 2011). De modo que: “Si la Constitución proviene del pueblo, entonces será una carta política legítima, válida por sí misma y eficaz por su fuerza normativa” (Zeballosf, 2018, p. 19). Entonces, a la par que estas ideas se consolidan surge el principio de supremacía de la constitución por ser indispensable para el mantenimiento del orden constitucional establecido por ella (Del Rosario, 2011). Lo que nos lleva a concluir que la supremacía constitucional es concebida en su origen como el



principio que garantiza la permanencia del sistema jurídico, la división de poderes y los derechos fundamentales que el pueblo como soberano decidió plasmar en la constitución, al ubicar a la misma como la norma suprema.

Finalmente, el último antecedente a nivel de lo teórico y de lo práctico lo encontramos en Estados Unidos. Alexander Hamilton postuló la existencia de un principio de supremacía de la constitución en el ensayo número 78 de El Federalista. En aquella obra se menciona que: “A constitution is, in fact, and must be regarded by the judges, as a fundamental law” (Hamilton, Jay y Madison, 1991, p. 624). Aquello podemos traducirlo como: la constitución es una ley fundamental y debe ser tratada por los jueces como tal. El estadounidense agrega que aquella norma fundamental no solo debe ser respetada por los jueces, sino que además es superior y establece límites al poder del legislativo por cuanto la constitución es creada por el pueblo y el poder del pueblo prevalece sobre los demás, sea este el judicial, el legislativo o el ejecutivo (Hamilton, Jay, Madison, 1991). Cuestión que se materializa en el famoso caso *Marbury vs. Madison*, en el cual el juez John Marshall menciona:

It is also not entirely unworthy of observation that, in declaring what shall be the supreme law of the land, the Constitution itself is first mentioned, and not the laws of the United States generally, but those only which shall be made in pursuance of the Constitution, have that rank. Thus, the particular phraseology of the Constitution of the United States confirms and strengthens the principle, supposed to be essential to all written Constitutions, that a law repugnant to the Constitution is void, and that courts, as well as other departments, are bound by that instrument²⁶ (Marshall, 1803).

Lo cual de acuerdo con una de las traducciones existentes de dicha sentencia significa:

Tampoco es enteramente indigno de observación que, al declararse cuál será la ley suprema de la nación, la misma constitución es la primera en mencionarse, y no las leyes de los Estados Unidos en general, sino que tienen ese rango solo aquellas

²⁶ *Marbury v. Madison*, 5 U.S. (1 Cranch) 137 (1803). Citado de manera textual de la sentencia íntegra publicada por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América en la página web: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/> .



que serán hechas en cumplimiento de la constitución. En estos términos la particular fraseología de la constitución de los Estados Unidos confirma y refuerza el principio, que se supone esencial a todas las constituciones escritas, que una ley repugnante a la constitución es nula, y que las cortes, tanto como los otros departamentos se hallan legalmente obligados por ese instrumento (Petracchi, 1964, p. 304-305).

Una vez que hemos conocido los antecedentes del principio de supremacía constitucional podemos abordar su definición y características. En primer lugar, cabe mencionar que el principio de supremacía constitucional es vital para la existencia del Estado constitucional por cuanto este se legitima y garantiza a través de dicho principio (García, 2014). Para Medinacelli (2013) la supremacía constitucional es un principio jurídico, no solamente político, que permite considerar a la constitución como norma suprema y colocarla en la cima del ordenamiento por lo cual todas las demás normas deben emanar de ella. Este principio implica que la constitución sea la fuente de legitimación del ordenamiento por cuanto sólo las leyes que respeten y no contradigan sus principios, valores y normas podrán ser consideradas válidas (Medinacelli, 2013). Por otra parte, la autora García (2014) sostiene que la supremacía es un principio en virtud del cual se estructura el ordenamiento jurídico pues permite que las normas se integren a él y se genere un orden que resulta de los principios y valores que la constitución establece y deben ser observados por todas las demás leyes.

Este carácter de supremacía de la constitución encuentra su justificación en razón del origen, contenido y su función como primera fuente del ordenamiento (Palomino, 2009). En cuanto a su origen la constitución es suprema por ser una expresión creada por el poder constituyente portador de la voluntad popular (Palomino, 2009). Por otra parte, su contenido la vuelve suprema porque es la norma que regula el poder político a través de la organización, la limitación y la justificación (Palomino, 2009). La organización se expresa al ordenar la forma en que deben funcionar los órganos del Estado, la limitación al reconocer derechos fundamentales que el poder no puede alterar ni desconocer y la justificación al expresar los fines que persigue el poder político. Finalmente, Palomino (2018) menciona que la constitución es suprema por su rol como primera fuente del Derecho en el ordenamiento tanto en un aspecto material como en uno formal. Es fuente formal porque establece las condiciones y el modo que se deben adoptar para crear normas y material en el sentido de



que los principios contenidos en ella se convierten en parámetro de la validez de otras normas (Palomino, 2018).

Por otra parte, García (2014) fundamenta la supremacía constitucional en los siguientes elementos: la voluntad popular, la función de la constitución como límite del poder, la división de poderes y los derechos humanos reconocidos en la constitución. Supremacía que sólo podrá materializarse si existe una constitución escrita, que establece las competencias de los órganos estatales y el proceso de creación de las leyes y demás producciones jurídicas (García, 2014). La autora menciona que la supremacía constitucional nace porque esta tiene un carácter normativista (García, 2014). Si la constitución es suprema, deberá tener un poder normativo tal que le permita ser obligatoria y aplicable de modo que no se necesite de leyes de menor jerarquía para que la constitución sea efectiva (Orta, 2010). El carácter normativo de la constitución ecuatoriana puede evidenciarse en el numeral tres del artículo 11 y el segundo inciso del artículo 426. Aquellos establecen la aplicabilidad directa de los derechos y garantías reconocidos en la constitución y la obligación de los servidores públicos de aplicar de manera directa la constitución. Dentro de ese orden de ideas es crucial que se instaure la dimensión normativa de la constitución, de modo que:

La Constitución deja de ser un simple enunciado retórico, tal como la concebía la tradición jurídica francesa y estadounidense, para convertirse en Norma de normas y ganarle el pulso a la ley en caso de tensión. Se reconoce que la Constitución tiene valor normativo en sí misma y que no depende de una ley que la desarrolle. La Constitución adquiere no sólo valor normativo, sino que se convierte en el criterio de validez formal y material de las normas que integran el orden jurídico. Da validez formal porque establece cómo se hacen las demás normas. Da validez material porque establece que ninguna norma puede contradecir su espíritu, contenido en la parte dogmática (Restrepo y Castaño, 2019, p. 28).

También se considera a la supremacía constitucional como un hito que permite la constitucionalización del ordenamiento (Roncancio, Colorado y Restrepo, 2020). Para Roncancio et al. (2020) la supremacía constitucional consiste en ubicar a la constitución como norma suprema la cual establece las condiciones de existencia y validez de las normas



y encuentra su razón de ser en dos cuestiones. La primera se encuentra dentro del desarrollo normativo por cuanto asegura que en el sistema normativo existan derechos o postulados fundamentales que marquen un límite al poder y una esfera de protección del individuo (Roncancio et al., 2020). Y, en segundo lugar, se convierte en un principio que faculta a las personas a exigir una actuación por parte del Estado para que pueda garantizarse la protección y satisfacción de sus derechos fundamentales (Roncancio et al., 2020). Entonces, podemos afirmar que la doctrina actual considera no sólo un aspecto de jerarquía de la norma sino también el contenido, principios y valores que están contenidos en la Constitución como elementos que legitiman la supremacía de la constitución.

Por ello en la actualidad se habla de que existen dos esferas esenciales de la supremacía constitucional que son la supremacía formal y la supremacía material (Del Rosario, 2011). Supremacía que es formal porque la constitución es la norma que otorga el fundamento y el orden al andamiaje jurídico del Estado al crear el procedimiento que debe seguirse para la creación de leyes a la vez que establece un proceso especial para su reforma (Del Rosario, 2011). Por otra parte, la supremacía es material porque la constitución contiene principios, valores y derechos fundamentales que imperan sobre las personas y órganos del Estado de modo que se pueda alcanzar a través de ellos la justicia (Del Rosario, 2011). Si bien existen estas dos vertientes Del Rosario (2011) explica que la naturaleza de la supremacía constitucional no puede entenderse al tomar en cuenta sólo una de ellas, sino que sólo puede explicarse a partir del análisis de ambas.

Por otra parte, Petzold (2012) habla de que para que una constitución sea suprema requiere de la existencia de condiciones formales. Estas son: “(...) los lineamientos legislativos que se deben seguir, como las pautas procedimentales para la creación de la ley (...)” (Petzold, 2012, p. 379). A ello podemos agregar que la supremacía en sentido formal: “(...) implica la exigencia de que las normas infraconstitucionales sean dictadas en la forma y siguiendo los procedimientos establecidos en la Constitución” (Guerrero, 2012, p. 104).

En primer lugar, la supremacía formal se origina en el carácter de la constitución como norma fundante pues de ella se derivan la existencia y la validez de las leyes y actos jurídicos (Del Rosario, 2011). Es decir, su posición de primacía en el ordenamiento jurídico, por ser



la norma que da origen a este, se convierte en el primer presupuesto de su supremacía formal. Tomando en cuenta esta perspectiva la validez de las normas jurídicas dependerá de que se hayan cumplido los procesos y criterios establecidos en la constitución para su creación (Del Rosario, 2011). Pero el autor acierta al acotar que la validación de las normas debe pasar obligatoriamente por un control de tipo material y no meramente formal (Del Rosario, 2011).

Una segunda característica de la supremacía formal está enlazada con el surgimiento histórico del principio de supremacía constitucional y las primeras constituciones. Esta es la necesidad de que la constitución sea escrita y exista un proceso especial para su reforma (Del Rosario, 2011). Esta segunda condición, la existencia de un procedimiento de reforma normado por la propia norma fundamental, deriva en la existencia de una rigidez constitucional. Una constitución se encuentra resguardada cuando el proceso de su reforma es de carácter especial y distinto al de las leyes ordinarias, además queda protegida de la intención de otros órganos de reformarla por cuanto esta atribución es extraordinaria y será otorgada a un órgano especializado que cumpla no solo el procedimiento formal sino los límites materiales en todo proceso reformativo de la constitución (Del Rosario, 2011).

Recapitulando, la supremacía formal de la constitución requiere que exista una constitución escrita y un sistema de rigidez constitucional. Y finalmente, Del Rosario (2011) habla de la supremacía formal de la constitución desde la jerarquía normativa. La constitución será formalmente suprema porque está investida del poder para crear normas constitucionales, ya que es esta la que establece cómo se deberá reformar las normas constitucionales y qué órgano debe cumplir esa tarea (Del Rosario, 2011). Desde este punto de vista, también será una norma suprema al ocupar la posición más alta en el orden jerárquico del sistema jurídico (Del Rosario, 2011).

En cuanto a la supremacía material, desde la doctrina se habla de que: “(...) implica la superioridad en el contenido; la exigencia de compatibilidad entre el contenido de las normas jurídicas infraconstitucionales y los principios y valores que constan en la Constitución (...)” (Guerrero, 2012, p. 104). Además, la supremacía material dependerá de que ésta contenga lo que Petzold llama condiciones materiales y que son valores constitucionales que deben ser



promovidos y protegidos (2012). Del Rosario (2011) considera que ésta encuentra sus cimientos en la soberanía popular y la existencia de principios y valores fundamentales.

La soberanía popular es uno de los fundamentos de la supremacía formal de la constitución debido a que, el pueblo como dueño del poder soberano a través del poder constituyente crea una constitución en la cual se plasmarán sus aspiraciones y mandatos (Del Rosario, 2011). Aquello se origina en la doctrina de la Ilustración y el constitucionalismo del siglo XVIII, que plantean la noción de que el soberano es el pueblo y no el rey, por ende, la soberanía pertenece al pueblo. Y mediante el establecimiento de constituciones escritas que reconocieron la existencia de derechos fundamentales y de una división de poderes se logró, en la práctica, que la norma fundamental traslade la supremacía, de la voluntad del rey a la voluntad del pueblo (Del Rosario, 2011). El poder soberano del pueblo se concreta en un ente encargado de la creación de la constitución, el constituyente. Este poder constituyente es el que se encarga de otorgar competencias a los órganos estatales y de plasmar los valores, principios, ideologías y fines del pueblo en el texto constitucional, dándoles a estos una existencia jurídica e intangibilidad (Del Rosario, 2011). Entonces, la constitución será suprema porque a través de ella se consigue expresar la soberanía que en última instancia ha permitido el desarrollo y la legitimación del Estado Constitucional (Del Rosario, 2011).

La doctrina actual, por otra parte, sostiene que el principal fundamento de la supremacía material de la constitución es de carácter axiológico, y lo encontramos en los valores y principios fundamentales contenidos en la ley fundamental (Del Rosario, 2011). Esta posición académica respecto a la supremacía de la constitución surge y se consolida luego de concluida la Segunda Guerra Mundial como una respuesta a los horrores de ese y otros acontecimientos bélicos, con la clara idea de establecer a los derechos humanos como algo fundamental dentro del orden jurídico cuya protección es indispensable (Del Rosario, 2011). Aquello se concretó mediante la creación de tratados internacionales de protección de derechos humanos y jurisdicciones constitucionales dentro de los Estados (Del Rosario, 2011). Como consecuencia de ello:

Los derechos humanos de algún modo restituyeron el valor material de la Constitución, fortaleciendo su fuerza normativa y fungiendo como auténticas



coordinadas para el desarrollo de los Estados. Por ello, no es posible separar o concebir a los sistemas constitucionales sin su aspecto sustancial, pero tampoco es viable pensar en principios abstractos inmaterializables, que carezcan de eficacia, precisamente por falta de la fuerza normativa (Del Rosario, 2011, p. 112).

Ante la escalada de los derechos humanos como algo prioritario, disminuyeron las facultades del poder legislativo por cuanto los derechos fundamentales constituyen límites al poder que protegen a la persona (Del Rosario, 2011). De modo que como plantea Del Rosario, la potestad soberana pasó a los ciudadanos (2011). Aunque podríamos mencionar que los derechos, garantías y protecciones otorgados desde esta nueva visión del Derecho no son exclusivos de quienes posean un estatus de ciudadano sino de las personas en general.

Como consecuencia de esta transformación jurídica los derechos fundamentales empezaron a ser constitucionalizados, al ser introducidos en la redacción de las constituciones, y en los casos en que ya se encontraban en el texto de la ley fundamental se procuró la creación de mecanismos que los vuelvan exigibles (Del Rosario, 2011). Por ello se afirma que: “Es en la Constitución donde los principios y derechos fundamentales el espacio idóneo para alcanzar su eficacia y plenitud como factores rectores, teniendo en cuenta como condición que efectivamente sean fundamentales y no posiciones axiológicas relativas o momentáneas (...)” (Del Rosario, 2011, p. 112). Estos principios consagrados en las constituciones se convierten en normas que orientan el ordenamiento jurídico y que además deben ser cumplidas. Aquello complejiza la actividad de interpretación y aplicación de la constitución, pues al estar ante normas abiertas los jueces y las cortes constitucionales deberán desplegar todas las herramientas jurídicas e intelectuales que les permitan interpretar y adecuar los principios a cada caso concreto de modo que se protejan y garanticen los derechos fundamentales (Del Rosario, 2011).

Cuando la función judicial y sus órganos protegen eficazmente los derechos fundamentales y logran su garantía, fortalecen la supremacía constitucional (Del Rosario, 2011). Esto se debe a que una labor de argumentación jurídica llevada a cabo de manera minuciosa y que ayuda a la aplicación directa de los derechos y principios fundamentales logra la protección de aquellos elementos axiológicos que sirven de fundamento a la



supremacía material de la constitución. De modo que la constitución sea analizada y aplicada desde un punto de vista material, que permita que las leyes dadas por el legislativo y los actos de autoridad sean controlados, no solo por su adecuación a los procedimientos previstos para su creación sino también por su adecuación y respeto por los principios, valores y derechos fundamentales de rango constitucional (Del Rosario, 2011).

Respecto a la situación actual de ambas vertientes de la supremacía constitucional, tanto Del Rosario (2011) como García (2014) sostienen que la supremacía formal ha perdido importancia por cuanto se muestra incompleta y además por la irrupción de los bloques de constitucionalidad. Al parecer, las nociones sobre la supremacía formal, si bien fueron parte central en el surgimiento del principio como tal han perdido fuerza ante la irrupción de nuevas doctrinas. Pero aquello no implica que debemos quitar el mérito y la importancia que debe darse a la supremacía constitucional de tipo formal.

Por otra parte, la supremacía material de la constitución y aquellas ideas relacionadas con su preponderancia desde su dimensión sustancial han cobrado fuerza y lideran el panorama actual del estudio de dicha institución. Aquello parte de la idea de la constitución como una norma fundamental formal y material, de carácter pluralista y depositaria principal de los derechos y principios fundamentales (García, 2014). Del Rosario (2011) y García (2014) aciertan al mencionar que la supremacía material se ha fortalecido y que aquello ha permitido una mayor vigencia e importancia del principio de supremacía constitucional. En consecuencia, en la actualidad se considera que la constitución no es suprema porque se trata de la norma fundacional del ordenamiento jurídico sino porque contiene los elementos axiológicos que permiten el reconocimiento y garantía de los derechos humanos (Del Rosario, 2011).

A lo mencionado se puede agregar una clasificación dada por Rubio (2011), quien menciona que la supremacía puede ser normativa o ideológica. La supremacía normativa de la constitución radica en que las normas constitucionales se encuentran en una posición superior a aquellas normas contenidas en otros cuerpos normativos (Rubio, 2011). Y la supremacía ideológica de la constitución surge porque esta se convierte en el faro ideológico del ordenamiento y los principios establecidos en ella son superiores a todo el ordenamiento



jurídico (Rubio, 2011). Esta última guarda una estrecha relación con la supremacía material mencionada en líneas anteriores.

La construcción teórica de este principio tampoco ha sido ajena a su importancia dentro de la práctica jurídica. Por ello es necesario mencionar las funciones que cumple el principio de supremacía constitucional. La primera función, de acuerdo con Guerra, es la de ordenación, que establece un orden jerárquico que ubica a la constitución en la cúspide del ordenamiento y fija el lugar que ocupan las demás normas dentro de la escala jerárquica (2014). En segundo lugar, existe una función fundacional que permite a la constitución ser el fundamento y origen del ordenamiento, así como crear derechos para las personas y límites para el poder (Guerra, 2014). La autora agrega en tercer lugar la función de concordancia, la cual implica que la constitución fija los criterios de validez y eficacia tanto formales como materiales de todos los actos jurídicos públicos o privados (Guerra, 2014). Y finalmente, su cuarta función es la de consolidar a la constitución como norma constituyente que al provenir de la voluntad soberana del pueblo permite crear la estructura del Estado y establece las competencias de las funciones del Estado (Guerra, 2014).

Además de ello debemos mencionar que la supremacía constitucional va de la mano con la construcción del ordenamiento jurídico y su constitucionalización. Dentro de ese contexto el principio de supremacía constitucional cumple las funciones de: garantizar la división de poderes, integrar al ordenamiento jurídico el bloque de constitucionalidad, desarrollar la protección de los derechos constitucionales y garantizar el control constitucional (Roncancio, et al., 2020). En primer lugar, la supremacía constitucional permite garantizar la separación de poderes porque la constitución edifica la estructura institucional del Estado, establece pesos y contrapesos entre las funciones del Estado y otorga competencias específicas a cada órgano (Roncancio et al., 2020). En virtud de la supremacía constitucional puede incorporarse al ordenamiento lo que se conoce como bloque de constitucionalidad, ya que la norma suprema reconoce la existencia de normas internacionales que serán integradas a la constitución por mandato de la misma (Roncancio et al., 2020). Los autores agregan que, en tercer lugar, la supremacía constitucional permite extender la protección de los derechos fundamentales ya que estos permean el ordenamiento



jurídico de manera que todas las normas se deben interpretar en concordancia con los derechos fundamentales (Roncancio et al, 2020).

En último lugar, la supremacía constitucional permite el establecimiento del control de constitucionalidad, cuyo objetivo es crear una vía procesal que permita ejercer un control integral de las leyes o proyectos de ley, de modo que se verifique si se han creado acorde a la constitución y respetan los derechos y principios contenidos en ella (Roncancio et al, 2020). Este elemento permite la consolidación de la supremacía constitucional porque la fuerza de la constitución se encuentra no solo en el contenido de esta sino en los mecanismos que permiten su cumplimiento y garantizan que se respete su contenido (Martínez, 2008). Pues como menciona Amaya la doctrina de la supremacía constitucional requiere la existencia de un sistema de defensa de la constitución que declare inconstitucionales aquellos actos contrarios a ella (2015). Así nacen la justicia y la jurisdicción²⁷ constitucionales a las cuales están sujetos todas las personas y organismos del Estado por cuanto todos se encuentran bajo la soberanía de la ley fundamental (Amaya, 2015). Aquello será abordado en la siguiente sección de este trabajo de titulación.

3.2. El Control de Constitucionalidad de las Normas.

La constitución del año 2008 estableció en Ecuador un modelo de Estado constitucional de derechos y justicia. Sistema que impone al Estado deberes y finalidades directamente relacionados con el respeto y el cumplimiento de los derechos fundamentales de las personas. Para cumplir aquello se crean distintos órganos dentro del Estado, los cuales tendrán competencias determinadas y estarán sujetos a un control que vigile su correcto ejercicio (Ferrada, 2004). El ejercicio de las potestades conferidas a dichas entidades del Estado debe realizarse dentro de los límites establecidos por los principios y normas fundamentales que establecen derechos fundamentales para las personas, siendo este el primer control al cual

²⁷ La justicia constitucional es: “(...) un concepto material, que equivale a control judicial de la constitucionalidad de las leyes y demás actos estatales (...)” (Petzold, 2012, p. 383), mientras que jurisdicción constitucional es una noción orgánica relativa al órgano u órganos del poder judicial con la competencia para declarar la inconstitucionalidad de una norma u acto y además dejarla sin efecto (Petzold, 2012).



está sujeta la actuación estatal (Ferrada, 2004). Para garantizar aquello se crean diferentes mecanismos de control que permitan vigilar y fiscalizar el ejercicio de la potestad pública y garantizar los derechos fundamentales. Dentro de ese contexto, el control constitucional se establece como un tipo de control caracterizado por utilizar a las normas constitucionales como el baremo para medir y controlar a las funciones del Estado (Ferrada, 2004).

El origen histórico del control constitucional lo encontramos en el célebre caso *Marbury vs. Madison* ya comentado en líneas anteriores. En aquel fallo el juez Marshall declaró la inconstitucionalidad de una ley federal por oponerse a la constitución. Por lo tanto, esta sentencia es el más antiguo antecedente y el primer ejemplo práctico de la aplicación de un control constitucional, mediante el cual, con base en el principio de supremacía de la constitución, se declaró que una ley que la contradecía no debía ser aplicada y además era considerada nula. En particular, este caso permitió el nacimiento del modelo de control constitucional norteamericano o difuso que comentaremos en otro apartado.

De acuerdo con Guerrero, el control de constitucionalidad encuentra su fundamento en dos principios: la supremacía constitucional y la fuerza normativa de la constitución (2012). Respecto al primer principio ya nos pronunciamos en el acápite anterior. En cuanto al principio de fuerza normativa de la constitución este implica que la constitución es una norma que puede y debe ser aplicada de manera directa, sin que sea necesario que exista una norma secundaria que la desarrolle (Guerrero, 2012). Por ello se afirma que cualquier norma constitucional puede ser invocada de manera independiente y que su cumplimiento puede ser exigido mediante el control constitucional y la coerción (Guerrero, 2012).

Si bien las normas constitucionales gozan de un carácter supremo y son normas directamente aplicables lamentablemente en la práctica estos postulados son ignorados. Por ello de acuerdo con Covián (2003) no se cumple la situación ideal de una constitucionalidad espontánea por parte de las autoridades en todas sus actuaciones. Por ello se vuelve necesario establecer mecanismos que garanticen el respeto de la constitución. Su existencia y creación está fundamentada en la necesidad indispensable de contar con medios que permitan la defensa del Estado de derecho, de la división de poderes y por ende de la constitución, y



además el control de constitucionalidad será el mejor instrumento para mitigar los efectos de un acto inconstitucional de modo que así se preserve el orden constitucional (Covián, 2003).

Patajalo sostiene que la división de poderes y los derechos fundamentales actúan como un límite al poder, pero que aquello no es suficiente para garantizar la normatividad de la constitución ni la limitación del poder (2015). Por ello se requiere de mecanismos de control puesto que: “sin control del cumplimiento la Constitución no tendría fuerza normativa” (Patajalo, 2015, p. 37). Por lo tanto, la limitación y el control estarán relacionados de manera directa (Patajalo, 2015). En ese orden de ideas, Patajalo (2015) menciona que existen limitaciones y controles no institucionalizados que son los llamados controles sociales y limitaciones y controles institucionalizados determinados que se clasifican en controles políticos y controles jurídicos.

El control político se fundamenta en razones de dicha índole, es voluntario y su resultado no siempre acarrea una sanción, se caracteriza por su carácter subjetivo, la inexistencia de parámetros objetivos para su valoración, por lo cual el órgano de control actúa bajo su propia apreciación (Patajalo, 2015). Por otra parte, el control jurídico es eminentemente objetivo, y el fundamento del control se encuentra en un conjunto de normas establecidas con anterioridad y se realiza de acuerdo con criterios jurídicos, siendo el juez o el órgano jurisdiccional competente el encargado de realizarlo (Patajalo, 2015). El control jurídico será necesario si así lo ha solicitado una persona o si el juez detecta un acto u omisión inconstitucional (Patajalo, 2015). La posibilidad de que el inicio del control jurídico se dé a petición de parte o de oficio estará determinado en la normativa pertinente. El control de tipo jurídico será ejercido por órganos independientes y que cuentan con el conocimiento técnico-jurídico necesario para llevar a cabo esa tarea, en la cual actúan como guardianas que verifican si se han respetado los límites y normas impuestos por la Constitución (Patajalo, 2015). Estamos por lo tanto ante un control constitucional jurisdiccional.

El control jurídico de constitucionalidad puede aplicarse con respecto a todo tipo de actos u omisiones estatales, sean administrativos, judiciales o legislativos (Patajalo, 2015). Para el desarrollo de este trabajo de investigación será pertinente analizar el control constitucional jurisdiccional aplicado a las leyes creadas por la función legislativa, por lo



cual ese tipo de control será el objeto de nuestro estudio y análisis en este acápite y los siguientes. Cabe mencionar que para ello partiremos de la clasificación que se ha dado con respecto a los diferentes modelos de control constitucional. Para ello debemos tomar en cuenta la distinción entre modelos de control constitucional y sistemas de control constitucional. Para ello seguiremos el criterio de Amaya quien menciona que “(...) denominaremos *modelos de control de constitucionalidad* a aquellos mecanismos de control nacidos originalmente a partir de presupuestos históricos y filosóficos definidos y propios (...)” (2015, pp. 89-90), mientras que los sistemas de control constitucional son aquellos que cada Estado ha adoptado en su ordenamiento jurídico de manera concreta (Amaya, 2015).

En ese orden de ideas, debemos mencionar que existen diferentes clasificaciones de los tipos de modelos de control constitucional. Amaya establece tres modelos que son: “a) estadounidense o judicial; b) político o francés; c) kelseniano o continental (2015, p.90). Por otra parte, Guerrero (2012) sostiene que existen dos modelos: el americano o difuso y el europeo o concentrado. El mismo autor da a entender una diferencia entre dos modelos de acuerdo a cómo se analice la norma, estos son: control concreto y control abstracto (Guerrero, 2012). De manera similar Romero (2012) sostiene que existen dos sub clasificaciones, la primera de acuerdo con el órgano que ejerce el control, por lo cual existe un control difuso o uno concentrado; y la segunda en función del tipo de control que se ejerce, que puede ser abstracto o concreto. Si bien estas clasificaciones son importantes para efectos de facilitar un análisis es importante señalar que no existen sistemas puros. Esto se debe a que en la actualidad la práctica jurídica y las normas han permitido el surgimiento de sistemas que presentan características de varios modelos de control constitucional (Guerrero, 2012). Estos son el sistema mixto y el paralelo, de acuerdo con García Belaunde (1989) el sistema mixto es aquel en el cual se fusionan los modelos concentrado y difuso y el sistema paralelo es aquel en el cual ambos modelos conviven por separado.

3.2.1. El Control Difuso.

El modelo de control difuso surge en Estados Unidos. De acuerdo con Amaya la existencia de una constitución escrita con una cláusula que consagra la supremacía constitucional fue fundamental para su aparición (2015). Esto se debe a que, pese a la



inexistencia de una disposición constitucional que establezca la existencia de un control constitucional, los jueces pudieron utilizar su labor interpretativa para crear y fundamentar la necesidad de la revisión judicial de las leyes de modo que se controle que éstas respeten la constitución (Amaya, 2015). De modo que la potestad de ejercer este control recae sobre todos los jueces pues todos están llamados a resguardar la supremacía de la constitución. En virtud de aquello no se crea una justicia especial para que se encargue del control (Gozaíni, 2017).

En ese orden de ideas podemos considerar como acertada aquella definición que menciona que el control difuso de constitucionalidad es: “una facultad reconocida a todos los órganos jurisdiccionales o con fisonomía jurisdiccional para declarar la inaplicabilidad de la ley en un proceso particular, con efectos sólo para las partes intervinientes” (Rubio, 2011, p. 9). Entonces, los jueces deben preferir a la norma constitucional en lugar de otras normas cuando exista un conflicto entre la ley y la constitución (Rubio, 2011). Esta inaplicabilidad de la ley deberá estar fundamentada en su inconstitucionalidad. Por su parte Pizzorusso indica que el control difuso es:

(...) un control que es ejercido por una pluralidad de jueces distribuidos por el territorio o, más exactamente, por todos los jueces que deben afrontar asuntos para cuya resolución sea necesario establecer, por lo general solamente respecto de la decisión sobre la cuestión <<principal>> (denominada a veces también cuestión <<de fondo>>), si una determinada disposición legislativa es o no es conforme a los principios constitucionales (2006, p. 249).

Haciendo un análisis del concepto podemos mencionar que el control difuso tiene como características: se realiza dentro de un caso concreto, surte efectos solamente dentro de dicha controversia y todo juez está investido de la competencia para aplicarlo. Guerrero menciona que es un control: “difuso, concreto, a posteriori y primordialmente incidental” (Guerrero, 2012, p. 106). Pese a que la mención de la característica difuso pueda resultar redundante al ser ese el apelativo con el que se conoce a este modelo, dicha denominación obedece a que la capacidad de ejercer este mecanismo está dispersa en toda la estructura jurisdiccional por lo cual son varios los jueces que la pueden ejercer y no solamente uno.



Por su parte, Patajalo menciona otras características, en primer lugar, el carácter extraordinario de este control puesto que procede solo cuando no se puede resolver el caso sin recurrir al control constitucional y además la inconstitucionalidad es evidente (2015). También menciona el autor que este control solo se aplica dentro de procesos judiciales por lo cual el juez debe decidir si se aplica la ley o si se aplica la constitución debido a que la norma cuestionada es inconstitucional (Patajalo, 2015). Por ello, en el evento de que el juez considere como inconstitucional una ley, deberá aplicar la constitución de manera directa y dejar de aplicar la ley, lo cual implica que esta deja de ser utilizada pero no que sea nula (Patajalo, 2015). Aquello implica que no se declara a la norma como inconstitucional, por lo cual se necesita que esta sea derogada por procedimiento legislativo (Patajalo, 2015). Al ser una cuestión que se resuelve dentro de un proceso judicial, este control es de carácter incidental y como se mencionó antes sus efectos se restringen al caso concreto, pese a ello la inconstitucionalidad de la norma respecto al caso concreto opera con efecto *ex tunc* es decir que se la considera como inválida desde siempre (Patajalo, 2015). Por otra parte, Amaya (2015), realiza una explicación amplia y detallada que considera 11 características que podemos resumir de la siguiente manera:

- 1) Se trata de un control judicial (Amaya, 2015).
- 2) Es un modelo difuso porque todos los jueces de todos los niveles pueden declarar que una ley es inconstitucional, y pese a que esta competencia está dispersa entre todas las judicaturas el principio de *stare decisis* permite que los precedentes adquieran tal fuerza que la jurisprudencia respecto a una misma norma no sea incongruente o contradictoria (Amaya, 2015).
- 3) La tercera característica consiste en su naturaleza incidental, por cuanto surge dentro de un proceso judicial en el cual lo constitucional no es el punto central del caso a tratar, pero debe ser resuelto para que se pueda dar una solución a lo principal (Amaya, 2015).
- 4) Aquello se conecta directamente con la cuarta característica, que implica que rige la idea de causas o casos, por lo cual el juez sólo puede realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad respecto a los casos tratados ante él (Amaya, 2015).



5) De aquello se deriva que sólo podrá realizarse el análisis de la constitucionalidad de la ley cuando sea solicitado por una de las partes (Amaya, 2015).

6) Los jueces podrán solamente ejercer este control respecto de caso concretos, pero no podrán hacerlo cuando el problema se vuelve abstracto (Amaya, 2015).

7) Pese a ello gozan de un campo de acción e interpretación amplios debido a la flexibilidad interpretativa de la constitución, esto en el modelo estadounidense (Amaya, 2015).

8) Como se mencionó es un control de tipo judicial, por lo cual se realiza un examen de lo jurídico y quedan excluidas las cuestiones políticas (Amaya, 2015).

9) La resolución del juez analizará la constitucionalidad de la norma respecto al caso concreto por lo cual sólo surte efectos respecto de este, pese a que como se mencionó, en virtud del *stare decisis* esta decisión puede ser considerada en casos análogos (Amaya, 2015).

10) En concordancia con lo anterior, la resolución de inconstitucionalidad o de constitucionalidad tiene efecto *inter partes* por ende esa decisión se aplica sólo a la norma en el caso concreto sin que se extienda a la norma en general (Amaya, 2015). Por lo tanto, no existe una declaratoria de nulidad de la ley sino que más bien se trata de una resolución sobre la eficacia de la norma en el caso concreto, la norma declarada inconstitucional respecto al caso concreto se vuelve inaplicable pero no nula (Amaya, 2015).

11) Y finalmente, la sentencia de inconstitucionalidad será declarativa y tendrá efecto *ex tunc* es decir la resolución tiene carácter retroactivo (Amaya, 2015).

Una vez que hemos conocido las consideraciones doctrinas acerca del modelo difuso y sus características podemos definirlo como: el modelo de control constitucional de tipo judicial en el cual el juez resuelve sobre la constitucionalidad de una ley respecto de un caso concreto, a petición de una de las partes, y con respecto a la problemática concreta del caso, de modo que en caso de declarar la inconstitucionalidad, la norma será inaplicable al caso, resolución que tendrá un efecto *inter partes*, será de aplicación solamente respecto a la



controversia concreta, y con efecto *ex tunc*, sin perjuicio de que por virtud del principio *stare decisis* dicha decisión sea repetida en casos análogos. Finalmente, hemos de mencionar que en el Ecuador la actual constitución no contempla la existencia de un control difuso. El artículo 428 permite a cualquier juez realizar una consulta de constitucionalidad a la Corte Constitucional, pero es este órgano el encargado de resolverla y dar un dictamen por lo cual el juez no realiza ningún tipo de control como tal.

3.2.2. El Control Concentrado.

El control concentrado de constitucionalidad nace a partir de los postulados teóricos de Hans Kelsen que se vieron cristalizados en la constitución de Austria de 1920 (Patajalo, 2015). Si bien la constitución de Checoslovaquia de 1920 fue la primera en la cual se creaba de manera explícita un tribunal constitucional, órgano especial encargado únicamente de tratar los casos relativos a la constitucionalidad de las normas dicho órgano jamás emitió jurisprudencia y por ello pese a ser el antecedente más antiguo no posee la notoriedad del Tribunal Constitucional Austriaco (Amaya, 2015). De modo que como sostiene Gozáni (2017) el control constitucional deja de ser algo relacionado solo con la esfera política que lo había llevado a la inactividad y se convierte en una vía procesal específica y una garantía de la constitución. Esta tendencia a la creación legislativa y la aplicación de un nuevo modelo de control constitucional en los Estados europeos fue interrumpida por el advenimiento de la Segunda Guerra Mundial. Sin embargo, tras ese conflicto los tribunales constitucionales tomaron una posición fuerte inspirada en concepciones de la supremacía constitucional para consolidar el control constitucional y evitar que la arbitrariedad volviera a menoscabar los derechos y libertades fundamentales (Amaya, 2015).

Las razones que orientaron a la creación de este modelo son varias. Amaya (2015) sostiene que la aparición del control constitucional en Austria obedece a la necesidad de establecer la posición preponderante de la federación por encima de los Estados que la componen. A ello se puede agregar que otorgar la competencia del control a un solo órgano obedece a la necesidad de que la jurisprudencia constitucional mantenga coherencia y no existan interpretaciones diferentes entre los distintos juzgados (Guerrero, 2012). Además, esta denominación de control concentrado tiene su razón de ser en el planteamiento de que



se debe crear un solo órgano especial que se encuentra fuera de la estructura del poder judicial y es el único con la competencia para resguardar la supremacía constitucional y resolver conflictos constitucionales (Gozaíni, 2017).

De acuerdo con Amaya (2015) cuando este modelo se consagró definitivamente en Austria, estuvo marcado por la configuración de una justicia constitucional autónoma cuyas potestades están concentradas en un único órgano que lleva el nombre de Tribunal Constitucional. El autor señala que Kelsen establece este modelo sobre el fundamento de la constitución como norma como base del ordenamiento, que establece el procedimiento de creación de las leyes y que por ello debe contar con un control especial de su cumplimiento (Amaya, 2015). Por ello se debe configurar una jurisdicción constitucional encargada del control y que pueda declarar nulo toda ley o acto inconstitucional (Amaya, 2015).

Ahora debemos mencionar las características del modelo primigenio de control constitucional concentrado. Estos postulados fueron establecidos por Kelsen y el primero de ellos se refiere al tribunal constitucional como un legislador negativo ya que posee la facultad de anular leyes (Amaya, 2015). Este tribunal deberá ser independiente de las demás funciones del Estado por cuanto controla normas en cuya elaboración participan el legislativo y el ejecutivo (Amaya, 2015). Estará integrado por un número reducido de jueces en cuya elección participarán los poderes del Estado y deberán llevar a cabo una tarea técnica-jurídica de interpretación constitucional por lo cual es preciso que los miembros sean juristas de profesión (Amaya, 2015). Además, este tribunal tendrá competencia para controlar leyes, así como reglamentos y otros actos (Amaya, 2015). Para ello se deberá utilizar solamente las normas jurídicas existentes y se deberá prescindir de la utilización de principios y normas vagas, característica derivada del positivismo jurídico característico de Kelsen (Amaya, 2015).

Respecto a la legitimación se plantea que cualquier persona un procedimiento de control, pero ante la posibilidad de que se planteen acciones temerarias y se produzca una sobrecarga judicial Kelsen otorga la legitimación a todas las autoridades públicas que tengan dudas sobre la constitucionalidad de una ley y decidan solicitar al tribunal constitucional su pronunciamiento al respecto. (Amaya, 2015). Este procedimiento termina con una sentencia



con efectos *erga omnes* y *ex nunc* es decir de alcance general y sin efecto retroactivo (Amaya, 2015). De este modo podemos concluir que en el modelo de control constitucional concentrado o kelseniano se caracteriza por: 1) ser ejercido por un órgano especial. 2) todo funcionario público está legitimado para plantear este proceso, 3) es un control a posteriori, concentrado y abstracto, 4) los efectos de este control son *erga omnes* y *ex nunc*, 5) el tribunal deberá contar con pocos miembros, 6) los jueces del tribunal realizarán una actividad meramente jurídica con un juicio abstracto de compatibilidad lógica de las normas (Amaya, 2015).

Las características mencionadas son las que se aceptan de manera general al abordar un modelo de control concentrado. A estas podemos agregar la posibilidad de que el control se realice a priori puesto que tanto Gozaíni (2017) como Pizzorusso (2006) puesto que existe la posibilidad de que se plantee una acción antes de que la ley sea promulgada y entre en vigor por lo cual se llevará a cabo un control preventivo. Cuando se realice el control de una ley en vigencia este tendrá un carácter incidental (Pizzorusso, 2006). Esto se corresponde con las funciones del control constitucional que Asbún (2003) considera fundamentales desde lo teórico y dentro del contexto constitucional boliviano. Puesto que el control concentrado de constitucionalidad permite la tutela de los derechos fundamentales, el control del cumplimiento y sujeción a las competencias constitucionales y el control normativo (Asbún, 2003). El control normativo se clasifica en dos variantes, el control normativo preventivo, correspondiente a un control a priori que se realice antes de la promulgación de la ley y un control normativo correctivo a posteriori que juzga la constitucionalidad de una ley vigente (Asbún, 2003).

Consideramos necesario indicar nuestra disconformidad con dos características del modelo kelseniano, que por mor de la llegada de nuevas teorías en el Derecho han quedado obsoletas. En primer lugar, es incorrecto sostener que el control del tribunal constitucional se lo deba realizar utilizando solamente las normas y leyes vigentes, sin considerar los principios y valores constitucional, ya que al ser un control de tipo constitucional las leyes sujetas a este mecanismo de defensa de la constitución deberán ser analizadas en un contexto constitucional amplio que incluye a los principios, puesto que estos son normas constitucionales y por tanto deben ser observados. Como menciona Patajalo (2015) en el



constitucionalismo contemporáneo al realizar el control de constitucionalidad el tribunal deberá analizar la norma en relación con el contenido material de la constitución, de modo que una ley contraria a los principios constitucionales es inconstitucional. De modo que puede existir una inconstitucionalidad formal cuando la ley no cumple los supuestos formales y procedimentales que la constitución exige para su validez o puede presentarse una inconstitucionalidad material cuando la ley atenta contra los derechos fundamentales o los principios consagrados en la carta magna (Amaya, 2015).

En segundo lugar, consideramos incorrecto que la legitimación para plantear un control constitucional radique solamente en las entidades públicas. Consideramos que la legitimación debe ser conferida a todas las personas. Aquello es considerado de manera acertada en el artículo 77 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (en adelante LOGJCC). Aquello es lógico por cuanto la defensa de la constitución es de interés para todas las personas y no solamente para los funcionarios públicos.

En cuanto a la forma de acceder a este control Patajalo (2015) han planteado la existencia de dos caminos distintos. En primer lugar, existe una vía directa la cual se ejerce al plantear una acción de inconstitucionalidad que tendrá por objeto el análisis abstracto de una ley o leyes en contraposición con la constitución (Patajalo, 2015). Esta acción de inconstitucionalidad ha sido reconocida por la constitución en su artículo 436 numeral 2 y en el artículo 75 de la LOGJCC. En segundo lugar tenemos a la vía indirecta que también es llamada cuestión de constitucionalidad, la cual inicia cuando un juez duda acerca de la constitucionalidad de una ley aplicable y necesaria para resolver un caso bajo su conocimiento, para lo cual realiza un juicio de constitucionalidad en su fuero interno, y ante dicha situación decide consultar a la Corte Constitucional para que esta se pronuncie y dictamine si la ley es o no es constitucional, por lo que esta es quien realiza el control propiamente dicho (Patajalo, 2015).

Conforme a lo analizado podemos concluir que el control concreto de constitucionalidad es aquel modelo de control constitucional en el cual la potestad de juzgar la constitucionalidad formal y material de las leyes es otorgada a un solo órgano dentro del



Estado, este puede ser parte o no de la función judicial y por lo general recibe el nombre de Corte Constitucional o Tribunal Constitucional, mecanismo que podrá ser activado por cualquier persona o entidad estatal de manera directa ante la corte competente o por un juez ante el surgimiento de una cuestión de constitucionalidad dentro de un caso concreto, mediante el cual se realizará un análisis abstracto de la norma que puede ser a priori o a posteriori, y que deberá ser resuelto mediante una sentencia con efectos *erga omnes* y *ex nunc*.

3.2.3. El Control Concreto.

El control concreto de constitucionalidad es una de las variantes del control constitucional en razón del tipo de control que se realiza. Este tipo de control requiere una relación directa con la aplicación de una ley a un caso concreto lo cual lo acerca a la actividad del juez que deberá tomar la decisión adecuada dentro del proceso (Romero, 2018). Puede ser definido de manera sucinta como: “(...) el juicio o examen de constitucionalidad que una jueza o juez (ordinario o constitucional), elabora respecto de una norma que va a ser aplicada en un caso (...)” (Romero, 2012, p. 187). Cevallos (2015) considera que la posible inconstitucionalidad llega al campo de análisis del juez y es advertida por este debido a la manera en que se aplica una determinada norma en un caso concreto. Por su parte, Zúñiga no entrega la siguiente definición: “(...) El control concreto por vía de excepción es un examen de constitucionalidad de la ley en el momento en que se aplica en un caso concreto, que usualmente cristaliza en la cuestión de constitucionalidad (...)” (2004, p. 217). Respecto de esta última definición consideramos necesario precisar que es erróneo afirmar que por lo general el control concreto se manifiesta en una cuestión de constitucionalidad, empero este es uno de los dos escenarios en los cuales se aplica este tipo de control.

Como se mencionó en el párrafo anterior existen dos posibles formas de ejercer el control concreto. La primera es aquella en la cual corresponde al mismo juez que tiene duda acerca de la constitucionalidad resolver esta cuestión y ejercer por lo tanto el control de constitucionalidad, escenario en el cual se configura un control concreto y difuso (Pizzorusso, 2006), el cual es el tipo de control que se utiliza en los Estados Unidos. Y en segundo lugar tenemos un control concreto y concentrado en el cual el juez que conoce el caso debe remitir



el proceso a un juez especial el cual debe resolver acerca de la constitucionalidad de la norma (Pizzorusso, 2006). En cuanto al primer tipo, es solo posible cuando la constitución otorga esa competencia al juez ordinario y la doctrina la llama acción de inaplicación o excepción de inconstitucionalidad (Romero, 2012). Por otra parte, respecto a la segunda variante la doctrina la llama cuestión de constitucionalidad (Romero, 2012).

De todas maneras, es necesario que, en este tipo de control, en sus dos variantes, la duda sobre la constitucionalidad de la norma sea relevante en el sentido de que si aquello no se resuelve será imposible arribar a una decisión en el proceso (Zúñiga, 2004). Por ello cabe anotar que, pese a que un ordenamiento pueda optar por una de las variaciones o por ambas, es de gran importancia consolidar este tipo de control pues como menciona Zúñiga (2004), permite que el derecho se ajuste a la realidad y evolucione dado que la norma se analiza al momento de su aplicación y no al momento de su creación. Entonces esta concretización del derecho nos permite obtener una declaración de inconstitucionalidad o de constitucionalidad con efectos reales y concretos que logran regular de manera efectiva el ámbito humano y jurídico.

Ahora es momento de abordar las características del control concreto. En primer lugar, se trata de un control de tipo incidental puesto que surge dentro de un proceso ya iniciado (Romero, 2012). Característica que comparten el modelo estadounidense concreto y difuso y el concreto y concentrado que se encuentra vigente en el Ecuador que también es incidental pero que se diferencia del primero debido a que en aquel la cuestión la resuelve el mismo juez dentro del proceso ordinario mientras que en la cuestión de constitucionalidad el juez realiza la consulta a la Corte Constitucional lo cual da origen a un proceso separado (Romero, 2012). De modo que la resolución por parte del órgano de control es un requisito previo a la resolución del proceso principal y sin la cual este no puede continuar (Romero, 2012). Así mismo, como segunda característica tenemos que el efecto de la sentencia dictada en un control de constitucionalidad de tipo concreto es *inter partes* y además *ex nunc* (Zúñiga, 2004). Y finalmente, en el modelo de control concreto podrá realizarse un análisis de constitucionalidad tanto de forma como de fondo (Zúñiga, 2004).



Una vez conocidas dichas características, nuestro análisis debe centrarse en la segunda variante del control concreto o también llamada cuestión de constitucionalidad pues solo esta es reconocida tanto por la Constitución como por la LOGJCC. Como una de sus características tenemos la dimensión objetiva del control constitucional concreto concentrado debido a que vigila la vigencia real de la constitución y su supremacía, y el pronunciamiento respecto a la constitucionalidad de la norma es una forma de control al órgano del cual ésta proviene de modo que además permite depurar el ordenamiento jurídico (Romero, 2012). En segundo lugar, tenemos a la dimensión subjetiva porque otorga a las personas involucradas dentro del proceso un mecanismo que permite tutelar sus derechos constitucionales ante la aplicación de normas infraconstitucionales y evidencia la aplicación concreta que se le dará a la norma y los efectos inmediatos respecto de las partes involucradas (Romero, 2012). Esta última dimensión implica que se tutela el interés individual de las partes en el sentido del respeto a sus derechos y las normas fundamentales que no es lo mismo que sus pretensiones concretas (Romero, 2012). La decisión sobre la constitucionalidad no está condicionada por las pretensiones, sino que son los derechos constitucionales los que orientan la resolución.

De esta subjetividad se derivan dos características la prejudicialidad y el carácter concreto (Romero, 2012). La prejudicialidad significa que debe existir un proceso previo, dentro del cual surja una cuestión de constitucionalidad, para que así pueda nacer un proceso independiente de control constitucional concreto (Romero, 2012). De la prejudicialidad se deriva otra característica, el carácter devolutivo del control constitucional. La cuestión de constitucionalidad es devolutiva porque tiene dos momentos, el primero en el cual el juez presenta la duda ante la Corte que debe resolverla, y uno subsiguiente, en el cual la Corte luego de tomar una decisión respecto al proceso constitucional originado, devuelve el proceso al juez *a quo* al comunicarle la resolución y los efectos obligatorios que esta tendrá sobre la solución que tome el juez en su sentencia (Romero, 2012). A todo ello consideramos necesario agregar que en este tipo de control existe una característica suspensiva, por cuanto la tramitación de la causa principal se suspende mientras la Corte Constitucional resuelve la consulta planteada.

En segundo lugar, la concretización implica que la cuestión de constitucionalidad debe nacer de un análisis específico respecto a la aplicación de una norma y los efectos concretos



que aquella pueda tener en el caso y por qué aquello puede generar o no una inconstitucionalidad (Romero, 2012). Esta característica es crucial para este tipo de control constitucional por cuanto el juez resuelve en estricto apego a los hechos y circunstancias del caso en los cuales se pretendía aplicar la norma (Romero, 2012). Por ello se produce un efecto *inter partes* ya que el juez constitucional no puede pronunciarse respecto a la aplicabilidad de la norma en general sino solamente su aplicación respecto a los hechos específicos de la consulta.

Pese a ello debemos hacer dos precisiones. La LOGJCC en su artículo 143 contempla la posibilidad de un efecto *erga omnes* cuando la resolución de la Corte no gire en torno a la aplicabilidad de la norma sino a su conformidad con el ordenamiento jurídico constitucional; y en segundo lugar menciona que la decisión sobre la constitucionalidad de la norma podrá ser de obligatoria aplicación en casos análogos. Por ello consideramos acertada la conclusión dada por Romero (2012), autora que considera que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano la decisión dada en un proceso de control concreto concentrado tiene efecto *erga omnes* pues será vinculante y obligatoria en todos los casos análogos por lo cual la interpretación de los jueces deberá seguir las pautas dadas por la Corte.

3.2.4. El Control Abstracto.

El control abstracto es un tipo de examen de la constitucionalidad de la norma en el cual esta se analiza sin relacionarla con ningún supuesto de hecho, tomando en cuenta su generalidad y comparándola con los preceptos constitucionales de manera directa (Cevallos, 2015). El control abstracto permite examinar la constitucionalidad de una norma sin necesidad de que esta sea considerada en función de un caso concreto o unos hechos determinados (Guerrero, 2012). Es un control que no está relacionado con un litigio previo entre las partes (Guerrero, 2012). Este tipo de control está orientado a la revisión de las leyes con el fin de determinar si estas guardan conformidad con la constitución de modo que se pueda identificar las normas inconstitucionales por el fondo y por la forma que deban ser expulsadas con la finalidad de mantener la coherencia del ordenamiento (Bustamante, 2013). De manera más precisa consideramos que es adecuado mencionar esta definición:



(...) el control abstracto puede definirse como aquel que es ejercido para garantizar la adecuación de las normas que componen el ordenamiento jurídico al contenido de la Constitución. Se denomina abstracto porque se lleva a cabo supuestamente con abstracción de la aplicación concreta de la norma a una hipótesis de hecho determinada y se limita a resolver una discrepancia abstracta en torno a la conformidad o no de un texto normativo (sin importar si se aplica o nunca se ha aplicado) con el texto de la propia Constitución “(Guerreo, 2012, p. 109).

Por otra parte, Pizorusso (2006) plantea que este tipo de control es aquel que se realiza en función de una hipótesis abstracta acerca de la posible aplicación de la norma y que se encuentre dentro de los presupuestos de aplicación dados por la propia disposición. A través de este mecanismo que constituye una acción en contra de las leyes se puede examinar tanto la constitucionalidad de éstas en sentido formal como en sentido material (Huerta, 2003). Este tipo de control permite que se detecte y se solucione un posible conflicto entre normas constitucionales e infraconstitucionales sin necesidad de que exista de manera previa un acto o situación de aplicación de la ley examinada (Huerta, 2003). De manera similar lo expresan Castro-Montero y Durán (2018) para quienes el control abstracto permite resolver la eventual inconstitucionalidad de la norma sin necesidad de resolver un caso o un litigio en el cual se haya aplicado o pretendido aplicar la ley.

En la actualidad ha perdido fuerza la tesis de que este tipo de control se puede realizar con un nivel de abstracción total que excluya todos los hechos (Guerrero, 2012). De acuerdo con el autor es necesario analizar diferentes supuestos de hecho que ayudarán a determinar en qué situaciones puede surgir una inconstitucionalidad de la norma (Guerrero, 2012). Lo cual nos lleva a la siguiente definición más acertada:

(...) el control abstracto no es otra cosa que la posibilidad de examinar la constitucionalidad de una norma, sin hacer referencia a un caso concreto o individualizado que haya llegado a conocimiento de un juez o tribunal por el litigio entre las partes, lo cual no implica, como ha quedado anotado, el hacerlo en abstracto de todo supuesto de hecho; es la potestad de ejercer una actividad en la que se



cuestiona la norma de manera general y abstracta sin alusión a un litigio *inter partes* (Guerrero, 2019, p. 110).

Este sistema presenta diferentes características, la autora Huerta menciona que se trata de un control preventivo o *a priori* y directo (2003). Es de tipo directo por cuanto ya que la constitución establece mediante este control un mecanismo de autorregulación mediante el cual se detenga cualquier tipo de acto inconstitucional derivado de los poderes estatales (Huerta, 2003). Y se trata de un control preventivo o *a priori* porque se plantea antes de que la ley entre en vigor (Pizzorusso, 2006). Consideramos que aquello no es acertado por cuanto como señala Huerta (2003) una vez que una ley entró en vigencia se puede realizar un control de ésta *a posteriori* con la finalidad de evitar que esta norma produzca un menoscabo a derechos o principios constitucionales y que la norma inconstitucional produzca efectos jurídicos. Este tipo de control tiene un espectro más amplio (Huerta, 2003). Esta idea de ampliar el momento temporal en el cual se aplica el control abstracto es compatible con la idea de supremacía constitucional vigente en una constitución influida por el neoconstitucionalismo como lo es la ecuatoriana. Sería ilógico sostener que basta con el control previo para evitar que existan leyes inconstitucionales máxime si la producción legislativa es numerosa y se vuelve complicado que cada uno de los proyectos de ley sean sometidos a un control exhaustivo.

En cuanto a los efectos que tienen las sentencias que resuelven un control abstracto de constitucionalidad tanto Pulido (2011) como Castro-Montero (2018) coinciden en que la decisión tiene efecto *erga omnes*. Esto implica además que cuando se determine que una norma es inconstitucional esta será expulsada del ordenamiento jurídico (Castro-Montero, 2018). En este orden de ideas la norma perderá su validez y su aplicabilidad en el futuro (Huerta, 2003). Aunque como señala Huerta (2003) se pueden introducir en la sentencia cláusulas de excepción que establezcan en qué situaciones puede o no aplicarse a norma; o como menciona Guerrero (2012) mediante una sentencia moduladora se excluya las posibilidades de interpretación de la norma que conlleven una inconstitucionalidad y las demás se consideren como válidas. Entonces puede darse la expulsión de la norma o el condicionamiento de su validez. De todos modos, es importante señalar que el efecto de las sentencias en el control abstracto también es de tipo *ex nunc* por lo cual no tendrán aplicación retroactiva. Finalmente hemos de mencionar que este tipo de control tiene la característica



de ser autónomo puesto que no requiere de la existencia de un proceso anterior como en el caso del control concreto (Guerrero Velasco, 2014).

Todo lo mencionado tiene la finalidad de garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico tal como menciona la LOGJCC en su artículo 74 y también evitar que la presencia de normas inconstitucionales afecte a los derechos fundamentales de las personas. Por ello el numeral 2 del artículo 436 de la Constitución, así como el numeral 1 del artículo 75 de la LOGJCC han previsto la existencia de una acción de inconstitucionalidad, que se configura como un mecanismo idóneo para impulsar un control abstracto de constitucionalidad ante la autoridad competente. Procesalmente el control abstracto se interpone y tramita mediante una acción debido a que este mecanismo jurídico permite el acceso directo a la justicia constitucional para proponer su pretensión mediante una demanda y sin la necesidad de que se haya sustanciado un proceso anterior (Guerrero Velasco, 2014). Esta acción permite el despliegue de un análisis constitucional mediante el cual se analiza si las normas son compatibles con la Constitución para resguardar la supremacía constitucional (Guerrero Velasco, 2014). Además, la LOGJCC otorga una amplia legitimación activa para poder acceder a este mecanismo de control puesto que el artículo 77 contempla que toda persona tiene legitimación para plantear esta acción.

De acuerdo con la normativa ecuatoriana este tipo de control se regirá por una serie de principios enumerados en el artículo 76 de la LOGJCC. Estos son:

- 1) Control Integral. Principio que implica la posibilidad de que el juez constitucional realice el análisis con base en todas las normas constitucionales que considere necesarias, sin la obligación de limitarse a aquellas invocadas por el accionante.
- 2) Presunción de constitucionalidad de las normas jurídicas. El cual conlleva que toda norma se presume constitucional y sólo podrá ser considerada inconstitucional cuando así lo determine una sentencia debidamente motivada mediante un análisis exhaustivo de la norma.
- 3) *In dubio pro legislatore*. Que significa que en caso de duda sobre la constitucionalidad de una norma se optará por no declararla inconstitucional.



4) Permanencia de las disposiciones del ordenamiento jurídico. Guerrero (2012) lo llama principio de conservación del Derecho. Implica que al momento de realizar el análisis de la constitucionalidad de una norma debe tenderse a no expulsarla del ordenamiento sino más bien a indicar cuáles son las condiciones o interpretaciones válidas de esa norma (Guerrero, 2012).

5) La interpretación conforme. Principio que manda que en caso de existir una interpretación de una norma que sí sea compatible con la constitución, se deberá optar por no declarar la inconstitucionalidad, sino que se debe fijar que la norma se interprete obligatoriamente en el sentido compatible con la constitución. Así mismo, cuando exista una parte de la norma que sea inconstitucional no por ello se declarará inconstitucional toda la norma sino solamente aquella esfera que es contraria a la constitución.

6) Instrumentalidad de las formas o procedimientos. Principio por el cual el desconocimiento o incumplimiento de las reglas o procedimientos formales sólo podrá ser utilizado como argumento para la declaración de inconstitucionalidad si aquel incumplimiento conlleva una grave afectación a los principios que persigue la norma.

7) Declaratoria de inconstitucionalidad como último recurso. Significa que sólo se declarará la inconstitucionalidad total de una norma cuando no exista una interpretación que permita su constitucionalidad condicionada.

8) Control de constitucionalidad de normas derogadas. Solo procede el control de normas derogadas si existe la posibilidad de que estas produzcan efectos que menoscaben la constitución.

9) Configuración de la unidad normativa. De acuerdo con este principio se presumirá que existe unidad normativa entre disposiciones de los siguientes casos mencionados por la LOGJCC:

- a) Cuando la disposición acusada o su contenido se encuentran reproducidos en otros textos normativos no demandados;



b) Cuando no es posible producir un fallo sobre una disposición jurídica expresamente demandada, sin pronunciarse también sobre otra con la cual guarda una conexión estrecha y esencial; y,

c) Cuando la norma impugnada es consecuencia o causa directa de otras normas no impugnadas (Asamblea Nacional, 2009).

Una vez que hemos realizado el estudio de este tipo de control es momento de que propongamos una definición propia. Consideramos que el control abstracto de constitucionalidad es aquel que permite examinar la constitucionalidad de una norma con base en hipótesis o situaciones abstractas acerca de su posible aplicación, sin que se requiera analizar su aplicación a un caso concreto, de modo que podamos indagar si la norma y sus resultados respetan los derechos y principios constitucionales y guardan conformidad con aquello que manda la Constitución; y en caso de encontrar una incompatibilidad entre las normas infraconstitucionales y la Constitución este mecanismo nos permitirá adoptar una interpretación que condicione la validez de la norma o declarar su inconstitucionalidad total y expulsarla del ordenamiento jurídico.

3.3. El Control de Constitucionalidad de la disposición general tercera de la Ley de Fomento Productivo.

Una vez que hemos analizado los distintos modelos de control constitucional y la manera en que este se lleva a cabo es momento de determinar cuál es el adecuado para dar solución a la controversia planteada en capítulos anteriores acerca de la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción. Conforme al estudio realizado, para determinar la constitucionalidad de la norma mencionada debe aplicarse un control abstracto de constitucionalidad. Esto se debe a que no existe un caso concreto o litigio *inter partes* dentro del cual pueda analizarse esta cuestión. Este control abstracto debe ser realizado en el contexto del modelo concentrado puesto que será conocido y resuelto por la Corte Constitucional ante la cual podemos acudir mediante una acción de inconstitucionalidad.

Si bien no somos jueces constitucionales investidos de la competencia para juzgar la constitucionalidad de dicha norma sí podemos realizar un ejercicio teórico acerca de la



solución que se debe aplicar en la controversia. Aquello requiere tomar en cuenta dos cuestiones, por un lado, la dimensión de derecho de este análisis y por otro lado una dimensión fáctica hipotética. Esta segunda esfera de análisis, nos servirá como apoyo y para ello debemos recapitular el caso planteado en el primer capítulo, el cual es el siguiente:

Una sociedad anónima al finalizar el ejercicio fiscal 2016 declaró que sus utilidades fueron de cien mil dólares (\$100.000). Con base en ese valor se calculó el porcentaje del 15% de utilidades para los trabajadores acorde a lo que manda el artículo 97 del CT, dicha cantidad es de quince mil dólares (\$15.000). Ahora bien, el SRI decidió iniciar un proceso determinativo a dicha sociedad en el año 2017 y concluyó el proceso con un acta de determinación en la cual el valor de las utilidades de dicha persona jurídica ascendía a doscientos mil dólares (\$200.000) y por lo tanto correspondía a la empresa pagar cincuenta mil dólares de impuesto a la renta (\$50.000). La compañía no cumplió con el pago del impuesto determinado en el tiempo dado por la ley por lo cual cuando cumpla con la obligación se le aplicarán intereses y multa por el retraso. A pesar de ello decidió impugnar la nueva determinación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Ante la expedición de la Ley de Fomento de la Producción la empresa decide pagar el capital adeudado mediante un acuerdo de pago que cumple las disposiciones de dicha norma para acogerse a la remisión de intereses y multas que tenía acumulados y renuncia a la acción judicial presentada. Desde la óptica del Derecho Tributario existe una utilidad neta de \$200000 plasmada en un acto de determinación tributaria el cual se encuentra firme y ejecutoriado. Por lo tanto, el porcentaje del 15% de utilidades de los trabajadores asciende al valor de \$30000. Ante ello cabe aplicar el artículo 140 del CT y el Instructivo que regula el procedimiento para el pago de utilidades, cuando exista una determinación tributaria de impuesto a la renta. Pero la disposición general tercera de la Ley de fomento de la producción lo impide pues establece que dicha determinación no tendrá validez para efectos de cálculo de utilidades.

En el caso expuesto nos encontramos ante un ejemplo hipotético de lo que podría suceder en caso de que se aplique la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción cuyos efectos se extienden de manera general a todas las situaciones de hecho que se correspondan con los presupuestos de esa ley. Entonces lo que corresponde es realizar



un análisis con base en hipótesis respecto de los efectos que aquella norma pueda producir en caso de su aplicación. Si recordamos lo que plantea la doctrina (Guerrero, 2012) el control abstracto permite analizar situaciones fácticas hipotéticas sin hacer referencia a un proceso *inter partes*, de modo que, como se mencionó antes, el mecanismo adecuado para arribar a una solución de nuestro problema de investigación es la aplicación de un control abstracto de constitucionalidad.

Una vez que hemos conocido la dimensión fáctica es momento de pasar al análisis de derecho. Para ello se tomarán en cuenta el derecho a las utilidades, el principio protector, de intangibilidad, el de legalidad y el de juridicidad. En primer lugar, debemos mencionar que existe un derecho constitucional a las utilidades, consagrado en el artículo 328 inciso 6. La forma de cálculo del valor correspondiente a este derecho se regula en el Código del Trabajo, en particular el artículo 97 establece que el 15% de las utilidades netas de la empresa se repartirán en beneficio de los trabajadores y el artículo 104 menciona que el monto se obtendrá con base en la declaración o en la determinación del impuesto a la renta del año fiscal anterior según sea el caso.

Al aplicar la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción se generaría un menoscabo en dicho derecho. Esto se debe a que mediante esta norma se pretende que pese a existir una renta mayor de acuerdo a lo determinado por la autoridad tributaria, el monto a repartir en calidad de utilidades sea menor al que corresponde. De acuerdo al ejemplo planteado el monto a repartir sería de \$15000 que representa el 7,5% de las utilidades en lugar del 15% cuyo valor asciende a %30000. La Constitución manda que los trabajadores tienen derecho a percibir las utilidades y que su cálculo se realiza conforme a la ley. Entonces existe un mandato constitucional de respetar los porcentajes fijados por la ley, dicho mandato es desconocido por la norma mencionada la cual no respeta lo que manda la constitución y el contenido esencial de ésta en cuanto al derecho a las utilidades. Por ello esta sería una primera razón para calificar la inconstitucionalidad de esta norma.

Dentro del ordenamiento ecuatoriano existe un proceso fijado por el el Instructivo que regula el procedimiento para el pago de utilidades, cuando exista una determinación tributaria de impuesto a la renta. Este procedimiento se inicia a petición del Director Regional del



Trabajo, la organización de trabajadores de una empresa, cualquier persona que tenga un interés directo o cuando el SRI notifica con el contenido del acta de determinación tributaria firme y ejecutoriada. Mediante este trámite la Dirección Regional del Trabajo conoce las determinaciones tributarias firmes y ordena al empleador el pago de las utilidades de acuerdo con el valor de renta determinado por el fisco. Pero la norma cuya constitucionalidad cuestionamos impide la realización de este proceso puesto que menciona que la determinación expedida por el SRI no tendrá efectos laborales. Aquello contradice el principio constitucional de intangibilidad y el principio protector, en su subprincipio de favorabilidad.

De acuerdo con nuestro estudio podemos afirmar que el principio de intangibilidad conlleva que las condiciones de hecho y de derecho que existen en la relación laboral no pueden ser menoscabadas o desconocidas por ningún tipo de ley o acto. Aplicar la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción implicaría desmejorar la prestación económica que los trabajadores pueden recibir, puesto que se repartirán \$15000 dólares en lugar de los \$30000 que por derecho les corresponden. Esto se debe a que, en el momento en que jurídicamente se determina que el empleador generó una renta de \$200000 nace el derecho de los trabajadores de que el 15% de ese monto, es decir \$30000 sea repartido entre ellos por ser las utilidades que les corresponden. Ante ese escenario si aplicamos la norma cuestionada en este trabajo de investigación, estaríamos “tocando” un derecho adquirido por los trabajadores y generando un menoscabo. Por ello la disposición cuya constitucionalidad cuestionamos va en contra del principio constitucional de intangibilidad, configurando una segunda razón por la cual debería ser considerada inconstitucional.

En cuanto al principio de intangibilidad, este exige que cuando existan dos normas aplicables a una misma situación deberá aplicarse aquella que sea más favorable al trabajador. En este caso pese a que el Instructivo ocupa una posición jerárquica inferior a la Ley de Fomento de la Producción, en virtud del principio de la norma más favorable debería aplicarse el instructivo y realizar un cálculo de utilidades con base en dicha determinación y que por lo tanto otorga al empleado una mayor cantidad de dinero por concepto de utilidades. Esta es una tercera razón para sostener que la disposición general tercera contenida en dicha norma es inconstitucional.



Además de aquello existe una infracción a los principios de legalidad y juridicidad. Acorde a lo estudiado el impuesto a la renta es un tributo directo que grava los ingresos netos o renta neta de la persona. El valor de este tributo se calcula de acuerdo con la declaración del contribuyente o la determinación realizada por el fisco. En este acto se establece cuál es el valor de la renta obtenida durante el ejercicio fiscal y se calcula el porcentaje de esa renta que debe pagarse como impuesto a la renta. Si existe una determinación tributaria que establece una renta de \$200.000 y que fue aceptada por el contribuyente entonces esa determinación adquiere firmeza y calidad de cosa juzgada. Lo cual implica que tanto el empleador como los funcionarios públicos deberán calcular las utilidades con base en dicha determinación. Pero la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción manda que no se vuelvan a calcular las utilidades. Al hacer eso se estaría desconociendo los principios de juridicidad y legalidad que obligan a todas las personas a actuar conforme a la constitución y la ley.

Si esta disposición general tercera permite que las personas ignoren el efecto vinculante de la determinación tributaria respecto al pago de utilidades estamos ante una norma inconstitucional pues desconoce que por juridicidad y legalidad los cálculos deben hacerse con base en la determinación tributaria que se encuentra firme, como lo establece el artículo 104 del CT y el Instructivo. Además, el principio de juridicidad exige que todas las personas, entre ellas los servidores públicos, cumplan con la constitución y la ley en sus actuaciones. Por lo tanto, la creación de normas tributarias por parte del legislador está condicionada a que estas cumplan con todos los principios constitucionales y no solamente con los principios tributarios. Y por otra parte al momento de aplicar leyes tributarias estas estarán vinculadas por los principios de legalidad y de juridicidad lo cual exige que su aplicación no menoscabe derechos y principios consagrados en la constitución y la ley. De acuerdo con ello, en el escenario hipotético planteado esto configura una cuarta razón de peso para llegar a la conclusión de que la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción es inconstitucional.



Conclusiones.

Una vez que hemos concluido el estudio de los diferentes temas abordados en este trabajo de titulación es necesario exponer las conclusiones a las cuales hemos llegado.

1. Se ha realizado un análisis de la doctrina constitucional tributaria y tributaria que nos ha permitido conocer que el impuesto a la renta se calcula en función de la renta neta obtenida por una persona, es decir luego de que se haya realizado la deducción de gastos. La determinación de su monto se realiza mediante una declaración dada por el contribuyente o una determinación tributaria emitida por el SRI. Cuando existe una determinación tributaria el contribuyente puede interponer los recursos administrativos o judiciales que considere pertinentes. En caso de no interponer recursos, cuando estos hayan sido resueltos o exista un desistimiento en dichos procesos la determinación adquiere firmeza, condición de cosa juzgada y se considera ejecutoriada, lo cual la reviste de legitimidad; y por lo cual es vinculante para el contribuyente y los servidores públicos. La disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción desconoce dichos efectos pues impide que la determinación tributaria expedida por la autoridad tributaria nacional surta efectos en el campo laboral.

2. Tras el estudio realizado en este trabajo de titulación hemos comprendido que el derecho a las utilidades otorga al trabajador el beneficio de recibir una compensación económica equivalente a un porcentaje de las ganancias obtenidas por la persona natural o jurídica a la cual entrega su trabajo. Este derecho al igual que todos los derechos laborales está protegido por el principio protector que garantiza que cuando existan dudas respecto a la interpretación de una norma aplicable a este derecho se prefiera aquella interpretación que más favorezca al trabajador, cuando existan dos o más normas aplicables al derecho a las utilidades se preferirá aquella que se más favorable para el trabajador, y cuando exista una condición respecto a este derecho que sea más beneficiosa, esta será preferida en lugar de aquella que conlleve un menor beneficio. Del mismo modo este derecho está protegido por un principio de intangibilidad, el cual otorga a este derecho una esfera de protección amplia, de modo



que el derecho como tal o la prestación económica que corresponde en virtud de este no podrán ser desmejorados por leyes o actos posteriores. La disposición general tercera de la Ley de Fomento de la producción atenta contra el derecho a las utilidades y los principios enunciados puesto que impide que las autoridades ordenen en pago de utilidades de acuerdo con la determinación tributaria, puesto que no permite la aplicación del Instructivo respectivo que es la norma más favorable al trabajador, generando un menoscabo al valor monetario que el trabajador debe recibir por lo cual no se respeta la intangibilidad de este derecho.

3. Hemos identificado que existen dos modelos principales de control constitucional: el difuso y el concentrado. En el Ecuador existe un modelo de control constitucional concentrado, el cual otorga dicha potestad a la Corte Constitucional. De acuerdo a las diversas clasificaciones dadas a los tipos de control constitucional, una de las más útiles es aquella que los distingue en función de la manera en que se ejerce el control, determinando que existe un control concreto y uno abstracto. El control concreto analiza la constitucionalidad de una norma con respecto a su aplicación en un caso concreto, tiene efectos *inter partes*, e implica que la norma será inaplicable en dicho caso, pero no se la declara nula. Por otra parte, el control abstracto se realiza con base en hipótesis respecto a la aplicación de la norma, de acuerdo con un análisis abstracto de la misma, sin considerarla dentro de un proceso concreto, tiene efectos *erga omnes*, y conlleva la declaración de inconstitucionalidad de la norma y su expulsión del ordenamiento jurídico. Para controlar la constitucionalidad de la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la Producción se debe analizar sus efectos en general puesto que no estamos ante un estudio de su aplicación dentro de un caso concreto, de modo que el control constitucional apropiado que debe aplicarse es el control abstracto.

4. Finalmente, hemos determinado que, ante el menoscabo del derecho a las utilidades y el irrespeto a los principios de intangibilidad, favorabilidad, legalidad y juridicidad, que provoca la disposición general tercera de la Ley de Fomento de la



Producción, la solución jurídica adecuada es plantear una acción de inconstitucionalidad en contra de dicha norma en específico. De modo que se declare su inconstitucionalidad por el fondo y se ordene su expulsión del ordenamiento jurídico.



Bibliografía

Doctrina.

- Amaya, J. (2015). *Control de constitucionalidad* (segunda edición). Buenos Aires: Astrea.
- Alexy, R. (1993). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alonso, J. (1963). *La participación de los trabajadores en las ganancias de las empresas*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L.
- Andrade, L. (2011). *Práctica Tributaria*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Asbún, J. (2003). El Control de Constitucionalidad en Bolivia: evolución y perspectivas. *Anuario Iberoamericano de Derecho Constitucional*, (número 7), pp-7-28.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=761377>
- Bastida, F et al. (2004). *Teoría General de los Derechos Fundamentales en la Constitución española de 1978*. Madrid: Tecnos.
<https://www.unioviedo.es/constitucional/miemb/pdf/librodf.PDF>
- Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Blanco, M & Gilarte, R. (2020). La Intangibilidad y la Teoría de la Imprevisión en el Derecho del Trabajo de Venezuela. *Revista Gaceta Laboral*, Vol. 26 (número 1), pp. 8-35.
<https://www.produccioncientificaluz.org/index.php/gaceta/article/view/35093/37120>
- Bustamante, C. (2013). *Nueva justicia constitucional neoconstitucionalismo derecho y garantías tomo I*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.
- Casás, J. (2005). *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria* (Primera reimposición). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Cassagne, J. (2002). *Derecho administrativo tomo 2* (séptima edición). Buenos Aires: Abeledo-Perrot & LexisNexis S.A.



- Castillo-Córdova, L. (2004). El contenido constitucional del derecho del trabajo y el proceso de amparo.
- Castro-Montero, J & Durán, M. (2018). Argumentación como determinante de las decisiones judiciales: evidencia empírica del control abstracto de constitucionalidad en el Ecuador. *Revista Derecho del Estado*, número 41, pp. 37-65. Recuperado de: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/5313>
- Cavazos, B. (2004). *40 Lecciones de derecho laboral* (novena edición, cuarta reimpresión). México D.F.: Editorial Trillas S.A. de C.V.
- Cevallos, D. (2015). *El control concreto de constitucionalidad en el Ecuador: Descripción y análisis crítico de su estructura en la Constitución de 2008* [Tesis de Maestría]. Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Guayaquil. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/3754>
- Chamba, M. (2013). Principios y derechos laborales de una trabajadora: Entre la Constitución y la Corte. Análisis de la Sentencia N. 009-13-SEP-CC de la Corte Constitucional del Ecuador. *Revista Foro*, (Número 19), pp. 107-127. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/423/418>
- Covián, M. (2003). El control de constitucionalidad fundamentos teóricos y sistemas de control. En Serrano, F y Arriola, C. (Eds.), *Temas selectos de Derecho Constitucional* (pp. 89-114). México: Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República.
- Cundulle, E. (2018). *El derecho a las utilidades del trabajador y su limitación vulnera el principio constitucional de intangibilidad* [Tesis de Grado]. Universidad Regional Autónoma de los Andes, Ambato. <http://dspace.uniandes.edu.ec/handle/123456789/9003>
- De Buen, N. (1964). La participación de los trabajadores en las utilidades en las empresas, el contrato colectivo de trabajo y el derecho a huelga. *Revista de la facultad de Derecho de México*, (número 53), pp. 1-31. Recuperado de: <file:///C:/Users/USER/Downloads/30788-27806-1-PB.pdf>
- De Buen, N. (2002). *Derecho del Trabajo tomo segundo* (Decimosexta edición). México D.F.: Editorial Porrúa S.A. de C.V.



De la Cueva, M. (1980). *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo* (sexta edición). México D.F.: Editorial Porrúa S.A.

De la Garza, S. (2008). *Derecho financiero mexicano* (Vigésima octava edición). México D.F.: Editorial Porrúa S.A. de C.V.

Del Rosario-Rodríguez, M. (2011). La supremacía constitucional: naturaleza y alcances. *Dikaion*, Vol. 20 (número 1), pp. 97-117.
<https://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/1950/2495>

Ferrada, J. (2004). Los Derechos Fundamentales y el Control Constitucional. *Revista de Derecho Valdivia*, volumen 17, pp. 113-137. Recuperado de:
https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502004000200005&lng=es&nrm=iso&tlng=es#n10

Ferrajoli, L. (2007). *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Editorial Trotta.

Garat, M. (2014). La Constitucionalización del Derecho Tributario. Las potestades y deberes del fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico. *Revista de Derecho: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay, Año 9* (número 9), pp. 133-160. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6119831>.

García Belsunce, H. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.

García, C. (1996). *Derecho Tributario Tomo I: Parte General*. Buenos Aires: Depalma.

García, C. (1997). *Derecho Tributario Tomo III: Parte Especial*. Buenos Aires: Depalma.

García, C. (2000). *Derecho Tributario Tomo II: Parte General (continuación)* (Segunda edición). Buenos Aires: Depalma.

García Belaunde, D. (1989). *Teoría y práctica de la constitución peruana*. Lima: Editorial distribuidora de libros.



- García, L. (2014). La supremacía constitucional en el tránsito del Estado de Derecho a un Estado constitucional desde la filosofía jurídica. *Revista Piélagus*, volumen 13, pp. 99-107. Recuperado de: <https://journalusco.edu.co/index.php/pielagus/article/view/667>
- Gordillo, A. (2011). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas Tomo 3, El Acto Administrativo* (Décima edición). Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo. <https://www.gordillo.com/tomo3.php>
- Gordillo, A. (2013). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas Tomo 8, teoría general del derecho administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo. <https://www.gordillo.com/tomo8.php>
- Gozaíni, O. (2017). *Control Constitucional y de Convencionalidad*. Bogotá D.C.: Ediciones Nueva Jurídica.
- Grisolia, J. (2016). *Manual de Derecho Laboral* (décimo segunda edición). Buenos Aires: Abeledo Perrot S.A.
- Guastini, R. (2001). *Estudios de Teoría Constitucional* (Primera edición). México D.F.: Ediciones Fontamara S.A.
- Guerra, E. (2014). Supremacía constitucional y control del derecho comunitario. *Foro, Revista De Derecho*, volumen 22, pp. 37-62. Recuperado a partir de: <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/441>
- Guerrero, J. (2012). Aproximación al control abstracto en Ecuador. La acción de inconstitucionalidad. En Montaña, J. (Ed.), *Apuntes de derecho procesal constitucional tomo 3* (pp. 101-144). Quito: Corte constitucional para el Período de Transición.
- Guerrero Velasco, C. (2014). *La acción de inconstitucionalidad: una acción de defensa y un medio de depuración del sistema jurídico* [Tesis de Maestría]. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito. Recuperado de: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4772/1/T1784-MDE-Guerrero-La%20accion.pdf>



- Guerrón, S. (2001). *Principios Constitucionales del Derecho de Trabajo y Flexibilidad Laboral en el Ecuador* [Tesis de Maestría]. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito. Recuperado de: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2746/1/T0133-MDE-Guerr%C3%B3n-Principios.pdf>
- Hamilton, A., Jay, J y Madison, J. (1991). *The Federalist Papers*. Recuperado de: <https://www.gutenberg.org/ebooks/18>
- Huerta, C. (2003). La acción de inconstitucionalidad como control abstracto de conflictos normativos. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, volumen XXXVI, pp. 927-950. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/427/42710806.pdf>
- Jarach, D. (2003). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Tercera Edición). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Lago, J. (2001). Procedimiento de Liquidación. En Amatucci, A. (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 369-419). Bogotá: Temis.
- Lalanne, J. (2015). Los principios del Derecho del Trabajo. *Revista de Derecho*, número 11, pp. 135-178. Recuperado de: <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/727>
- Lema, B. (2012). *Constitucionalización del Derecho* (informe de investigación). Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Recuperado de: <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4064>
- López, G. y Torres, K. (2012). Constitucionalización del Derecho Laboral en Colombia: reconocimiento de derechos laborales a las personas que ejercen la prostitución. *Revista Jurídica Piélagus*, número 11, pp. 83-95. Recuperado de: <https://journalusco.edu.co/index.php/pielagus/article/view/640/1219>
- Marienhoff, M. (1993). *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II Servicios Públicos. Actos de la Administración Pública*. Buenos Aires: Editorial la Ley. http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/TRATADO_DE_DERECHO_ADMINISTRATIVO_Tomo_II.pdf



- Martínez, R. (2008). Supremacía de la constitución, control de la constitucionalidad y reforma de la constitución. En Ávila, M., Grijalva, A y Martínez, R (Eds.), *Desafíos constitucionales, la constitución del 2008 en perspectiva* (pp. 279-290). Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Martínez, S. (2009). Distribución de la renta a través del sistema financiero mexicano. En G. Ríos Granados (Coord.), *Reforma hacendario en la agenda de la reforma del Estado* (pp. 145-149). México D.F.: Universidad Autónoma de México.
- Medinaceli, G. (2013). *La aplicación directa de la Constitución*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar y Corporación Editora Nacional.
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario Impuesto a la Renta: Aspectos Significativos*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. http://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170689/32%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf?fbclid=IwAR2GL2PoXYMttBd7d3GaWqPpU73vzc4-78nWm7JkeSaIw5v_4VIRFYLI1nfY
- Méndez, R. (2009). *Derecho Laboral: un enfoque práctico*. México D.F.: McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V.
- Monesterolo, G. (2012). *Instituciones de Derecho Laboral Individual Herramientas didácticas* (cuarta edición). Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Monesterolo, G. (2015). *Curso de Derecho Laboral Ecuatoriano* (sexta reimpression actualizada). Loja: Editorial Dykinson S.L. y Universidad Técnica Particular de Loja.
- Montaño, C. (2011). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la constitución ecuatoriana de 2008. *Foro, Revista de Derecho* (número 15), pp. 43-69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>
- Orta, M. (2010). La constitución como norma suprema y la supremacía de la constitución nacional. *Revista Electrónica Amicus Curiae*, número 10, pp. 1-10. Recuperado de: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/20548>



- Palomino, J. (2009). Constitución, supremacía constitucional y teoría de las fuentes del Derecho. *Lex Revista de la Derecho y Ciencia Política de la Universidad Alas Peruanas*, volumen 7 número 6, pp. 387-404. Recuperado de: <http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/view/2039>
- Patajalo, R. (2015). *La necesaria redefinición del control de constitucionalidad en el Ecuador: razones para la defensa de un control mixto* [Tesis de Maestría]. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito. Recuperado de: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4807/1/T1816-MDE-Patajalo-La%20necesaria.pdf>
- Paz y Miño, J. (2015). *Historia de los impuestos en Ecuador*. Quito: Servicio de Rentas Internas & Pontificia Universidad Católica del Ecuador. <http://www.historiaypresente.com/hyp/wp-content/uploads/2016/11/Historia-Impuestos-Ecuador.pdf>
- Peralta, C. (2015). Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas* (número 138), pp. 89-133. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>
- Pérez, B. (1983). *Derecho del trabajo*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma S.R.L.
- Pérez, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 5 (número 13), pp. 41-70. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=241810>
- Petracchi, E. (1964). [Marbury vs. Madison \(Crangh's Report – Vol. I. p.49\)](#) Traducido por Enrique [Santiago Petracchi](#). *Revista Lecciones y Ensayos* (número 25), pp. 283-305.
- Petzold, M. (2012). Noción de supremacía constitucional. Justicia y jurisdicción constitucional. *Fronesis: Revista de filosofía jurídica, social y política*, volumen 19, número 3, pp. 372-387. Recuperado de: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r32927.pdf>



- Pizzorusso, A. (2006). Justicia constitucional italiana, entre modelo difuso y modelo concreto. *Fundamentos, cuadernos monográficos de teoría del Estado, derecho público e historia constitucional*, volumen 4, pp. 237-262. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2060304>
- Pla Rodríguez, A. (1990). *Curso de Derecho Laboral tomo I volumen I Introducción al Derecho del Trabajo* (segunda reimpresión). Montevideo: Ediciones Idea.
- Podetti, H. (1997). Los Principios del Derecho del Trabajo. En N. De Buen Lozado y E. Morgado (Eds.), *Instituciones del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social* (pp. 139-154). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Pulido, F. (2011). Control constitucional abstracto, concreto, maximalista y minimalista. *Prolegómenos, Derechos y Valores*, volumen XIV, pp. 165-180. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/876/87619038012.pdf>
- Queralt, J. (2001). La Potestad Tributaria. En Amatucci, A. (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario tomo primero* (pp. 141-157). Bogotá: Temis.
- Queralt, J. (2004). Impuesto sobre la renta de las personas físicas (residentes). En Queralt, J. Tejerizo, J. Cayón, A. (Coords.), *Manual de derecho tributario parte especial* (pp. 78-171). Navarra: Editorial Aranzadi S.A.
- Restrepo, J. y Castaño, D. (2019). Ciro Angarita Barón y el nuevo orden constitucional en Colombia. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, volumen 24, pp. 26-46. Recuperado de: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1316>
- Reyes, J. (1998). El principio de juridicidad y la modernidad. *Revista Chilena de Derecho*, volumen 25 (número 1), pp. 85-102. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2650078>
- Rodríguez, R. (1998). *Derecho Fiscal* (Segunda Edición). México D.F.: Oxford.
- Romero, J (2012). Control concreto de constitucionalidad en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. La consulta de constitucionalidad. En Montaña, J. (Ed.), *Apuntes de derecho procesal*



constitucional tomo 3 (pp. 101-144). Quito: Corte constitucional para el Período de Transición.

Roncancio, A, Colorado, S y Restrepo, J. (2020). Supremacía constitucional y Estado social de Derecho en Colombia. *Ratio Iuris UNAULA*, volumen 15 (número 31), pp. 545-568.

Rubio, E. (2011). Control de constitucionalidad: el sistema difuso de constitucionalidad. *Derecho y cambio social*. Año 8 (número 25). Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5497974>

Saccone, M, (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley S.A.

Sánchez, L. (1997). *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*. Madrid: Marcial Pons.

Sanmartino, S. (2001). La Declaración del Impuesto. En Amatucci, A (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario tomo segundo* (pp. 311-348). Bogotá: Temis

Silva, E. (2017). *Inconstitucionalidad de reformas legales sobre utilidades en Ecuador* [Tesis de Maestría]. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito. <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5525>

Silva, H. (2009). *Análisis de normas constitucionales relacionadas con el derecho laboral ecuatoriano* [Tesis de Maestría]. Universidad Técnica Particular de Loja, Loja. <http://dspace.utpl.edu.ec/handle/123456789/6314>

Toyama, J. (2005). *Instituciones del Derecho Laboral*. Lima: Gaceta Jurídica S.A. https://www.academia.edu/40571817/INSTITUCIONES_DEL_DERECHO_LABORAL

Trujillo, J. (1986). *Derecho del trabajo tomo 1* (segunda edición). Quito: Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

Ugarte, J. (2007). La Tutela de los Derechos Fundamentales y el Derecho del Trabajo: De Erizo a Zorro. *Revista de Derecho (Valdivia)*, Vol. 20 (número 2). pp. 49-67. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502007000200003>



Ugarte, J. (2008). La Constitucionalización del Derecho del Trabajo: La Tutela de Derechos Fundamentales. *Revista Latinoamericana de Derecho Social*, (número 7), pp 249-273. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=429640262013>

Valencia, M. (2015). *El Régimen Tributario y el Garantismo en el Ecuador*. [Tesis de Maestría]. Universidad de Cuenca, Cuenca. <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21767/1/Tesis.pdf>

Vásquez, G. y Barrios, A. (2018). Supremacía constitucional: enfoque teórico del conflicto de jerarquía, jurisdicción y competencia. *Universidad y Sociedad*, volumen 10 (número 1), 156-163. Recuperado de: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S2218-36202018000100155

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (séptima edición). Buenos Aires: Depalma.

Zagrebelsky, G. (2011). *El Derecho Dúctil. Ley, derechos y justicia* (Décima edición). Madrid: Trotta.

Zebasllof, A. (2018). Supremacía constitucional y bloque de constitucionalidad: el ejercicio de armonización de dos sistemas de derecho en Colombia. *Revista Pensamiento Jurídico*, (número 47), pp. 13-42.

Zúñiga, F. (2004). Control concreto de constitucionalidad: recurso de inaplicabilidad y cuestión de constitucionalidad en la reforma constitucional. *Estudios Constitucionales*, volumen 2 número 1, pp. 209-225. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/820/82020109.pdf>

Normativa y jurisprudencia.

Asamblea Nacional Constituyente de la República del Ecuador. Constitución de la República del Ecuador. *Registro Oficial*, 449, 20 de agosto de 2008.

Asamblea Nacional de la República del Ecuador. Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal. *Suplemento Registro*



Oficial, 309, 21 de agosto de 2018, p. 2-32.

<https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/10838-suplemento-al-registro-oficial-no-309> .

Asamblea Nacional de la República del Ecuador. Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. *Suplemento Registro Oficial*, 52, 22 de octubre de 2009. https://www.ces.gob.ec/lotaip/Anexos%20Generales/a2/Reformas_febrero_2020/LEY%20ORGANICA%20DE%20GARANTIAS%20JURISDICCIONALES%20Y%20CONTROL%20CONSTITUCIONAL.pdf

Congreso de la República del Ecuador. Código del Trabajo. *Suplemento del Registro Oficial*, N° 167, 16 de diciembre de 2005.

Congreso de la República del Ecuador. Código Tributario. *Suplemento del Registro Oficial*, N° 38, 14 de junio de 2005.

Congreso de la República del Ecuador. Ley de Régimen Tributario Interno. *Suplemento del Registro Oficial*, N° 463, 17 de noviembre de 2004.

Corte Suprema de los Estados Unidos de América. (1803) Sentencia 5 U.S. 137. [Magistrado Ponente John Marshall].

Ministro de Trabajo. Instructivo que regula el procedimiento para el pago de utilidades, cuando exista una determinación tributaria de impuesto a la renta. *Suplemento del Registro Oficial*, 282, 12 de julio de 2018, p. 1-5. <https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/10704-suplemento-al-registro-oficial-no-282.html>

Presidente de la República del Ecuador. Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno. *Suplemento del Registro Oficial*, N° 209, 8 de junio de 2010.