

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

La causación del impuesto a la renta por la reparación del daño moral

Javier Arízaga Pérez

Oswaldo Santos, MSc., Director de Tesis

Trabajo de titulación como requisito para la obtención de título de abogado

Quito, 11 de diciembre de 2015

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“La causación del impuesto a la renta por la reparación del daño moral”

Javier Arizaga Pérez

Dr. Vladimir Villalba
Presidente del tribunal

Magister Oswaldo Santos
Director del ensayo jurídico

Dr. Javier Bustos
Informante del ensayo jurídico

Dr. Farith Simon
Decano del Colegio de Jurisprudencia

Quito, diciembre del 2015

Informe del director

Alumno:	Javier Arizaga Pérez
Tema:	“La causación del impuesto a la renta por la reparación del daño moral”.
Evaluador:	Oswaldo Santos Dávalos
Fecha:	9 de noviembre de 2015

1. *Importancia del tema planteado*

El tema planteado por la estudiante es trascendente. La normativa que regula el impuesto a la renta adolece de muchas falencias de técnica legislativa. Este trabajo aborda una de ellas, lo atinente a la causación del impuesto en tratándose de las reparaciones por daño moral, que es un tema que ha merecido muy escaso tratamiento en la práctica y doctrina locales.

2. *Trascendencia de la hipótesis*

La hipótesis que plantea la estudiante es trascendente. Primero, porque la importancia que han adquirido las reparaciones por daño moral ha aumentado últimamente; conocer, por tanto, cuál es su tratamiento tributario es asimismo relevante. Segundo, porque en cierto modo contribuye a determinar los alcances del aspecto material del hecho generador del impuesto a la renta.

3. *Suficiencia de los materiales empleados*

Los materiales empleados son suficientes. El material empleado en el primer capítulo que se refiere al daño moral y el que se refiere a los aspectos relativos al impuesto a la renta son adecuados. Sin embargo, como explico más abajo, el material y el contenido argumentativo en lo atinente al aspecto material del hecho generador del impuesto a la renta y en lo relativo a los métodos de interpretación de la ley tributaria no son satisfactorios.

4. *Contenido argumentativo*

El contenido argumentativo podría mejorar. En resumen, el argumento central es plausible: nuestra ley considera que las indemnizaciones son renta, pero dado que no existe exención especial para las reparaciones por daño moral, dichas reparaciones sí están gravadas.

El problema es que el análisis sobre el alcance del concepto “renta” es insuficiente. Se requirió al estudiante hacer un estudio detallado de los artículos 13 y 17 del Código

Tributario porque esas normas tienen una importancia enorme para la verificación de la hipótesis. El estudiante debía indicar qué trascendencia tiene el deber tomar en cuenta la significación económica de las normas tributarias y, también, qué implica que la calificación del hecho generador deba tomar en cuenta el hecho de que se empleen términos económicos, como ocurre con el hecho generador del impuesto a la renta.

Creo también que hay confusiones conceptuales serias. En su tercer capítulo el estudiante concluye que es lo mismo declarar que la reparación por daño moral está exenta que el establecer que no constituye renta. Ése es un error muy serio. Una hipótesis de no causación es muy distinta a una hipótesis de exención. Es más, son supuestos incompatibles.

En línea con lo anterior, estimo que la argumentación no está completa. El estudiante debía explicar por qué la reparación por daño moral no es una hipótesis de no causación del impuesto a la renta. Pero no hay análisis explícito alguno al respecto. El estudiante debía buscar doctrina y jurisprudencia que explique, por ejemplo, qué se entiende por una hipótesis de no causación del impuesto a la renta. Que haya hipótesis de no causación quiere decir que hay ingresos que no *son* renta, lo que es distinto a sostener que hay ingresos *exentos* de ese impuesto.

También estimo que la estructura de la tesis es confusa. El primer capítulo debía limitarse a analizar lo relativo al daño moral; el segundo, a la definición del aspecto material del hecho generador del impuesto a la renta; y, el tercero, a modo de conclusión, debía determinar si la reparación por daño moral causa el impuesto a la renta. El estudiante, sin embargo, reitera los mismos argumentos a lo largo del trabajo, en los tres capítulos. Eso le resta mucha claridad a su exposición.

La fundamentación, en algunos casos, no es adecuada. Muchas de las afirmaciones no están debidamente sustentadas. Por ejemplo, el estudiante comienza su trabajo diciendo que “[c]on frecuencia [...] la administración tributaria genera resoluciones que se contradicen con sus propios pronunciamientos”, pero no explica a qué pronunciamientos se refiere, de qué administración tributaria habla, qué inconsistencias hubo, etc.

Además, el estudiante no acogió algunos de mis comentarios. Se pidió reiteradas veces que no denomine “obligaciones civiles” a las obligaciones no tributarias. También se le pidió hacer referencia al régimen jurisprudencia de la prueba del daño moral, pero no lo hizo. Finalmente, como expliqué más arriba, no se hizo análisis alguno sobre los supuestos de no causación del impuesto a la renta.

Creo también que una parte considerable de la exposición es irrelevante. Como expliqué, el segundo capítulo debía centrarse en analizar el aspecto material del impuesto a la renta. El estudiante dedicó gran parte de ese capítulo a tratar virtualmente

todos los aspectos relacionados con la obligación tributaria que tiene por objeto el impuesto a la renta, pero eso resulta intrascendente al momento de verificar su hipótesis.

Finalmente, hay muchos errores de formato. Creo también que hay muchos problemas con las citas y hay también varios errores tipográficos y ortográficos.

Sin embargo, por lo expuesto más arriba, el trabajo sí reúne los requisitos mínimos para ser aprobado, a pesar de que, en mi opinión, habría sido posible mejorarlo sustancialmente.

Atentamente,



Oswaldo Santos Dávalos
Director

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:

Nombre: Javier Arízaga Pérez

Código: 00024616

C. I.: 171372629-5

Fecha: 11 de diciembre de 2015

Dedico este trabajo
a mi familia y a mis profesores

Agradezco a Oswaldo Santos por su incondicional apoyo y empuje para hacer siempre un mejor trabajo.

Resumen

Este trabajo establece, mediante una exhaustiva investigación, que la indemnización por daño moral causa impuesto a la renta. El hilo conductor del razonamiento que nos lleva a semejante conclusión es que: por ser el daño moral irreparable por su naturaleza, la indemnización por daño moral, al ser percibida por el afectado aumentaría su peculio, en consecuencia constituye un ingreso en el patrimonio del beneficiario de la misma, que por no estar expresamente exento en la Ley del Régimen Tributario Interno, va a ser hecho generador del impuesto a la renta y por lo tanto es un valor que deberá ser incluido en la determinación de la renta del individuo para cancelar el impuesto a la renta. Por lo tanto la indemnización por daño moral entra dentro de la hipótesis de causación del impuesto a la renta y debe tributar por éste concepto.

Abstract

This investigation establishes, through extensive research, that compensation for moral damage generates income tax. The reasoning that leads to such a conclusion is that: moral damage is irreparable because of its nature, therefore compensation for moral damages, when perceived by the affected, increases his own patrimony. Accordingly it constitutes income in the creditor's estate, which is not expressly exempted by the Law of Internal Tax System. Because its not exempted, it will tax the award and therefore it must be included in the individual's Income tax. Therefore compensation for moral damage falls within the hypothesis of causation of income tax and must pay tax on this concept.

Indice

Introducción	12
1 El daño moral	14
1.1 El daño	14
1.1.1 Definición	14
1.1.2 Daño patrimonial y daño moral.....	17
1.2 La responsabilidad civil	21
1.2.1 Objetivos	21
1.2.2 Responsabilidad civil contractual y extracontractual.....	23
1.3 La indemnización.....	25
1.3.1 Definición	25
1.3.2 Indemnización por daño patrimonial.....	25
1.3.3 Indemnización por daño moral	27
2 El impuesto a la renta	33
2.1 Introducción.....	33
2.2 Definición de renta.....	34
2.3 Justificación de la existencia del impuesto a la renta	37
2.4 Objeto del impuesto a la renta.....	38
2.5 Principios que lo inspiran.....	40
2.5.1 Principio de progresividad.....	40
2.5.2 Principio de irretroactividad	41
2.5.3 Principio de equidad	42
2.5.4 Principio de transparencia y suficiencia recaudatoria.....	43
2.6 Sujetos del impuesto a la renta	44
2.6.1 Sujeto activo	44
2.6.2 Sujeto Pasivo	45
2.7 Hecho generador del impuesto a la renta	46
2.7.1 Concepto	46
2.7.2 Vínculo entre el hecho generador y sujeto pasivo.-.....	48
2.8 Exenciones	54
2.8.1 Clases de exenciones	55
2.8.2 Finalidad.....	56
2.8.3 Exenciones al daño emergente.....	57
2.8.4 Exenciones al lucro cesante	58
2.9 Base imponible:	59
2.10 Reserva de ley en materia tributaria	60
2.10.1 Concepto y finalidad	60
2.11 La analogía e interpretación en materia tributaria:	63
2.11.1 Definición:	63
2.11.2 Función.....	64
2.11.3 Limitaciones	64
3 El daño moral y el hecho generador del impuesto a la renta.....	67
3.1 Naturaleza de la compensación por daño moral:.....	67
3.1.1 ¿Es la compensación por daño moral un hecho generador de renta?.....	70
3.1.2 Tratamiento en el derecho comparado.....	72
3.2 Exenciones al impuesto a la renta y daño moral	77

3.2.1	¿Es la compensación por daño moral equivalente a un resarcimiento por daño emergente o lucro cesante?.....	77
3.3	¿Qué tratamiento da la ley de Régimen Tributario Interno a las indemnizaciones por daños y cómo repercute esto en la indemnización por daño moral?	78
4	Conclusiones:	81
5	Bibliografía:	83

Introducción

Con frecuencia observamos que la administración tributaria ecuatoriana genera resoluciones que se contradicen con sus propios pronunciamientos. En alguno de estos casos por falta de previsión o claridad del legislador y otros muchos de estos casos, dichas contradicciones se deben a la falta de un análisis más profundo de los temas que se resuelven¹. Estos hechos nos motivaron a analizar un tema que consideramos, todavía no se ha tratado a profundidad y sobre el cual no existe una resolución unívoca en la administración tributaria ecuatoriana.

El trabajo de investigación que hemos desarrollado versa sobre la causación del impuesto a la renta por la reparación de daño moral. Para ello hemos creído conveniente comenzar analizando algunos de los tipos de daños que puede sufrir una persona, para que, luego de haber comprendido lo general del daño, podamos ir discerniendo sobre sus variantes y particularidades, analizando sus similitudes pero también estableciendo sus diferencias que son justamente las que provocan que el legislador le otorgue un tratamiento diferente, para cada caso en la legislación tributaria ecuatoriana.

El tema del daño moral, aunque de reciente creación en la legislación ecuatoriana, apenas de finales del siglo pasado, trae como consecuencia que a partir de su ejecución se comience a recibir en los patrimonios personales un ingreso por una causa antes no existente.

Vemos que cada vez es más frecuente que se demanden daños basados en el daño moral ocasionado a las personas y que los jueces comiencen a elaborar fallos que reconocen el efecto dañoso que pueden tener los ilícitos en una persona y busquen subsanar este daño emitiendo sentencias que producen una reparación por compensación, tratando de establecer una satisfacción por el daño provocado, en cuantías verdaderamente

¹ Vid. Infra Nota 170 y 171

importantes. Esta compensación genera para el individuo que lo recibe, un ingreso significativo y un incremento patrimonial importante.

Es entonces, cuando el derecho tributario no puede estar ajeno a ésta realidad y comienza a ver los efectos que se producen en el patrimonio de los individuos y la implicación tributaria que esto conlleva. Pues como es bien sabido, el derecho tributario se encarga de recaudar los fondos necesarios para el correcto funcionamiento y financiamiento del aparato estatal, por medio de los principios recaudatorios del estado y la obligación del ciudadano de contribuir con el financiamiento del mismo.

En éste trabajo luego de distinguir entre el daño emergente y el lucro cesante y lo que ocurre con el daño moral, nos hemos centrado en establecer una premisa que consideramos valiosa y que constituye el objetivo de éste trabajo.

Dicha premisa, es determinar que, en el daño moral, no existe una reparación del daño sufrido; que en otra circunstancia, tendría un efecto patrimonial neutro, tributariamente hablando; el daño moral es una compensación, que no repara ni sustituye un daño patrimonial pues no existe una afectación al patrimonio de la víctima, sino que a manera de satisfacción produce un ingreso económico, que no sustituye al menoscabo en las facultades o atributos morales ocasionados por el daño y es por ello que tiene un efecto positivo en el patrimonio del individuo, constituyendo un incremento en su peculio.

Se motiva el incremento patrimonial, en el deseo de satisfacer a la víctima, por un daño que no tenía previamente un valor cuantificable, que no tenía existencia patrimonial; pero este reconocimiento o satisfacción produce efectos tributarios que son precisamente los que nos motivan a analizarlos en este trabajo y tomarlos en cuenta, a fin de determinar, si estos constituyen renta y si éste fuere el caso, si es gravable o amerita una exención.

Capítulo Primero

1 El daño moral

En el primer capítulo vamos a tratar sobre el daño moral, para entender el sentido de las indemnizaciones reparatorias o *pretium doloris*, qué efectos producen, quien las otorga y que efecto tiene en el afectado, tanto en su patrimonio como en su persona. Es de suma importancia analizar la naturaleza de los daños extra patrimoniales ya que de estos puede nacer la obligación de indemnizar, que en el caso de este trabajo, nos va a ayudar a responder si la reparación por daño moral causa impuesto a la renta.

1.1 El daño

1.1.1 Definición

La persona es un sujeto de derechos². Los derechos, sin embargo, en la convivencia social humana se ven amenazados constantemente, pudiendo en dicha convivencia social constituirse un daño en la persona o en su patrimonio. El sistema social está construido para que estos derechos siempre estén protegidos³, pero como es natural a los sistemas,

² Revisar a Flores POLO en Pinkas FLINT. *Tratado de la defensa de la libre competencia*. Ed. PUCP 2002. p. 381 – Según Capitant: [persona es un] ente al que se reconoce capacidad para ser sujeto de derecho. La persona no requiere de existencia natural o física ya que por ficción legal se les confiere la misma capacidad para ser sujeto de derechos a las personas jurídicas. Las personas naturales inician su actividad con el nacimiento. Las personas jurídicas con la inscripción en el respectivo registro público”. – Véase también al respecto a MAZEAUD, HENRI, LEÓN. *Lecciones de derecho civil parte primera*. En Pinkas FLINT. *Tratado de la defensa de la libre competencia*. Óp. Cit. p. 385 – En la actualidad todo ser humano goza de personalidad. “ El ser humano, dotado de la personalidad es apto para ser sujeto de derechos y obligaciones; es capaz de adquirir derecho: posee lo que se denomina la capacidad de goce.

³ Así lo establece Norbert LECHNER, et. Al. *Estado y política en América Latina*. Ed. Siglo Veintiuno 2000. p. 316 - La existencia de un conflicto entre autoridad central y autonomía individual puede conducir también a una conclusión diametralmente opuesta: La afirmación de una identidad objetiva entre interés particular e interés general. El acento se traslada del individuo a la sociedad. Si en el caso anterior la sociedad es un mero derivado jurídico de los sujetos preconstituidos, en este caso la sociedad es un orden preconstituido sobre el cual los individuos no pueden disponer. La voluntad individual es subordinada a la realización del supuesto interés general por parte del aparato centralizado de poder. Este enfoque enfatiza una percepción del Estado en tanto que unidad nacional con respecto a las fuerzas centrífugas, en cuanto capacidad administrativa con respecto de crisis sociales o bien como portador de la seguridad nacional.

éstos no son perfectos y pueden sufrir crisis en las cuales los derechos del hombre se ven afectados. Por lo tanto el daño puede ser singularizado como “la expresión de la crisis de la gobernabilidad del sistema, de una falla en la prevención por parte del derecho”⁴, puesto que el Estado, por medio de su sistema legal, está en la obligación de velar por la protección de los derechos de sus administrados.

La Real Academia de la Lengua Española ha definido al daño como “el efecto de dañar”, para cuyo caso “dañar” vendría a ser “[c]ausar detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia”⁵. Esta es la definición común del lenguaje respecto del daño, de igual manera y en otras palabras, podemos decir que el daño, es el efecto negativo que se genera de un hecho o acto, sobre algo o alguien. En el derecho, al daño se lo puede definir como lo sugiere PEIRANO FACIO “daño es la diferencia, perjudicial para la víctima, entre su situación antes de sufrir el hecho ilícito y después del mismo”⁶. En el mismo sentido lo establece ALESSANDRI diciendo:

Daño es todo detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia que sufre un individuo en su persona, bienes, libertad, honor, crédito, afectos, creencias, etc. El daño supone la destrucción o disminución, por insignificante que sea, de las ventajas o beneficios patrimoniales o extrapatrimoniales de que goza un individuo⁷.

Como analizaremos más adelante, este daño va a ser diferente dependiendo de los elementos de su origen, de si el efecto negativo recae sobre el patrimonio o la persona, si recae sobre el cuerpo o sobre el espíritu o moral del perjudicado, entre otros; los que nos dará las pautas necesarias para determinar el daño y la forma que el derecho repara el perjuicio.

El sistema de gobernabilidad de la ley puede fallar, debido a que se fundamenta en el comportamiento humano; comportamiento que puede ser impredecible e incontrolable. Es por eso que el mismo sistema debe prever la reparación frente al *daño* causado en la

⁴ Carlos Alberto GHERSI. *Teoría general de la reparación de daños*. Buenos Aires: Ed. Astrea. 2003, p. 56

⁵ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española versión digital en <http://lema.rae.es/drae/?val=daño>

⁶ Jorge PEIRANO FACIO, *Responsabilidad extracontractual*, Bogotá, Temis, 1981, p. 361

⁷ Arturo ALESSANDRI. “*De la responsabilidad extracontractual*”, p. 153. En José Luis ALVAREZ PALACIO. *Demanda por daño moral*. p. 2

persona o sus derechos por la falla del mismo. Pero antes de introducirnos a delimitar cómo trata el derecho a esa reparación, es importante establecer que para poder comprobar el derecho a ser indemnizado, debe necesariamente existir una relación causal entre los sujetos y el acto que genera la responsabilidad. Dicho nexo causal es ampliamente analizado en el recurso de casación solicitado por Banco Pichincha en el juicio de daño moral Rafael Correa Vs. Banco Pichincha S.A.⁸.

La relación entre el sujeto afectado y el sujeto que causa el daño nace de un hecho u omisión del causante. Como lo define ORLATÁN, “El hecho es un producto, dado por el resultado de un proceso de exteriorización que puede ser causado por un ser o por un fenómeno de la naturaleza”⁹, ocupándonos únicamente del primero, el hecho humano. La relación de causalidad por lo tanto vendría a ser como idea central “la vinculación que debe establecerse entre un antecedente (hecho humano) y su consecuente (daño)”¹⁰ para así poder determinar, de igual manera, la responsabilidad del causante frente al daño generado en el agraviado.

El daño por lo tanto es el producto de una falla en el sistema de gobernabilidad de las leyes que no logra proteger los derechos de la persona y produce una afectación en ella o su patrimonio, generando dicha interacción social un responsable y un afectado. Es en base a la conformación del daño que se produce, la necesidad de determinar cómo repararlo. Esta idea “comienza a analizar ese hecho humano, sin calificaciones de ningún tipo; lo mismo hace con el daño, que, como señalamos, es una situación de crisis en un

⁸ Véase: . CORTE NACIONAL DE JUSTICIA SALA DE LO CIVIL, MERCANTIL Y FAMILIA, Expediente 242, Registro Oficial Suplemento 330, 13 de Septiembre del 2012. Juicio No. 946-2009-SR. - También se ha aplicado indebidamente el Art. 2232 del Código Civil, porque el demandante no ha sufrido ningún daño moral causado por el Banco Pichincha, tan es así que fue designado Ministro de Economía por el Presidente Alfredo Palacio Gonzáles y elegido Presidente de la República por dos ocasiones con altísima votación, lo cual es un hecho público y notorio, que no necesita ser probado, conforme al Art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, que guarda relación con el inciso primero parte final del artículo 114 del Código de Procedimiento Civil, que es similar al artículo 118 de la anterior codificación del mismo Código; de lo que deduce que en nada le ha afectado este hecho que se juzga en su honra y reputación, aplicando indebidamente la Sala de Instancia también el Art. 2231 del Código Civil, al resolver que el Banco Pichincha ha causado daño moral al actor, lo que no se halla justificado en autos, porque la mentada disposición prevé el derecho para demandar indemnizaciones pecuniarias, cuando se ha hecho imputaciones injuriosas contra la honra o el crédito de una persona.

⁹ ORLATÁN, *Compendio de derecho romano*, p. 103, en Carlos Alberto GHERSI. *Teoría general de la reparación de daños*. Buenos Aires: Ed. Astrea. 2003, p. 57

¹⁰ Id, p. 90

sistema de gobernabilidad, pero nada más que eso, y su causante es sólo un autor”¹¹.

1.1.2 Daño patrimonial y daño moral

Los daños y la responsabilidad se dividen en dos grandes órbitas. La primera es la órbita de lo patrimonial en la que la afectación sólo se concibe dentro de los derechos patrimoniales. Son “dos los parámetros que se consideran constitutivos del daño patrimonial: el daño emergente y el lucro cesante”¹². La segunda órbita es la de lo moral, la que no tiene efecto directo sobre los derechos patrimoniales sino sobre la persona en sí. “Esa noción del daño moral se ofrece delimitada por un concepto negativo: en ella se integran todos los daños que no pueden subsumirse en el grupo de los daños patrimoniales”¹³, definiendo así por descarte a lo que comprende los daños patrimoniales.

El daño patrimonial, es un daño que puede ser calculable mediante la valoración pecuniaria exacta del daño causado; cuantificación del efecto del daño en el patrimonio, que utilizará como valor de la afectación al resultado que arroje el estudio pericial y que determine el detrimento en el patrimonio afectado. Por lo contrario, el valor de la indemnización por daño extrapatrimonial quedará a juicio y prudencia del juez¹⁴.

Dentro de la órbita del daño patrimonial existen dos esferas de afectación que se han calificado como daño emergente y lucro cesante. El daño emergente es la afectación presente que ha sufrido el afectado en su patrimonio. El lucro cesante por otro lado es la afectación que va a sufrir el afectado en su patrimonio sobre ingresos que esperaba obtener, materializándose dicha afectación en no recibir los ingresos, que en caso de no haberse producido el daño, los hubiera percibido a futuro. Por lo tanto para poder determinar la cuantía del daño patrimonial, se va a tener que calcular el valor de la afectación presente y el valor de lo que se ha perdido a futuro y establecer el valor total del daño causado.

¹¹ Id, p. 59

¹² Beatriz QUINTERO DE PRIETO. *Teoría Básica de la Indemnización: Manual de Responsabilidad Civil*. Bogotá: Editorial Leyer. 2000 p. 111

¹³ Id. p. 110

¹⁴ Vid Infra Nota 16

“A diferencia del daño patrimonial, que repercute sobre lo que el sujeto *tiene*, el daño moral incide sobre lo que la persona *es*”¹⁵, podemos decir que el daño moral es subjetivo. Por lo tanto, la cuantificación del daño debe ser realizada caso por caso para determinar las circunstancias subjetivas de la víctima, como son por ejemplo: la edad, la honra, la posición social y económica, la percepción social de la persona, entre muchos otros factores que pueden subjetivizar el análisis que el juez realice sobre el daño moral. “El daño moral es la lesión de razonable envergadura producida al equilibrio espiritual cuya existencia la ley -presume y tutela- y que atañe a una persona”¹⁶. Ese equilibrio espiritual al cual se refiere Néstor AMÍLCAR CIPRIANO, en principio, por su naturaleza, es incuantificable, debido a que solo la persona afectada puede establecer la magnitud de la afectación. Sin embargo la doctrina ha desarrollado una teoría de satisfacción que es aplicada para poder cuantificar los daños y así poder repararlos, a la cual nos referiremos en el título de la indemnización. Por lo tanto y como lo establece el artículo 2232 del Código Civil: en el daño moral, la afectación o el efecto del mismo en el lesionado va a ser valorado mediante la prudencia del juez, analizando el caso en concreto basándose en los elementos personales de la persona afectada y en el tipo de daño que se ha causado, sea este sobre la moral, el cuerpo o la apariencia y utilizando su sana crítica para determinar el valor pecuniario del daño moral causado¹⁷.

El daño moral tiene varias esferas de afectación. Estas esferas consisten en la esfera de lo físico, lo espiritual, el auto concepto entre otros elementos del ser humano que

¹⁵ Matilde ZAVALA DE GONZÁLEZ. *Tratado de Daños a las Personas: Resarcimiento del Daño Moral*. Buenos Aires. Ed. Aestra. 2009 p. 1

¹⁶ Néstor AMÍLCAR CIPRIANO. “Daño Moral: Concepto, Interdependencias Jurídicas y Psicológicas”. En Félix TRIGO REPRESAS *Responsabilidad Civil: Doctrinas Esenciales.*. Tomo II. Ed. La Ley. Buenos Aires. p. 25

¹⁷ Código Civil Art. 2232 En cualquier caso no previsto en las disposiciones precedentes, podrá también demandar indemnización pecuniaria, a título de reparación, quien hubiera sufrido daños meramente morales, como tal indemnización se halle justificada por la gravedad particular del perjuicio sufrido y de la falta.

Dejando a salvo la pena impuesta en los casos de delito o cuasidelito, están especialmente obligados a esta reparación quienes en otros casos de los señalados en el artículo anterior, manchen la reputación ajena, mediante cualquier forma de difamación; o quienes causen lesiones, cometan violación, estupro o atentados contra el pudor, provoquen detenciones o arrestos ilegales o arbitrarios, o procesamientos injustificados, y, en general, sufrimientos físicos o psíquicos como angustia, ansiedad, humillaciones u ofensas semejantes

La reparación por daños morales puede ser demandada si tales daños son el resultado próximo de la acción u omisión ilícita del demandado, quedando a la prudencia del juez la determinación del valor de indemnización atentas las circunstancias, previstas en el inciso primero de este artículo.

pueden ser lesionados por un actuar o no actuar de otra persona. BUSNELLI identifica al daño moral como el “daño a la salud o (daño biológico) y daño a la identidad personal, es decir, [a diferencia del daño patrimonial] se pasa de un daño medido con el parámetro de la ganancia a un daño referido al *valor del hombre* considerado en toda su dimensión”¹⁸. La dimensión a la que se refiere BUSNELLI es la misma que hacemos referencia nosotros al enunciar las esferas de la moral. Cuando nos referimos al daño moral, estamos hablando de la afectación que se pueda hacer a cualquier esfera de la moral del ser humano.

Dice el citado autor que al referirse a las esferas de la moral, uno se refiere a “los derechos primarios (derecho a la vida, a la reputación a la intimidad)”¹⁹. Coincide con éste concepto un fallo de la Corte Nacional española que dice “daño moral constituye una lesión a los derechos extra patrimoniales de naturaleza subjetiva que sin abarcar los perjuicios que son recuperables por vía del daño directo, recaen sobre el lado íntimo de la personalidad (vida, integridad física o moral, honor, libertad)”²⁰.

Los distintos tipos de afección o la afección a las distintas esferas de la moral pueden ser independientes y deben ser analizados de ésta manera. Es el caso por ejemplo de una persona que no tiene interés alguno en su aspecto físico, aquello no le produce diferencia alguna en su ser; en un accidente causado por un tercero, ésta persona recibe un corte en la cara que lo deforma. El corte le causó un trauma por el shock del evento, pero la deformación de su cara en sí, no le causó efecto alguno en su moral; que en el caso de otra persona, dicha afectación hubiera sido determinante para establecer la indemnización.

Por lo tanto para analizar la indemnización, no basta con que haya un daño corporal, sino que este debe causar un efecto pernicioso en el espíritu y la moral del afectado, ya que la afección física por sí sola para ésta persona en particular no constituye un daño moral. ZAVALA GONZÁLEZ presenta una definición de daño moral que va más allá del efecto físico y espiritual del daño, y que entra a analizar la necesidad de que el

¹⁸ F.D. BUSNELLI. Il danno biologico dal diritto vivente al diritto vigente. En MILAGROS, KOTEICH y KHATIB. *La reparación del daño como mecanismo de la tutela de la persona*. Ed. Universidad Externado, Bogotá 2012. p.18

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ CNEsp. Civ. Com., Sala IV del 3/7/86 En José Enrique MARIANETTI. *El daño psíquico: el daño psíquico y el daño moral*. Ed. Jurídicas Cuyo. p. 315

daño causado tenga un efecto en la persona. Al respecto dice que “el daño moral es una modificación disvaliosa del espíritu en el desenvolvimiento de su capacidad de entender, querer o sentir, que se traduce en un modo de estar de la persona, diferente de aquel que se encontraba antes del hecho”²¹. La citada definición del daño refleja el vínculo que debe existir entre el daño psíquico, el daño moral y el daño corporal, ya que independientemente cada uno pudiera causar o no causar daño.

El Código Civil ecuatoriano al referirse al daño moral establece en el artículo 2231 que “las imputaciones injuriosas contra la honra o el crédito de una persona dan derecho para demandar indemnización pecuniaria, no sólo si se prueba daño emergente o lucro cesante, sino también perjuicio moral”²². El mismo Código Civil establece que son daños de carácter diferente y no pueden ser confundidos. No son excluyentes entre sí y cuando se prueba daño emergente, también puede producirse indirectamente por ese ilícito un daño moral. De igual manera, puede darse el caso de que existiendo un daño moral, se pueda demostrar que indirectamente se ha causado un lucro cesante o un daño emergente. Por lo tanto es importante tener la precaución de no confundir los dos tipos de daños²³.

Entendido entonces el daño emergente y lucro cesante como daños comprendidos en la esfera de lo patrimonial y al daño moral (con todas sus esferas) dentro de lo inmaterial cabe revisar el análisis que hace ALESSANDRI RODRÍGUEZ en el cual señala la diferencia entre el uno y el otro, que nos ayuda a comprender por qué no son lo mismo el daño moral y el daño patrimonial. Al respecto dice:

Son distintos los factores que el juez debe considerar para la *valuación* del daño patrimonial y los relativos a la *ponderación* del daño moral, pues en este último la indemnización no persigue como en el daño patrimonial, reemplazar un interés económico perdido o menoscabado, sino **dar una satisfacción para contrarrestar, hasta donde sea posible, un dolor, una pena, una aflicción**²⁴.

²¹ Matilde M. ZAVALA DE GONZÁLEZ. *Resarcimiento de daños*. En José Enrique MARIANETTI. *El daño psíquico: el daño psíquico y el daño moral*. Ed. Jurídicas Cuyo. p. 315

²² Código Civil Art. 2231

²³ Código Civil. Art. 2234.- Las indemnizaciones por daño moral son independientes por su naturaleza, de las que, en los casos de muerte, incapacidad para el trabajo u otros semejantes, regulan otras leyes. Art. 2231.- Las imputaciones injuriosas contra la honra o el crédito de una persona dan derecho para demandar indemnización pecuniaria, no sólo si se prueba daño emergente o lucro cesante, sino también perjuicio moral.

²⁴ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Manuel SOMARRIVA UNDURRAGA, Antonio VODANOVIC. *Tratado de derecho civil*. Tomo I. Ed. Jurídica de Chile. 1998, p. 35 [negritas me pertenecen].

Recalquemos que para analizar la diferencia, ALESSANDRI utiliza dos palabras que comprenden a la naturaleza de la indemnización de una y de otra que cabe señalar. En el caso del daño patrimonial para poder indemnizar se debe hacer una *valoración*; valorar la afectación patrimonial sufrida por el afectado, mientras que para los daños morales se debe *ponderar*. La ponderación se refiere según CABANELLAS, a la “acción de pesar materialmente una cosa”²⁵, refiriéndose como la cosa a un bien personal e inmaterial como sería la honra o el buen nombre. Por lo tanto como no se le puede dar un valor monetario a un bien personal inmaterial, el juez debe ponderar su valor para que la indemnización sea justa y efectivamente sea una satisfacción al daño percibido.

1.2 La responsabilidad civil

1.2.1 Objetivos

La responsabilidad civil nace en contraposición a las antiguas e inhumanas maneras de castigar a quien genera un daño, ya que el derecho civil debe reparar en vez de castigar²⁶. Debido a la dureza de la Ley del Talión que buscaba resarcir el daño del afectado mediante la venganza en la persona del agresor, la civilización occidental en su evolución social prefirió un camino más avanzado para resolver los conflictos sociales que producen un daño; es así como algunos siglos después y sin duda en un avance gigantesco frente a la antigua Ley del Talión, “la Ley Aquilia es considerada como un civilizarse de la venganza privada, porque tal venganza se realizaba, no sobre la persona del agresor, sino

²⁵ Guillermo CABANELLAS, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Tomo VI. Ed. Heliasta 1989.

²⁶ Véase: Suzanne DELIGNY en la p. 133 de su *Essai sur les principes d'un Droit Civil Socialité* – L.G.U.J. París, 1976 p. 133 pagina que trae a colación a L. MAZEAUD – Enero 1946 p. 3 y SS. En Carlos ROGEL VIDE, *Obligaciones y Contratos: Cuestiones actuales*. Ed. Ubijus, Madrid 2013, p. 222- Tradicionalmente la falta ha sido la condición previa y necesaria al desencadenamiento de cualquier responsabilidad. En las sociedades primitivas, aquella – la falta – era colectiva, pesando sobre el entero grupo uno de cuyos miembros hubiese cometido un hecho culposo y llevaba aparejada una sanción penal. Posteriormente, con la <civilización> de la sociedad por la influencia del cristianismo, la falta deviene personal e individual. Más adelante aún, la noción de falta, se desvincula de su origen religioso, fundándose en bases racionales, laicas, al mismo tiempo que se desvincula de lo penal, **se civiliza, no correspondiendo al derecho civil castigar, sino reparar.** [negritas me pertenecen]

sobre su patrimonio”²⁷. Por lo tanto podríamos entender a la responsabilidad civil de la manera en la que lo expone FUENTEVILLA, quien dice que es “una carga impuesta unilateralmente por la ley a quien con o sin su voluntad, causan un daño a otro y está obligado a repararlo”²⁸.

El daño se produce esencialmente por el acto u omisión culposo de una persona sobre otra²⁹. La culpa es un elemento que ha estado estrechamente ligado a la reparación de daños ya que, como nos explica BORDA, “el hecho ilícito lleva implícito un juicio moral, porque la sociedad se siente en el deber de sancionar al que se conduce de tal modo, porque no es posible condenar moralmente al que no es culpable...”³⁰. Sin embargo esta teoría responde a una manera clásica de ver la reparación. “La teoría tradicional mira el problema de la responsabilidad desde el ángulo del autor del hecho, en tanto que la nueva teoría lo hace del punto de vista de la víctima”³¹. Esta nueva tendencia lo que busca es la reparación integral del daño, mas no el castigo social al actor del hecho dañoso³².

Es entonces cuando nos vamos adentrando en lo que busca exactamente la responsabilidad civil, nos damos cuenta que es, la reparación integral del daño que se ha perpetrado sobre la persona o los derechos de la misma o ambas cosas³³. Según BORDA

²⁷ Beatríz QUINTERO DE PRIETO. *Teoría Básica de la Indemnización – Manual de Responsabilidad Civil*. Bogotá: Editorial Leyer. 2000, p. 10

²⁸ Juan G. FUENTEVILLA. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil?.. *Responsabilidad Civil*. Aída Kemelmajer de Carlucci. Ed. Rubinzal-Culzoni, 2007, Buenos Aires. p. 101

²⁹ Véase: Javier PÉREZ SORIANO. *Manual de prevención docente: riesgos laborales en el sector de la enseñanza*. Ed. Nau Llibres, Valencia- 2009. P. 109 - Se puede definir a la responsabilidad civil como el deber de indemnizar los daños causados, es decir la obligación que nace para personas que con su comportamiento (**por acción u omisión**) causen daños a otras personas, y consiste en el deber ese daño mediante los bienes presentes y futuros del deudor.

³⁰ Guillermo A. BORDA. Fundamento de la responsabilidad extracontractual. En . Félix a. Trigo Represas. *Responsabilidad Civil: Doctrinas Esenciales*. Tomo II. Ed. La Ley. Buenos Aires, p. 13

³¹ Op. Cit. Juan G. Fuentevilla. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil?.. *Responsabilidad Civil*, p. 14

³² Véase: Lina Mariola DÍAZ CORTÉZ. *Delito, pena, política criminal y tecnología de la información y la comunicación en las modernas ciencias penales*. Ed. Universidad de Salamanca. Salamanca 2011. p. 218 – La ausencia de límites totalmente cerrados para la determinación del daño moral, no son sinónimo de absoluta discrecionalidad judicial. En éste sentido, no puede perderse de vista que el daño moral busca resarcir y no castigar, lo cual es en sí mismo un límite para la indemnización por daños morales del Derecho español que los *punitive damages* no tienen y que podrían, por tanto rebasar; por el contrario, para la determinación del daño moral no hay que llegar hasta donde precise el castigo al dañador sino solo hasta donde sea estrictamente necesario para compensar a la víctima.

³³ Al respecto consultar el fallo de la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia dentro del expediente de casación 79, en el juicio 43-2002, publicado en el Registro Oficial 87 de 22 de mayo

“el juez buscará ante todo al culpable; en segundo lugar, al que ha creado riesgos con sus actividades o sus cosas; pero en todo caso, lo esencial será que la víctima no quede desamparada”³⁴.

1.2.2 Responsabilidad civil contractual y extracontractual

La responsabilidad puede tener dos orígenes; uno que nace por contravenir el imperio de la ley, y otro que nace por el incumplimiento de una obligación existente en una relación contractual. COSSIO propone la misma idea diciendo que “la conducta, (**causante de la responsabilidad civil**), puede manifestarse básicamente en dos situaciones: como interferencia en las relaciones sociales (**la ley**) o como coordinación o conductas compartidas o de cooperación (**el contrato**)”³⁵. La responsabilidad civil se concibe en dos tipos absolutamente divisibles y determinables. Para CASIELLO, “se han distinguido dos esferas u órbitas, aquella perteneciente a la responsabilidad contractual, por incumplimiento de obligaciones, y la que atañe a la responsabilidad extracontractual o Aquiliana, por comisión de acto ilícito”³⁶. Las dos órbitas de la responsabilidad tienen un origen antiguo que, según ALTERINI, “proviene de Roma: en la Ley de las XII Tablas la responsabilidad era contractual, en la ley Aquilia; extracontractual”³⁷. La responsabilidad civil contractual, la cual la explicaremos brevemente ya que no es de principal interés para esta investigación, nace de las relaciones preexistentes, que derivan de los contratos; es el contrato, el que especifica las obligaciones que los contratantes tienen entre sí, siendo el incumplimiento de éstas la fuente para que se genere la responsabilidad de resarcir el daño causado. Por otra parte la responsabilidad extracontractual nace en la ley y se genera por el acto, omisión o creación de un riesgo hacia otra persona; como sería por ejemplo el caso de poner en riesgo innecesario o injustificado, suficiente como para amenazar la vida o la

de 2003. Expediente 501, en el recurso de casación 239-2000, publicado en el Registro Oficial 284 de 14 de marzo de 2001.

³⁴ Juan G. Fuentevilla. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil?.. *Responsabilidad Civil* Óp. Cit. p. 14

³⁵ COSSIO en Carlos Alberto GHERSI *Teoría general de la reparación de daños* Óp. Cit, p. 57 (negritas me pertenecen)

³⁶ Juan J. CASIELLO. Sobre la unificación de los regímenes de responsabilidad civil. *Responsabilidad Civil: Doctrinas Esenciales*. Félix A. TRIGO REPRESAS Tomo I. Ed. La Ley. Buenos Aires, p. 881

³⁷ Ibid

integridad física de la persona³⁸.

De igual manera según QUINTERO DE PRIETO, al analizar a la órbita de la responsabilidad desde el punto de vista de la relación entre los sujetos, dice que a diferencia de la responsabilidad contractual donde la relación de causalidad se verifica anterior al hecho por existir una relación contractual que obliga a las partes, “la responsabilidad extracontractual como fuente de la obligación de indemnizar, antes de la ocurrencia del hecho culposo no existía vínculo jurídico entre el agresor y la víctima, sino que son, ese daño y ese hecho, los que se relacionan y se convierten, según el principio del *neminem laedere* [**o nexo causal**], en fuente de la obligación de indemnizar”³⁹. La diferencia de la responsabilidad contractual, es que nace de la relación preexistente entre el afectado y el agresor; en la responsabilidad extracontractual, el vínculo entre el afectado y el agresor es el hecho dañoso debido a que no existía una relación previa entre ambas partes.

En realidad son los profesores MAZEAUD y TUNC quienes nos esclarecen un poco el camino para poder entender a la responsabilidad en un solo plano. Para MAZEAUD- TUNC, “Es exacto decir que la responsabilidad delictual y la responsabilidad contractual son dos instituciones paralelas, situadas en el mismo plano. No cabría hacer de la responsabilidad delictual una fuente de obligación y no ver en la responsabilidad contractual sino un efecto de la obligación. En ambos casos se ve que nace una obligación, y se ve que esa obligación produce efectos”⁴⁰.

Por lo tanto, el enfoque para entender cómo se sitúan en un mismo plano las dos

³⁸ Véase: Ángel BALLESTEROS FERNÁNDEZ, *Manual de la responsabilidad patrimonial de los entes locales*. Ed. La Ley. Madrid 2007. p. 32 – Se diferencia la responsabilidad civil contractual de la extracontractual. La primera tiene su presupuesto en un incumplimiento, o cumplimiento defectuoso, de las obligaciones derivadas de un contrato, a consecuencia de lo cual queda insatisfecho el derecho a crédito y, además, y eventualmente, es causa de un daño complementario para el acreedor.

Por su parte, la responsabilidad extracontractual tiene como presupuesto la causación de un daño sin que entre el dañante y el dañado medie una relación jurídica previa, o , pre existiendo ésta, el daño es por completo ajeno al ámbito de esas relaciones.

³⁹ Beatriz QUINTERO DE PRIETO. *Teoría Básica de la Indemnización – Manual de Responsabilidad Civil*. Bogotá: Editorial Leyer. 2000. p. 12 (negritas me pertenecen)

⁴⁰ MAZEAUD- TUNC, Tratado de la responsabilidad civil delictual y contractual. En Juan J. CASIELLO. *Sobre la unificación de los regímenes de responsabilidad civil*. En Félix A. TRIGO REPRESAS *Responsabilidad Civil: Doctrinas Esenciales*.. Tomo I. Ed. La Ley. Buenos Aires, p. 882

esferas de la responsabilidad, es básicamente entender que tanto el incumplimiento de una ley como el incumplimiento de un contrato produce obligaciones en el primer caso y transforma las obligaciones ya existentes en la relación contractual en el segundo caso. Por lo tanto en esencia son lo mismo; “pues si bien reconoce y mantiene la existencia de dos campos diversos, el contractual y el extracontractual o Aquiliano, advierte que no existe diferencia fundamental entre los dos órdenes de responsabilidades; solo deben computarse algunas diferencias accesorias”⁴¹.

1.3 La indemnización

1.3.1 Definición

La indemnización o reparación es el mecanismo mediante el cual se busca reparar el menoscabo producido por un daño en la persona o su patrimonio⁴². Para que se produzca o se genere la obligación de indemnizar, debe comprobarse primero la existencia de un nexo causal entre el acto, el daño causado y el obligado a indemnizar. “Los elementos básicos en toda reparación son: el hecho humano, representado por la interferencia de conducta; el resultado dañoso y la relación de causalidad”⁴³. Más en profundidad, desglosando la etimología de la palabra “indemnización” se distingue que la indemnización es la restitución de la situación anterior al daño causado⁴⁴.

1.3.2 Indemnización por daño patrimonial

Para entrar a analizar a la indemnización por daño patrimonial, cabe recalcar ciertos

⁴¹ Juan J. CASIELLO. Sobre la unificación de los regímenes de responsabilidad civil. *Responsabilidad Civil*. Op. Cit., p. 883

⁴² Véase: Oscar E. OCHOA G. *Personas: Derecho civil I*, Ed. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2006, p. 254 - El código civil suizo hasta prevé la indemnización del daño moral, siempre que “tal indemnización se encuentre justificada por la naturaleza de la lesión padecida”.

⁴³ Carlos Alberto GHERSI. *Teoría general de la reparación de daños* Op. Cit, p. 39

⁴⁴ Omar U. BARBERO. *Introducción al derecho privado*. Ed. Juris, Buenos Aires – 2004. p. 230 – De la misma estructura de la palabra “indemnización” surge la idea que quiere expresar. “in” es un prefijo que indica negación, privación. El núcleo del término “demni” aludo al daño. Significa literalmente “sin daño”, “libre de daño”. Es decir que es necesario que el acreedor quede indemne, sin daño, en la misma situación que estaría si el deudor verdaderamente hubiera cumplido a su debido tiempo.

aspectos del mismo. El daño patrimonial, como expusimos en párrafos precedentes, es el daño sobre el patrimonio de una persona, producido por un hecho o evento de la naturaleza o por un acto voluntario o involuntario de la persona⁴⁵. El patrimonio, según Guillermo CABANELLAS, es “el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica”⁴⁶. Es importante señalar qué es, y en qué consiste el patrimonio para poder de esta manera explicar por qué la indemnización es de índole monetario. El daño patrimonial sólo puede recaer sobre el patrimonio del afectado, únicamente puede afectar los derechos que tiene la persona sobre sus bienes⁴⁷. Este daño patrimonial tiene una subdivisión que también trasciende a la esfera de la indemnización que vendría a ser el daño emergente y el lucro cesante. El daño emergente es la cuantificación del daño causado en el patrimonio actual y presente del afectado al momento inmediatamente anterior a la producción del daño. Este daño es perfectamente cuantificable ya que todo objeto material puede tener una apreciación monetaria. Es por eso que la indemnización por daño emergente es simplemente la reparación del patrimonio actual del afectado a su estado anterior. El efecto que tiene esta reparación en el patrimonio del afectado vendría a ser neutro ya que ni lo incrementa ni lo disminuye sino que lo iguala a su estado previo a que se produjera el daño. El lucro cesante, en cambio, se traduce en los ingresos que el patrimonio del afectado deja de percibir, tomando en cuenta que el origen de esos futuros ingresos que se espera recibir pueden ser de distintos tipos, pueden provenir del trabajo, de rendimientos o frutos, de donaciones, entre muchas otras opciones⁴⁸.

⁴⁵ Véase: Mario O. FOLCHI. *XXXIV Giornate Latinoamericane di diritto aeronautico e spaziale*. Ed. CEDAM. Roma 2010. p. 260 - Históricamente el derecho se ha encargado de cuidar celosamente el patrimonio de las personas, sin prestar interés por los aspectos esencialmente humanos, sin advertir que el patrimonio es solo un objeto del hombre como sujeto libre. Es lo que tiene - protección actual ; lo que tenía y perdió – daño consumado – [daño emergente]; lo que seguramente iba a tener y ya no tendrá – daño futuro cierto- [lucro cesante]; y lo que podría haber tenido mediante una probabilidad que perdió – chance- [lucro cesante incierto].

⁴⁶ Guillermo CABANELLAS. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Ed. Heliasta, Buenos Aires 1981. p. 152

⁴⁷ Cámara Penal Sala 3ª- Santa Fé- 19-10-99. V.M.A. s/Lesiones culposas. En Miguel Antonio SASÓ. *Tratado de jurisprudencia de la provincia de Santa Fé: Penal, procesal penal. Tomo II*. Ed. Juris. Santa Fé 2004. p. 139- a diferencia del daño moral, el daño patrimonial o material que residiendo en la frustración de un interés económico y que repercute dis valiosamente en el patrimonio es fácilmente demostrable mediante la prueba documental (facturas, presupuestos, fotografías, etc.)

⁴⁸ Véase: A ALESSANDRI, M. SOMARRIVA, A. VODANOVIC. *Tratado de derecho civil: partes preliminar y general, Tomo I*. Ed. Jurídica de Chile. Santiago 1998. p. 35 - Por daño emergente se entiende la disminución del patrimonio por la pérdida o detrimentos sufridos, y por lucro cesante la falta de

1.3.3 Indemnización por daño moral

1.3.3.1 Delimitación

Al igual que la indemnización por daño patrimonial, cabe hacer ciertas precisiones sobre el daño moral: “[e]l daño moral proviene de un hecho ilícito que ofenda, no los derechos patrimoniales ni la persona física, sino la personalidad moral del agraviado”⁴⁹. La personalidad moral del afectado se podría explicar cómo la personalidad psicológica o espiritual que se ve afectada por el daño⁵⁰. Entendemos a la personalidad psicológica o espiritual como la esfera del yo sujeto, la esfera de la autoconciencia del sujeto. Esa afectación en la apreciación que tiene el daño sobre la autoconciencia de la persona y su estado emocional- espiritual, es la que deberá ser reparada. La indemnización por daño moral busca encontrar una satisfacción económica a ese daño o desequilibrio moral causado. “La noción de desequilibrio dentro de los daños morales o existenciales aparece cargada de significado resarcitorio, pues la indemnización en dinero procura compensar, suministrando algún bien con motivo de ese mal; es decir, *equilibrar jurídicamente la situación nociva*, aunque ello no se logre de manera directa, pues es imposible para el Derecho recomponer en sí mismo un desequilibrio espiritual”⁵¹.

El resarcimiento o la indemnización está enfocado a devolver un equilibrio a la situación de la víctima. En la realidad el dinero no va a tener una afectación directa en la reparación del daño causado sino indirecta, ya que no se puede reparar directamente el daño moral, que por su naturaleza es irreparable, causando que el resarcimiento sea

acrecentamiento patrimonial a causa de haberse frustrado por el hecho dañoso la incorporación a aquel de un valor económico normalmente esperado.

⁴⁹ Jairo López MORALES. *Perjuicios Morales*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley. 1997, p. 15

⁵⁰ Véase: María LACALLE NORIEGA. *La persona como sujeto del derecho*. Ed. Dykinson, Madrid 2001. p. 53 - La persona humana es el único de los seres naturales que no está determinado por causas externas sino que actúa por elección y decisión propias. La libertad, ya lo hemos visto, es un elemento esencial de la personalidad, no pudiendo constituirse este sino desde la libre elección. Pero la pura libertad en el vacío no existe, sino que es un atributo de un ser – el ser humano - con un estatuto ontológico determinado. Precisamente por eso la libertad no puede tener cualquier contenido sino solo aquellos que efectivamente conduzcan al desarrollo de la personalidad moral que el ser humano, como libre sujeto agente, se propone.

⁵¹ Matilde ZAVALA DE GONZÁLEZ. *Tratado de Daños a las Personas- Resarcimiento del Daño Moral*. Óp. Cit. p. 4

imperfecto, pero de alguna manera, compensatorio⁵². Sin embargo, es la manera que ha encontrado el derecho para devolver el equilibrio a la vida de la persona de la manera más práctica. El ser humano ha contemplado al dinero como un elemento de satisfacción por excelencia y es por eso que para buscar el equilibrio del estado emocional de la persona ha encontrado que el efecto emocional creado por el dinero, al momento de reparar un daño moral genera un equilibrio en la persona⁵³.

Para calcular esta tasación en dinero, de los daños morales causados, se va a tener que analizar la reparación integral del daño⁵⁴. “En los daños morales, la reparación integral significa que deben indemnizarse todos los detrimentos de esa índole *que el hecho haya causado, adecuadamente*”⁵⁵. Para calcular la indemnización hay que individualizar todos los efectos que el hecho dañoso causó en la persona. Cada efecto va a tener una valoración individual y la suma de todos va a causar la indemnización total sin embargo de que el daño directo no sea probado⁵⁶. Los efectos deberán ser analizados subjetivamente por el juzgador para poder determinar su valor individual y luego poder hacer la sumatoria de todos los efectos transformados a una escala monetaria, es decir en una apreciación económica de todo el daño sufrido⁵⁷, sin embargo de no requerir de prueba alguna⁵⁸.

⁵² Véase: Óp. Cit. A ALESSANDRI, M. SOMARRIVA, A. VODANOVIC. *Tratado de derecho civil: partes preliminar y general, Tomo I - El daño moral, llamado también más propiamente no patrimonial o extrapatrimonial, es aquel que afecta un bien puramente personal, no susceptible en sí mismo de valuación pecuniaria: honor, salud, libertad, tranquilidad de espíritu, intimidad...* La reparación del daño moral se concreta, pues, en la atribución al perjudicado de un beneficio, a costa del responsable del daño, que permite obtener alguna satisfacción capaz de hacerlo sobrellevar o neutralizar, hasta donde sea posible, los dolores y pesares que lo han atormentado.

⁵³ Véase: Roberto A. BREBBIA. *El daño moral: doctrina, legislación, jurisprudencia, precedida una teoría jurídica del daño*. Ed. Orbis. Michigan 1967. p. 240 - No existe razón alguna para excluir de éste criterio a la indemnización de los daños morales. La suma de dinero que se entregue al damnificado tiene por finalidad principal, según se ha visto, acordarle una satisfacción adecuada a la extensión de la conculcación sufrida en los derechos de la personalidad.

⁵⁴ Véase: Oswaldo SANTOS, *Introducción a la valoración de daños*. Revista ecuatoriana de arbitraje VI. 2014. p. 113 - El propósito esencial del régimen de responsabilidad civil de la mayoría de ordenamientos jurídicos es reparar el daño causado a la víctima, lo que quiere decir dejarla en la posición en la que habría estado en ausencia del ilícito. Lo mismo ocurre con nuestro ordenamiento. El objetivo de nuestro Derecho de daños no es sancionar al responsable de la infracción, sino resarcir al perjudicado.

⁵⁵ Matilde ZAVALA DE GONZÁLEZ. *Tratado de Daños a las Personas - Resarcimiento del Daño Moral*. Óp. Cit. , p. 309

⁵⁶ Véase: Resolución N° 357 – 2007, publicada en el Registro Oficial N° 1 de 11 de agosto de 2009. En este fallo la sala expresó que “ Por lo mismo, en la doctrina y en la jurisprudencia se ha concluido en que el daño moral no requiere una prueba directa de su existencia”.

⁵⁷ Revisar: Fallo de la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia dentro del expediente de casación 79, en el juicio 43-2002, publicado en el Registro Oficial 87 de 22 de mayo de 2003. Además, como sostuvo la misma Sala en su fallo dictado dentro del expediente 501, en el recurso de casación

1.3.3.2 Reparación imperfecta del daño moral

Para que se pueda compensar, de alguna manera, el daño moral causado, éste deberá ser transformado primero por el criterio de un juez y si fuera necesario con el apoyo de un perito, en un valor monetario⁵⁹. Ésta es la primera imperfección que presenta la reparación del daño moral. El daño deberá ser valorado por un tercero⁶⁰. Un tercero no tiene una perspectiva perfecta de la psiquis, de la espiritualidad, del auto concepto que tiene el sujeto, y es por eso que la valoración que haga este tercero al daño causado en el sujeto va a carecer de precisión y por ende será imperfecta. Es por eso que concordamos con LÓPEZ MORALES cuando dice que:

Como el daño intrínsecamente moral contempla un perjuicio puramente subjetivo, en el tan solo el presunto lesionado sería capaz de medir la intensidad de la lesión, cualquiera otra intervención dirigida a lograr ese objeto resulta ineficaz, porque es imposible someter a una escala de medida la personalidad psicológica compleja y múltiple, de los agentes receptores del perjuicio moral. Este daño moral subjetivo, inasible por su naturaleza, no puede reducirse a cifras ni traducirse pecuniariamente, si no se quiere caer en la más completa arbitrariedad⁶¹.

Explica entonces que nadie va a poder dar una valoración exacta al daño causado más que el agraviado. De igual manera el daño moral por su naturaleza es irreparable en su totalidad, ya que no hay algo en la existencia humana que pueda reemplazar lo afectado;

239-2000, publicado en el Registro Oficial 284 del 14 de marzo de 2001, “el deber es de reparar el daño y nada más que el daño en su integridad, ya que tampoco constituye fuente de enriquecimiento para la víctima del ilícito”.

⁵⁸ Cfr.: Resolución No. 75-2002, Primera Sala de lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 626, 25-VII-2002; Resolución No. 263-2004, Primera Sala de lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 43, 21-VI-2005; Resolución No. 267-2007, Segunda Sala de Lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 589, 13-V-2009; Resolución No. 357-2007, Segunda Sala de lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 1, 11-VIII-2009.

⁵⁹ Véase: Óp. Cit. A ALESSANDRI, M. SOMARRIVA, A. VODANOVIC. *Tratado de derecho civil: partes preliminar y general, Tomo I*- Al fijarse el monto de la reparación del daño moral no entra en juego el criterio matemático de la equivalencia; el juez determina ese monto ponderando las diversas circunstancias del caso concreto, como las posibilidades económicas del responsable y la entidad del mal que para la víctima entraña.

⁶⁰ Código Civil ecuatoriano. Óp. Cit. Art. 2232, inciso tercero.- La reparación por daños morales puede ser demandada si tales daños son el resultado próximo de la acción u omisión ilícita del demandado, quedando a la prudencia del juez la determinación del valor de la indemnización atentas las circunstancias, previstas en el inciso primero de este artículo.

⁶¹ Jairo LÓPEZ MORALES *Perjuicios Morales* Óp. Cit., p. 40

la espiritualidad, el autoconcepto, la psiquis⁶² de la persona es única e irreplicable y no es susceptible de ser reemplazado. No por eso se dice que sea absolutamente irreparable ya que, como dice LÓPEZ MORALES:

Gracias al dinero podrá procurarse sensaciones agradables, **un estado de ánimo en el lesionado**, que vendrán a contrarrestar, a compensar **de alguna forma**, las sensaciones dolorosas o desagradables que ha experimentado. En la vida ordinaria también el dinero tiene no solamente la función de proveer a las necesidades materiales del hombre, sino que con él se satisfacen también las necesidades morales, intelectuales y artísticas⁶³.

El dinero no solo cumple una función material sino que puede llegar a cumplir una función de satisfacción moral o intelectual ya que la tranquilidad que le trae al sujeto afectado el dinero puede permitirle satisfacer su necesidad intelectual y moral⁶⁴. Pero en su totalidad no llegará jamás a reparar el daño causado ya que a diferencia de la indemnización patrimonial que restablece las condiciones patrimoniales de la persona perfectamente al estado anterior al daño, la indemnización por daño moral, por su naturaleza, jamás podrá restablecer las condiciones preexistentes de la persona antes el daño. “Si de reparación del daño moral se trata, hay que admitir que como tal, no es posible lograrla sino en la medida de su objetivación”⁶⁵. Ya que no hay ninguna manera paralela de reparar el daño moral, la única que queda es el empleo de un paliativo, del uso del dinero para equiparar o reparar el daño infringido, pero “per se” ésta no constituye en una reparación directa al daño sufrido ya que no es posible⁶⁶. Es por eso que al ser una reparación simbólica en referencia al daño sufrido, ésta produce un efecto positivo al aumentar el patrimonio del afectado. Esta lesión es imposible de reparar, por lo tanto la

⁶² La psiquis de la persona hace referencia a los procesos mentales que forma la persona en su cotidianidad, procesos que incluyen pero no se limitan al proceso de determinación personal en el cosmos o el proceso de desarrollo de ideas o pensamientos individuales y colectivos.

⁶³ Id., p. 15 (negritas me pertenecen)

⁶⁴ Véase: Óp. Cit. A ALESSANDRI, M. SOMARRIVA, A. VODANOVIC. *Tratado de derecho civil: partes preliminar y general, Tomo I* p. 35 - Generalmente el beneficio acordado es una suma de dinero con la cual la víctima del daño moral podrá, por ejemplo, darse la satisfacción de emprender un largo viaje, o comprar una casa nueva o cualquier otro bien que le sirva no para “equiparar” las penas sino solo para “contrapesarlas” en cierta medida. La reparación del daño moral, al revés del resarcimiento del daño patrimonial, no subroga o reemplaza al interés herido sino que se pone al lado del quebranto para mitigarlo.

⁶⁵ Jairo LÓPEZ MORALES. *Perjuicios Morales* Óp. Cit., p. 33

⁶⁶ Véase: A. ALESSANDRI, M. SOMARRIVA, A. VODANOVIC. *Tratado de derecho civil: partes preliminar y general, Tomo I*. Óp. Cit. p. 36 - La razón estriba en que el dinero representa un valor absoluto de cambio. Permite al sujeto que ha sufrido el daño económico o el agravio moral adquirir los bienes que estime más adecuados para sustituir a los perdidos o menoscabados o, en su caso, para procurarse las satisfacciones compensatorias o neutralizadoras del daño moral percibido.

satisfacción pecuniaria vendría, no a ser una reparación del daño sino un moderador a éste, que va a dar tranquilidad espiritual al afectado, pero no le devolverá su equilibrio.

1.3.3.3 Efecto patrimonial de la indemnización por daño moral

La indemnización por daño moral, que lo que busca es reparar, equilibrar o devolver las cosas a su estado anterior, en realidad no tiene un efecto neutro en el afectado ni en el patrimonio del mismo⁶⁷. Según LLAMBÍAS, quien tiene una visión un poco más extremista, señala que “el daño moral es una lesión en los sentimientos por el sufrimiento o dolor que padece una persona, que no es susceptible de apreciación pecuniaria”⁶⁸. Si el daño no es susceptible de apreciación pecuniaria entonces el dinero recibido a manera de indemnización no viene a tener un efecto neutro ni en el patrimonio del afectado ni en su espiritualidad. Por lo tanto este incremento patrimonial no tiene por qué diferenciarse del que se le hace a una persona a manera de gratitud por el trabajo efectuado o una donación. Es un incremento patrimonial que en esencia no se diferencia de aquel percibido por una donación o por el trabajo u otro tipo de ingresos.

Éste incremento en el patrimonio de una persona, que se da como consecuencia de la reparación, que el legislador ha pensado como un método para subsanar el daño causado o sufrido; en realidad no repara el daño sino que satisface al afectado. Satisfacción que busca que su dolor se vea remediado por lo que ese dinero pueda crear en él. Sin embargo esta satisfacción se podría decir que en esencia es la misma que sentimos cuando esos ingresos provienen del trabajo o del capital. En este sentido la sala de Negocios Generales

⁶⁷ Véase: Jorge ESCOBAR RUIZ. *Aspectos tributarios de las indemnizaciones por perjuicios*. Artículo revisado en: <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/4beadf95-457c-4817-a257-ed1128554456/9.pdf?MOD=AJPERES>, el 23 de octubre de 2015 - Como se aprecia, al no cumplir esta especie de indemnización un rol estrictamente reparatorio (al menos en lo económico), es posible inferir que con ella se persigue legítimamente colocar a la víctima, ya sea directa o por repercusión, en una posición tal que pueda procurarse un nivel de bienestar material que le permita atenuar en alguna medida el sufrimiento y pesar que son consecuencia del acto ilícito que le afectó.

Por consiguiente, nos encontramos frente a un ingreso que, de no mediar lo previsto por el artículo 17, será tributable por encuadrarse en la hipótesis del hecho gravado general.

⁶⁸ Jorge Joaquín LLAMBÍAS. *Tratado. Tomo I*. p. 329 en Néstor AMÍLCAR CIPRIANO. “Daño Moral: Concepto, Interdependencias Jurídicas y Psicológicas”. En Félix A. TRIGO REPRESAS *Responsabilidad Civil: Doctrinas Esenciales*. Tomo II. Ed. La Ley. Buenos Aires., p. 1676

de Bogotá, generó un criterio frente al dinero como medio de reparación diciendo: “... el dinero llena otras dos funciones en el dominio del derecho civil: una función de equivalencia ... cuando se trata de reconstruir un patrimonio menoscabado, y una función puramente satisfactoria, cuando se trata de un perjuicio no patrimonial”⁶⁹. La reparación por daño moral a criterio de la corte, es puramente satisfactoria, no responde a un daño material o un menoscabo en el patrimonio generado por un daño sino que más bien responde a la búsqueda de la reparación integral de un daño en la persona. Por lo tanto en vista de que el dinero al llegar a convertirse en la manera de reparar el daño inmaterial preferida por el legislador, el daño deberá ser calculado monetariamente.

La reparación por daño moral debe dividirse en dos elementos básicos. El efecto en la persona y el efecto en el patrimonio. En cuanto al efecto en la persona, el dinero, por el resultado de satisfacción que tiene en la psiquis de la persona se podría decir que hace un gran acercamiento a devolver el equilibrio que existía anterior al daño, pero contablemente, hablando en la esfera del efecto patrimonial que tiene la indemnización, ésta no tiene un efecto neutro en el patrimonio del afectado sino que genera un incremento patrimonial.

⁶⁹ Sala de Negocios Generales, 20 de noviembre de 1933, G.J. No. 1895 A., p. 202 en Jairo LÓPEZ MORALES. *Perjuicios Morales*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley. 1997., p. 15

Capítulo Segundo

2 El impuesto a la renta

2.1 Introducción

En el anterior capítulo analizamos todo lo referente a las indemnizaciones y las obligaciones contractuales y extracontractuales. En la búsqueda del efecto de éstas en las obligaciones tributarias, analizaremos el impuesto a la renta con énfasis en el hecho generador para poder comprender con mayor cabalidad el efecto de las obligaciones extracontractuales en el hecho generador y elementalmente en el impuesto a la renta. Habiendo explicado el efecto de las obligaciones extracontractuales en el impuesto a la renta, será más fácil explicar y entender si la indemnización por daño moral debe pagar el impuesto a la renta.

Para entrar a delimitar el impuesto a la renta, es imprescindible comenzar por rescatar los dos conceptos que constituyen este término: impuesto y renta. Primero analizaremos el concepto de “impuesto”. Para Rolando ARREOLA, el es “el vínculo [prestación] jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a aquellas a realizar el pago de un impuesto, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes”⁷⁰. El vínculo económico al cual se refiere la definición de ARREOLA busca como efecto financiar la actividad del Estado como ente regulador de las relaciones sociales de los contribuyentes. Para Luis Javier HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, “se habla de impuesto... imposición, gravamen, tributo o contribución para referirse al pago que los gobernados otorgan al Estado con el objeto de

⁷⁰ Leopoldo Rolando ARREOLA, *Obligación Fiscal*, en *Diccionario jurídico mexicano*. 13ª Ed., Editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, p. 2274

que éste pueda realizar sus actividades”⁷¹. Vivir en un grupo social, cuyas comodidades, seguridades y beneficios se encuentran establecidos en una carta magna o constitución, tiene un costo. El costo de vivir en sociedad es el contribuir económicamente para que el Estado, a través de sus órganos administrativos, pueda regular y manejar las relaciones sociales y garantizar el cumplimiento de los derechos establecidos en la Constitución⁷². Es de este principio de donde nace el concepto de financiar al Estado para que éste, mediante el poder que le atribuye la ley, garantice y ejerza el cabal cumplimiento de los principios establecidos en la Constitución y las leyes.

2.2 Definición de renta

El segundo concepto que debemos analizar es el de “renta”. Según la definición legal establecida en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el concepto de renta responde a la siguiente delimitación establecida en el artículo segundo de la mencionada ley:

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 Ley⁷³.

El citado artículo hace referencia a un concepto de renta que se basa en la fuente. La fuente del ingreso determinará si éste producirá efectos tributarios o no. El mismo nos limita aparentemente, a que la fuente de la renta constituye únicamente los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes. El artículo 8 numeral 10 de la

⁷¹ Luis Javier HERNÁNDEZ JIMÉNEZ. “La naturaleza impositiva de la relación tributaria” *Derecho Tributario*. Mario Alberto BECERRA POCORROBA, (Ed.), Ed. Porrúa, México 2012, p. 129

⁷² Sobre el financiamiento fiscal, revisar: Ley General de Tributos apartado 1 del artículo 2 en Alejandro MENÉNDEZ MORENO. *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*. Lex Nova. 2008. p. 148. - “son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

⁷³ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Artículo 2, R.O.S. 463, 5 de enero de 2015.

misma ley amplía en el concepto de ingreso de fuente ecuatoriana a: “Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado”⁷⁴. Cabe hacer énfasis en la palabra “perciban”, componente del artículo antes citado. La percepción del ingreso es elemento fundamental para delimitar el efecto tributario que dicho hecho acarrea. Percibir un ingreso, se refiere al término jurídico de “obtener” un ingreso. La palabra obtener no se encuentra utilizada en la legislación tributaria, por lo cual acudiendo a su significado estricto, plasmado en la Real Academia de la Lengua Española sería “tener, conservar y mantener”⁷⁵. Entendiendo a la percepción como su significado usual de obtener, entendemos que cuando uno tiene, conserva y mantiene un recurso, éste se entiende percibido.

Por el otro lado tenemos el término técnico de la percepción que en materia contable se refiere al “devengado”. Esta pequeña diferencia técnica entre percibido y devengado, se establece al determinar el momento en el que los recursos o ingresos efectivamente se funden con el patrimonio del sujeto activo. El ingreso devengado como lo fundamentan FERULLO, GRECCHI y VITTA consta en “las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio, sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado”⁷⁶, más claramente lo define la Ley del Impuesto a la Renta 20.780 de Chile al referirse a la renta devengada como “aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”⁷⁷. Por lo tanto al hablar de ingreso devengado, éste no compete a qué período fiscal se sujeta, sino al hecho de que ha ingresado o se tiene el derecho a que ingresen en uno u otro periodo.

Un ingreso puede ser percibido en un periodo fiscal y devengado en otro. Entendida la diferencia entre percibido y devengado podemos comprender de mejor

⁷⁴ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit.. Art. 8

⁷⁵ Real Academia de la Lengua Española. Diccionario de la lengua española. <http://lema.rae.es/drae/?val=obtener> (accesos: 4/09/2015)

⁷⁶ Claudio FERULLO, Ana María GRECCHI y José María VITTA. “La contabilidad como base de la determinación tributari”. Quintas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadística (Noviembre de 2000): p. 75

⁷⁷ Ley del Impuesto ala Renta de Chile No. 20.780

manera que el artículo 8 numeral 10 está considerando como ingreso de fuente ecuatoriana a cualquier ingreso que se encuentre ya incorporado al patrimonio o sobre el cual se tenga derecho de acreencia.

Por lo tanto, esta ampliación del concepto de fuente de la renta nos abre la posibilidad a que cualquier ingreso obtenido por una persona natural o jurídica constituya renta. Sin embargo de la definición que la ley nos presenta sobre lo que es la “renta”, GARCÍA VIÑUELA, citando a HAIGH, trae la definición económica de renta refiriéndose a esta como “el valor monetario del incremento neto del poder económico de un individuo entre dos fechas”⁷⁸. Ésta es una definición mucho más amplia que aquella definición legal y nos enseña que renta; es el poder de consumo que pueda tener la persona durante un periodo de tiempo sin que éste disminuya el patrimonio de la misma.

Entonces a manera de ejemplo: si el sujeto A tuviera un patrimonio de mil y durante el periodo fiscal del primero de enero al treinta y uno de diciembre hubiera incurrido en gastos provenientes de sus ingresos por diez mil y su patrimonio siguiera siendo mil, su renta sería de diez mil, ya que para que haya podido gastar diez mil sin disminuir su patrimonio inicial de mil, debe haber percibido renta por diez mil. Con esto buscamos explicar que la renta no solo se genera por el capital o por el trabajo, sino que existen otras fuentes que ya las considera el artículo 8 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, aunque no se consideran en la redacción restringida del artículo 2 del mismo cuerpo legal.

En éste sentido el Código Tributario es muy claro en establecer en el artículo 13 inciso primero que “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”⁷⁹. Es por eso que es tan importante analizar el término económico, más allá del jurídico, de renta y encasillar dicha definición en la hipótesis que planteamos respecto de las indemnizaciones y su tratamiento en el derecho tributario.

⁷⁸ Enrique GARCÍA VIÑUELA, *La Economía de los Impuestos*, Ed. Minerva Ediciones, Madrid. 2003, p. 75

⁷⁹ Código Tributario. Óp. Cit. Art. 13

Claro que la renta puede sufrir ciertos descuentos que, como lo dice GARCÍA VIÑUELA, “podrían ser los gastos incurridos que no tienen efecto alguno en la producción del ingreso, como lo sería un gasto para producir dichos ingresos”⁸⁰.

Carmen VARGAS PÉREZ y Juan Luis PEÑALOZA FIGUEROA nos aportan con una breve delimitación de cuatro de las características básicas del impuesto a la renta. En primer lugar “la renta antes del impuesto, en segundo lugar la base imponible, en tercer lugar la tarifa y en cuarto lugar la cuota líquida”⁸¹. Siendo estas las cuatro etapas fundamentales del impuesto a la renta, más adelante elaboramos sobre las mismas para buscar obtener una idea más global y clara de que está compuesto el impuesto a la renta.

2.3 Justificación de la existencia del impuesto a la renta

El Estado se forma por la necesidad de los individuos de organizarse, de manejar el poder y así poder defender a la familia, la vida, la propiedad privada entre otros derechos inherentes del hombre. BODDENHEIMER dice que “en el establecimiento de tal autoridad central que obligue al cumplimiento del Derecho, se encuentran los orígenes del Estado”⁸². En esencia, comprendiendo lo que dicta BODDENHEIMER, esos fueron los primeros pilares de la necesidad para la existencia de un Estado. Sin embargo para que éste pudiera funcionar y logrará proteger a sus súbditos, debía poseer ingresos que pudieran cubrir los gastos de protección de los individuos a quienes se veía obligado a resguardar.

Viti DE MARCO define al impuesto como “una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarles los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”⁸³. Es por lo tanto el impuesto una obligación que tiene el ciudadano para con el Estado, con el fin de que el Estado pueda cumplir con su deber de

⁸⁰ Enrique GARCÍA VIÑUELA, *La economía de los impuestos*. Óp. Cit. p. 75

⁸¹ Carmen VARGAS PÉREZ y Juan Luis PEÑALOZA FIGUEROA, *Las Desigualdades Generadas por el IRPF*. Ed. Grafema, Barcelona – 2005, p. 39

⁸² Edgar BODENHEIMER, *Teoría del Derecho*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1994, p. 52

⁸³ Viti DE MARCO en Carmen VARGAS PÉREZ y Juan Luis PEÑALOZA FIGUEROA, *Las Desigualdades Generadas por el IRPF*. Ed. Grafema, Barcelona – 2005, p. 39

proteger la propiedad privada del ciudadano, sus derechos fundamentales y prestar los servicios públicos que en su calidad de Estado se ve obligado a prestar.

Nuestra legislación justifica la existencia del impuesto a la renta de manera muy clara y objetiva. Al respecto nos dice que “[l]os tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”⁸⁴.

2.4 Objeto del impuesto a la renta

El artículo 2 de la Ley 35/2006 española, delimita con claridad cuál es el objeto del impuesto a la renta.

Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador⁸⁵.

El objeto del impuesto a la renta, como lo establece la mencionada ley, nos hace una clara referencia al concepto de renta mundial. A la ley no le importa de qué parte del mundo provienen los ingresos que para el contribuyente residente en el Ecuador van a constituir su renta, para la ley, todo ingreso obtenido por el contribuyente indiferentemente de su origen, constituye renta. Cabe enunciar que a éste respecto hay ciertas limitaciones, como son los tratados internacionales para evitar la doble imposición.

En el Ecuador, el objeto del impuesto a la renta, como lo establece la Ley del Régimen Tributario Interno, es “gravar la renta global que obtengan las personas naturales,

⁸⁴ Código Tributario. Óp. Cit. Art. 6

⁸⁵ Ley 35/2006., España, artículo 2

las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”⁸⁶. Como podemos observar de esta norma tributaria, el impuesto a la renta busca gravar la capacidad contributiva de las personas, que en este caso vendría a ser la renta de los contribuyentes.

Como explicamos anteriormente, la ley establece un concepto de renta bastante claramente delimitado, pero que se ve afectado por el vacío legal que produce la incorporación del concepto de tributación sobre ingresos no justificados, que se ve definido por la misma ley en una serie de artículos más adelante y se refiere a los ingresos de fuente ecuatoriana⁸⁷.

En consecuencia, el objeto del impuesto a la renta, se convierte en un concepto muy amplio, ya que éste vendría a ser: *gravar todos los ingresos que pueda percibir una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad nacional o extranjera*. La afirmación de que se gravará todos los ingresos se sustenta en que el numeral 10 del artículo octavo de la ley, es un artículo extremadamente amplio que abarca a cualquier tipo de ingreso que puedan percibir los entes antes mencionados, considerándolos ingreso de fuente ecuatoriana y por lo tanto renta, inclusive aquellos ingresos que no pueda justificarse su origen. Es por eso que se convierte en una tarea considerablemente complicada delimitar el objeto del impuesto a la renta, ya que éste es tan amplio como las posibilidades de obtener un ingreso⁸⁸.

Esta amplitud de la norma citada, demuestra de manera fehaciente que la intención del legislador fue la de considerar renta no solamente al ingreso de capital o de trabajo, para efectos del cálculo del impuesto a la renta, sino por el contrario insistir en que todo ingreso que se produzca en el patrimonio de una persona, debe considerarse como ingreso susceptible de ser gravado como renta.

⁸⁶ Ley del Régimen Tributario Interno, Óp. Cit., Art. 1

⁸⁷ Ley del Régimen Tributario Interno, Óp. Cit, Art. 8 núm. 10. - Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

⁸⁸ HICKS nos trae una definición económica de ingreso, al respecto véase HICKS (1946) en Enrique HERNÁNDEZ LAGUNA. *Desarrollo sostenible: estudio de un caso práctico en la Región de Murcia*. Ed. Universidad de Murcia 1997. p. 37 - “ define el ingreso como la máxima cantidad que una persona puede consumir durante un periodo y todavía ser igual de rico en el periodo siguiente.

2.5 Principios que lo inspiran

Los principios rectores del régimen tributario y de los impuestos en especial están enunciados en la Constitución de la República. El artículo 300 de la Constitución establece que los principios rectores del régimen tributario son: el principio de **generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria**⁸⁹. El principio de **generalidad** hace referencia a que “las leyes tributarias tiene que ser generales y abstractas, y no referirse en concreto a determinadas personas o grupos de personas, sea concediéndoles beneficios exenciones o imponiéndoles gravámenes”⁹⁰. El principio de generalidad lo que busca, es que no se use la potestad recaudadora del Estado para castigar a una persona o grupo de personas o beneficiar a otros. El principio de generalidad busca, que las reglas del régimen tributario sean de aplicación general a todos los contribuyentes que se rigen a las leyes de un Estado. El Estado, como lo establecen los principios rectores del mismo, siempre deberá buscar el bienestar y desarrollo de todos sus ciudadanos, aplicando por ejemplo el principio tributario de generalidad.

2.5.1 Principio de progresividad

El principio de **progresividad**, que no es un principio universal del derecho tributario sino un principio local dependiendo del sistema tributario que aplique el Estado, establece la regla general de que a mayor capacidad contributiva o poder económico, mayor es el impuesto que se debe pagar y a menor capacidad, menor tributación. En el Ecuador es evidente el principio de proporcionalidad cuando lo vemos plasmado en la tabla del impuesto a la renta que se encuentra en el art. 36 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. La tabla es la siguiente:

⁸⁹ Constitución de la República del Ecuador. R.O. 449 de 20 de octubre de 2008. Art. 300. - El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulación de empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

⁹⁰ Ernesto ALBÁN GÓMEZ et. Al., *Régimen Tributario Ecuatoriano Tomo I*, ed. Ediciones Legales, Quito-1996, p. 2 (guía práctica)

a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

IMPUESTO A LA RENTA 2015

Fracción Exceso Impuesto % Impuesto

Básica hasta Fracción Fracción

Básica Excedente

0 a 10.800	0	0%
10,800 a 13,770	0	5%
13,770 a 17,210	149	10%
17,210 a 20,670	493	12%
20,670 a 41,330	908	15%
41,330 a 61,980	4,007	20%
61,980 a 82,660	8,137	25%
82,660 a 110,190	13,307	30%
110,190 en adelante	21,566	35% ⁹¹

Como se puede apreciar de la tabla, quien más renta líquida obtenga, deberá contribuir al fisco con un mayor porcentaje de la renta percibida. Este principio busca como finalidad generar una redistribución de la riqueza en la medida proporcional a los ingresos que los contribuyentes perciban, ya que quien contribuye con menos recibe lo mismo que aquel que contribuye con la mayor cantidad de impuestos.

2.5.2 Principio de irretroactividad

⁹¹ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Óp. Cit. Art. 36

El principio de **irretroactividad** es fundamental para dotar a los contribuyentes de un mínimo de seguridad jurídica. Nace este principio del aforismo jurídico “*leges et constitutiones futuris cestum est dare forman negotiis non ad facta praeterita revocari*”, es decir, “las normas sean de derecho público o derecho privado, rigen para el futuro”⁹².

El principio claramente establece que la ley solo rige para el futuro, de igual manera se pronuncia el Código Tributario que establece en el artículo 5 que la ley tributaria no es retroactiva, por lo tanto rige solo para el futuro. El legislador ha considerado que para dotar de un mayor grado de seguridad y para restringir en un mayor nivel la arbitrariedad del estado frente a la potestad recaudadora, las normas tributarias sólo pueden regir para el futuro, con la excepción de normas que por su aplicación puedan resultar en un mayor beneficio para el administrado.

Se delimita este concepto porque de tal manera los contribuyentes saben cuales son las obligaciones tributarias y no se les puede imponer una obligación con la cual ellos no contaban o no proveían en sus finanzas privadas. Esta norma es muy importante especialmente cuando se trata de las sociedades que manejan flujos de caja y carteras muy delicadas y que una obligación retroactiva podría hacer viable o destruir una inversión.

2.5.3 Principio de equidad

El principio de **equidad** es probablemente el menos claro de los principios y el más discutido jurisprudencialmente. En síntesis el principio de equidad tributaria no es más que el “principio de justicia de Adam SMITH, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva”⁹³. Como podemos ver éste principio se asimila casi en su totalidad al principio de proporcionalidad, es por eso que inclusive legislaciones como la de México han confundido ambos.

⁹² José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, Ed. Lexis Nexis, Bs. As. – 2006, p. 62

⁹³ Raúl RODRÍGUEZ LOBATO, *Derecho Fiscal Segunda Ed.*, Ed. Oxford, México D.F. 2002, p. 44.

Después de haber analizado los principios universales del derecho tributario, cabe hacer una breve mención de otros principios que han sido incluidos en la Constitución ecuatoriana que buscan mejorar el servicio tributario y la recaudación en el país.

2.5.4 Principio de transparencia y suficiencia recaudatoria

Siguiendo con el principio de **transparencia y suficiencia recaudatoria**, podemos decir que no se trata de principios universales del derecho tributario, sino más bien de principios que el legislador ecuatoriano ha considerado apropiado para encaminar al poder tributario a reconocer su obligación de brindar un servicio al Estado, libre de corrupción y eficiente. El principio de transparencia busca que todos los actos realizados por la administración tributaria sean de conocimiento público y de igual manera que los fondos recaudados sean suficientes para la gestión pública del estado.

Continuando al principio de eficiencia, podemos empezar por exponer la definición usual de eficiencia que en el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo CABANELLAS se define como: “Capacidad y aptitud para obtener determinado efecto. Obtención expedita o económica de una finalidad”⁹⁴. El uso del término expedito o económico en la definición de eficiencia es exactamente lo que busca el principio de eficiencia en la administración tributaria.

Este principio busca que la administración tributaria sea eficiente para de tal manera no desperdiciar recursos en burocracia e ineficiencia de los funcionarios que ejercen el poder tributario, en ese sentido se asemeja al principio precedente que este trabajo analiza. Al respecto Adam SMITH dice: “Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público”⁹⁵.

⁹⁴ Guillermo CABANELLAS, *Diccionario de Derecho Usual*, Ed. Heliasta, Bs. As.- 1989, p. 380.

⁹⁵ Adam SMITH en Mayolo SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *Derecho Tributario Tomo I*, p. 142

2.6 Sujetos del impuesto a la renta

La obligación tributaria, “consiste siempre en un vínculo jurídico personal”⁹⁶, aún cuando existan tributos que sean causados por “cosas” como por ejemplo es el impuesto inmobiliario o aduanero. Al respecto dice RODRÍGUEZ USÉ que las cosas “no pueden ser sujetos de obligaciones. En el caso de una obligación tributaria, el vínculo se establece siempre entre el Estado [**sujeto activo**] y las personas, denominadas ‘contribuyentes’ [**Sujeto Pasivo**]”⁹⁷. Para abordar este tema con mayor profundidad de análisis, el citado autor hace referencia a una jurisprudencia de la Cámara Federal de la Capital Federal de México, sala en lo contencioso administrativo, que en su sentencia del 7/9/1967 en la causa “KOLACEK” dice lo siguiente:

Que el sujeto pasivo de los derechos de importación no era la cosa importada, sino siempre una persona física o ideal; en consecuencia, al no haber cumplido ésta con su obligación, ella no podía ser transferida a la cosa. Por eso el adquirente de buena fe de la cosa, en el interior del país, no podía ser obligado al pago de los derechos aduaneros omitidos por quien la introdujo⁹⁸.

Habiendo establecido que la obligación tributaria va a ser siempre personal y no real, procederemos a analizar los sujetos de la obligación tributaria.

2.6.1 Sujeto activo

La obligación tributaria, el momento que se genera, produce un crédito y una deuda. El crédito recae sobre el sujeto activo quien es el sujeto con derecho a percibir el tributo. En palabras de RODRÍGUEZ USÉ, “el sujeto activo de la obligación tributaria se identifica, de modo invariable, con la entidad acreedora del crédito que surge de aquella, o sea, ente con derecho a percibir el tributo”⁹⁹. Continuando en la línea de pensamiento de RODRÍGUEZ, Hugo CARRASCO IRIARTE determina al sujeto activo como “el estado,

⁹⁶ José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, Ob. Cit. p. 98

⁹⁷ José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, p. 98 (negritas me pertenecen)

⁹⁸ Cámara Federal de la Capital Federal de México, sala en lo contencioso administrativo, que en su sentencia del 7/9/1967 en José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, p. 98

⁹⁹ José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, p. 98

como titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal”¹⁰⁰. Queda claro por lo tanto que en todas las relaciones fiscales el Estado casi siempre ocupará la posición de sujeto activo, ya que al respecto, éste casi siempre será el acreedor de la obligación tributaria, digo casi siempre porque los papeles se pueden revertir en el caso de que el administrado sea sujeto de crédito tributario por pago en exceso o pago indebido. La obligación tributaria nunca podrá ser susceptible de modificación o de alteración alguna por medio de un convenio privado, ya que ésta corresponde a la esfera del derecho público. Es por eso que el sujeto activo no podría variar por efecto de un convenio entre privados; “los convenios referentes a cargas tributarias, celebrados con tanta frecuencia entre particulares, no obstante ser válidos para las partes contratantes, no son nunca oponibles al fisco, en su carácter de titular del crédito tributario”¹⁰¹. Quedando así establecido que el titular del derecho, el titular del crédito tributario y en su efecto, sujeto activo, va a ser el Estado.

2.6.2 Sujeto Pasivo

Como concepto general podemos entender como sujeto pasivo “aquella persona o entidad que de acuerdo con la ley debe soportar en favor del sujeto activo una prestación determinada”¹⁰². El sujeto pasivo no es más que la contraparte del sujeto activo. Si el sujeto activo es quien tiene el crédito de una obligación pecuniaria, el sujeto pasivo es el acreedor de dicha obligación. “El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo. Tal designación puede ser a título propio o de un tercero”¹⁰³.

A diferencia de la característica intransferible del crédito tributario, la obligación o la deuda tributaria que ostenta el sujeto pasivo, puede ser transferida a una tercera persona. Esta distinción en el sujeto pasivo genera tres tipos de sujetos pasivos, el contribuyente, el responsable y el sustituto. El sujeto pasivo contribuyente, es aquel al que nos referimos

¹⁰⁰ Hugo CARRASCO IRIARTE, *Glosario de Términos Fiscales y Aduaneros y Presupuestales*, Ed. Iure, México D.F. – 2004, p. 162

¹⁰¹ José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, Ob. Cit. p. 97

¹⁰² Mayolo SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *Derecho Tributario Tomo I*, Ob. Cit. p. 388

¹⁰³ José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, Ob. Cit. p. 100

comúnmente, el obligado directo del hecho generador del tributo. El clásico ejemplo del contribuyente u obligado directo es el pagador del impuesto a la renta. Por otro lado tenemos el sujeto pasivo responsable; aquel que no es directamente obligado a causa del hecho generador. A diferencia del contribuyente cuya obligación nace a causa del hecho generador, el responsable es aquel sujeto pasivo que por causa del hecho generador ocasionado por un tercero, se ve obligado a retener un valor y cancelarlo al fisco directamente. Este es el caso de los agentes de retención, quienes sin haber causado el hecho generador, se ven obligados a pagar un porcentaje o la totalidad del impuesto al fisco.

2.7 Hecho generador del impuesto a la renta

2.7.1 Concepto

El hecho generador del impuesto a la renta, como su nominación claramente lo declara, es el hecho, cuyo efecto es la materialización de un tributo; el impuesto a la renta¹⁰⁴. El artículo 16 del Código Tributario nos da una enunciación bastante vaga de lo que para la ley ecuatoriana viene a ser el hecho generador; “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”¹⁰⁵. Ahora bien, ¿cuál es el presupuesto al que se refiere el citado artículo?

El presupuesto para que se configure el tributo va a depender de cada tipo de tributo. En el impuesto a la renta, el supuesto del hecho generador se verificará al percibir un ingreso que sea considerado renta gravada por la ley. El hecho generador nos presenta una estrecha vinculación con el principio de reserva de ley, ya que el hecho generador debe estar “establecido por la ley”. La ley debe establecer *qué* es lo que va a generar la obligación tributaria. En el caso del impuesto a la renta, la ley define como la obligación de pagar un impuesto sobre “la renta global que obtengan las personas naturales, las

¹⁰⁴ Sobre el hecho generador nos define Rubén DARÍO ANDRADE. Legislación económica del Ecuador. Abya-Yala 1998. p. 86 - Se entiende por hecho generador, al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

¹⁰⁵ Código Tributario. Ob. Cit. Art. 16

sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley”¹⁰⁶.

En el caso que nos ocupa, para establecer si la indemnización por daño moral va a constituir un hecho generador del impuesto a la renta en Ecuador, es necesario entrar al análisis que nos exige el artículo 17 del Código Tributario que establece que:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen¹⁰⁷.

Análisis que nos obliga a buscar la verdadera esencia y naturaleza jurídica del acto que produce el hecho generador del impuesto. Cuando nos referimos a la indemnización por daño moral, como se trató en el primer capítulo, podemos decir que su naturaleza y verdadera esencia es satisfacer al agraviado mediante una satisfacción económica que a través de un aumento en el patrimonio de la persona, le traiga paz, tranquilidad y le ayude a mitigar los efectos del daño percibido. Sin olvidarse de que en el fondo la indemnización busca jurídicamente mitigar el efecto del daño causado en la persona; por su esencia económica constituye un aumento en el patrimonio. Volviendo al artículo primero de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, verificamos que el hecho generador del impuesto a la renta vendría a ser la “renta global que obtengan las personas...”¹⁰⁸.

Como hemos señalado en el acápite referente a la renta, los ingresos de fuente ecuatoriana percibidos por el sujeto pasivo constituyen no solo el hecho generador del mencionado impuesto sino que también se enuncian con un significado económico que debe ser atendido en ese sentido. En todo caso atendiendo a la definición jurídica y económica de la renta y el efecto que tienen éstas definiciones sobre la calificación del hecho generador, podemos decir que tanto jurídicamente como económicamente se puede establecer que en esencia la indemnización por daño moral es un hecho generador, por ser

¹⁰⁶ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Ob. Cit. Art. 1

¹⁰⁷ Código Tributario. Óp. Cit. Art. 17

¹⁰⁸ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 1

un ingreso que según el artículo 8 numeral 10 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, es un ingreso que constituye renta gravada¹⁰⁹ y en consecuencia, genera impuesto a la renta¹¹⁰.

2.7.2 Vínculo entre el hecho generador y sujeto pasivo.-

Los cuatro elementos fundamentales para determinar la vinculación de la renta – hecho generador- con la normativa ecuatoriana son: el elemento espacial, el elemento temporal, el elemento personal y por último el elemento material. Para SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, el hecho imponible debe contener en forma indispensable los cuatro elementos antes señalados: “a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “ encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos” (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); y d) el lugar donde debe suceder la “realización” del hecho imponible (aspecto espacial)”¹¹¹.

2.7.2.1 Aspecto espacial

El hecho generador como lo hemos explicado, consiste en la renta global del sujeto pasivo. Esta renta puede provenir tanto de ingresos percibidos dentro del territorio ecuatoriano¹¹² como de ingresos provenientes del exterior. Al respecto y volviendo a citar el artículo segundo numeral dos de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, renta también son: “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

¹⁰⁹ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 2

¹¹⁰ Código Tributario. Óp. Cit. Art. 16

¹¹¹ Mayolo G. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Derecho Tributario Tomo I, Ob. Cit. p. 361

¹¹² Cómo sería el caso de la sentencia por daño extrapatrimonial que otorga indemnización por perjuicio moral, en la jurisdicción ecuatoriana.

esta Ley”¹¹³. Aún cuando un ingreso ha sido generado en el exterior, el sujeto pasivo domiciliado en el país y las sociedades nacionales, deben incluir a éste dentro de su conciliación tributaria. Los ingresos, aún cuando han sido obtenidos en el exterior, al ingresar al patrimonio del sujeto pasivo, ya que incrementan su capacidad económica. Al incrementar su capacidad económica, éste es considerado renta por la jurisdicción tributaria a la cual el sujeto pasivo se sujeta.

Si el sujeto pasivo cumple con las disposiciones establecidas en el artículo cuatro punto uno¹¹⁴, entonces por causa de su domicilio, los ingresos obtenidos en el Ecuador o en el exterior con excepciones establecidas, constituirá la renta global del mismo, que tras las deducciones de ley, vendría a constituir la base imponible del hecho generador del impuesto a la renta. Al respecto, el Código Civil Mexicano, que es norma supletoria en materia fiscal federal, establece el domicilio de una persona de manera similar a la normativa tributaria ecuatoriana pero al mismo tiempo más amplia, diciendo que “se entiende como domicilio de una persona física, el lugar donde reside habitualmente, a falta

¹¹³ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Ob. Cit. Art. 2

¹¹⁴ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Ob. Cit. Art. 4.1. - Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos períodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;

c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta

Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.

De igual manera se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador;

d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.

de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto el lugar donde se encontrare”¹¹⁵.

Parece muy interesante el análisis que hace RODRÍGUEZ USÉ al demostrar el origen de la utilización del domicilio como determinación de la fuente del ingreso quien sobre el tema versa:

En efecto: si aceptamos el concepto económico según el cual los réditos, utilidades o rentas no son sino un fruto o una recompensa por un esfuerzo o actividad empresarial, resulta lógico reconocer también que el origen de esos beneficios no reside allí donde éstos hacen su aparición, sino donde han sido llevadas a cabo las investigaciones, proyectos y diligencias empresariales. En otros términos, en la medida en que los beneficiarios constituyen la retribución del factor empresa, debe atribuírsele al Estado de residencia del titular del mentado recurso económico¹¹⁶.

Siguiendo el concepto de residencia fiscal expuesto por RODRÍGUEZ USÉ y tomando en cuenta el artículo 29 del Código Civil mexicano, que al igual que la legislación ecuatoriana establece el criterio de la residencia fiscal de las sociedades de la siguiente manera: “Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional”¹¹⁷.

El domicilio fiscal por lo tanto, al ser utilizado como medio de establecer el derecho de un Estado al crédito tributario generado por la renta del sujeto pasivo, como podemos ver, debe seguir normas muy específicas y claras para que de tal manera no se generen conflictos en la determinación de la obligación tributaria¹¹⁸.

2.7.2.2 Aspecto personal

El análisis del aspecto espacial del impuesto nos lleva inmediatamente a analizar el aspecto personal del hecho generador, ya que la calidad o el status de la persona va a ser determinante para establecer la obligación tributaria. Dependiendo del sujeto activo, los

¹¹⁵ Código Civil mexicano, Art. 29, en Ob. Cit. Mayolo SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *Derecho Tributario Tomo I*, p. 359

¹¹⁶ José M. MARTÍN, Guillermo RODRÍGUEZ USÉ. *Derecho Tributario General*, Ob. Cit. p. 244

¹¹⁷ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Ob. Cit. Art. 4.2

¹¹⁸ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Ob. Cit. Art. 8

impuestos van a desarrollar una realidad diferente. Una persona discapacitada, no va a ser sujeto de los mismos tributos o en la misma cantidad que una persona que no sufre una discapacidad. Por el mismo concepto una persona de la tercera edad, tendrá una sujeción tributaria que establezca descuentos y facilidades de pago. Así también, una persona natural no estará sujeta al pago de los mismos impuestos que una persona jurídica.

El artículo 9 numeral 12 establece una exención en base a la persona, beneficiando así, los ingresos obtenidos por personas con discapacidad¹¹⁹. De la misma manera podemos ver que la tabla y los valores de imposición tributaria son distintos para personas naturales que para personas jurídicas. Las personas naturales se sujetan a la tabla progresiva establecida en el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (véase pg. 10), diferente de ésta es la tarifa para las sociedades ecuatorianas que no se sujetan al principio de progresividad establecido para las personas naturales sino que deberán pagar el 22% sobre la base imponible, pudiendo ésta subir al 25% si sus accionistas se encontrasen domiciliados en paraísos fiscales¹²⁰. Con estos ejemplos queda claro como la ley establece diferentes tarifas, diferentes exoneraciones y en conclusión diferentes circunstancias tributarias dependiendo del sujeto pasivo.

2.7.2.3 Aspecto material

Para establecer el aspecto material del impuesto a la renta, hay que analizar tres elementos del mismo. En primer lugar hay que revisar el hecho imponible, en segundo

¹¹⁹ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9 núm. 12: Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al doble de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley;

¹²⁰ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 37 inc. primero: Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.

lugar, los supuestos de no sujeción y en tercer lugar las exenciones que la ley establezca a los ingresos obtenidos por el contribuyente. La ley tributaria ecuatoriana delimita el aspecto material (hecho imponible) del impuesto a la renta en dos etapas. En la primera etapa en el artículo segundo de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, establece que se considerará 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”¹²¹.

En un primer momento establece como aspecto material del impuesto a la renta a los ingresos delimitados en el artículo 2 que pueda obtener una persona nacional o extranjera, natural o jurídica. Pero la definición es muy amplia ya que no determina que son los ingresos, ¿que es considerado ingreso para determinarse renta? Es por eso que en un segundo momento en el artículo 8 establece; que son ingresos para el régimen tributario ecuatoriano¹²². Llama la atención y muestra una cierta incoherencia con la necesidad de

¹²¹ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 2

¹²² Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 8. - Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

- 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;
- 2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;
- 3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país; 3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.
- 4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;
- 5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;
- 6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

listar a la denominación de ingresos de fuente ecuatoriana el numeral 10 sobre el cual ampliaremos el análisis más adelante ya que éste determina que serán considerados ingresos de fuente ecuatoriana, “cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado”¹²³ estableciendo así que todo ingreso percibido por sociedades y personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador incluyendo aquel que no puedan justificar su licitud, será considerado ingreso. Es posible por lo tanto, establecer que el aspecto material del impuesto a la renta en el Ecuador va a ser todo ingreso percibido por una sociedad o persona natural, nacional o extranjera.

Para JIMÉNEZ, CAYÓN y ÁLVAREZ, el aspecto material del impuesto a la renta es el hecho imponible; que consiste en el “presupuesto fijado en la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”¹²⁴. Siguiendo la definición de hecho imponible antes expuesta y basándonos en el presupuesto legal establecido en el numeral 10 del artículo 8 de la ley tributaria, podemos inferir que todo ingreso obtenido por un contribuyente constituirá un hecho imponible y generará obligación al contribuyente frente al Estado en las condiciones establecidas en la ley tributaria. Establecido de esta manera, el aspecto material del impuesto a la renta nos va a dar una noción de qué hecho material va a generar como consecuencia el impuesto sobre la renta.

Como hemos explicado en éste acápite, según la ley ecuatoriana al determinar la materialización del hecho generador, ha establecido que todos los ingresos que no estén expresamente exentos en la misma ley, al ser percibidos por el contribuyente, deberán ser

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y, 10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.

¹²³ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 8

¹²⁴ Ismael JIMENEZ, Antonio CAYÓN y Joaquín ÁLVAREZ, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas en la ley 35/2006 del 28 de noviembre*. Madrid. Ed. La Ley. 2007 p. 21

contabilizados en la renta global del mismo y sobre aquellos, se materializa el impuesto sobre la renta. En cuanto a las exenciones, sobre estas nos referiremos más adelante.

2.7.2.4 Aspecto temporal

El momento en el que se establezca la obligación tributaria, vendrá a ser el aspecto temporal del tributo. Como se ejemplifica en el artículo citado anteriormente, el aspecto temporal del tributo vendrá a ser el momento en el que se genere el ingreso. Puede ser este al momento de efectuar una transacción, o al momento de recibir los rendimientos financieros de una inversión bancaria o al momento de recibir las utilidades de un negocio.

El momento exacto en el que se configura la obligación va a ser lo que determine, desde cuando es exigible o se genera la obligación tributaria del sujeto pasivo. En este aspecto vamos a encontrar un problema que deberemos hacer una precisión. Para el sujeto pasivo la obligación se va a configurar al momento de producirse el hecho generador. Sin embargo esa obligación va a ser exigible por el estado, únicamente al momento establecido por la ley, que en el caso del impuesto a la renta en el Ecuador será el 31 de diciembre de cada año. Por lo tanto la obligación se configura en un momento, pero es exigible en otro.

2.8 Exenciones

La exención, como nos indica el artículo 31 del Código Tributario, “es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”¹²⁵. Por lo tanto, en el caso del impuesto a la renta, la exención es la abolición de la obligación que tiene el sujeto pasivo de tributar sobre un ingreso que, por motivos económicos, sociales o de orden público, el legislador estima que no debería tributar. Al referirse a los motivos por los cuales el legislador considera que es importante exonerar del pago del impuesto sobre dichos ingresos, encontramos que los fundamentos para hacerlo pueden ser varios como lo explicaremos más adelante.

¹²⁵ Código Tributario. Óp. Cit. Art. 31

2.8.1 Clases de exenciones

Las exenciones pueden ser clasificadas en dos grandes aspectos; los cuales tendrán dos subdivisiones cada uno. Las exenciones pueden ser, en cuanto al objeto, totales o parciales. En cuanto al tiempo, pueden ser permanentes o temporales¹²⁶. Para comprender de mejor manera las exenciones totales o parciales, entraremos a hacer una delimitación más detallada.

Las exenciones totales “son las que se conceden en la totalidad del gravamen aplicable”¹²⁷. Éstas son las que por razón de la exención, el sujeto pasivo está exento de dicha obligación en su totalidad. El artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno establece una exoneración total del impuesto a la renta para las nuevas inversiones.

las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyen por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión¹²⁸.

En este caso es evidente que la totalidad del impuesto causado ya no es obligatorio para el sujeto pasivo que cumpla con las especificaciones establecidas en la ley. Como se desprende del artículo citado, para que sea una exención total, ésta deberá eximir de la obligación absoluta al sujeto pasivo. Este tipo de exención se diferencia de las hipótesis previstas en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno que vendrían a ser, como explicaremos a continuación, exenciones parciales.

Las exenciones parciales, son aquellas que en muchos casos son confundidas con bonificaciones o reducciones tributarias y buscan eximir del pago de la parte de un impuesto. Éste es el caso de las exenciones establecidas en el artículo 9 de la Ley Orgánica

¹²⁶ Carlos-E. MASCAREÑAS, Nueva Enciclopedia Jurídica. Ob. Cit. p. 234

¹²⁷ Carlos-E. MASCAREÑAS, Nueva Enciclopedia Jurídica. Ob. Cit. p. 234.

¹²⁸ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Ob. Cit. Art. 9.1

del Régimen Tributario Interno que por su extensión no lo citaremos en su totalidad sino el primer numeral a manera de ejemplificación:

1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador¹²⁹.

Como podemos apreciar del artículo citado, la exoneración es parcial porque no exime al sujeto pasivo del pago de la totalidad del impuesto, simplemente lo exonera de pagar el proporcional a lo recibido en utilidades o dividendos que ya hayan tributado.

Por su parte, las exenciones temporales son aquellas que se establecen durante un límite de tiempo. El artículo 9.1 establece que la exención tendrá una duración de 5 años a partir del primer año que se generan ingresos¹³⁰. Ese periodo de tiempo le convierte en temporal a la exención, ya que esta no perdurará en el tiempo sino que su duración será limitada al cumplimiento del plazo establecido en la ley.

En último lugar tenemos las exenciones perpetuas. Éstas perduran de manera indefinida. “Comúnmente las exenciones perpetuas son las disfrutadas por el Estado y demás entes de Derecho Público, esto es, las reconocidas en función de la condición o naturaleza de quien sería el sujeto contribuyente de no existir aquellas”¹³¹.

2.8.2 Finalidad

¹²⁹ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Ob. Cit. Art. 9

¹³⁰ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9.1.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

¹³¹ Carlos-E. MASCAREÑAS, Nueva Enciclopedia Jurídica. Óp. Cit. p. 234

Las exenciones fueron creadas para evitar casos de doble imposición o generar incentivos económicos en la sociedad utilizando el sistema tributario y para poder cumplir con los principios rectores del mismo. El principio de no confiscatoriedad, es un principio por el cual el estado se limita a que sus tributos no lleguen al punto de ser confiscatorios de la propiedad privada.

La doble imposición es uno de los elementos más comunes por los cuales el Estado puede incurrir en la confiscatoriedad. La doble imposición se puede dar tanto a nivel internacional como a nivel local. De modo local, podemos analizar el impuesto a la renta sobre las utilidades repartidas por sociedades a sus accionistas o socios. Cuando una sociedad genera renta, el estado grava esta renta al igual que grava la renta de una persona natural. Cuando esta sociedad reparte la renta generada a sus accionistas, éste ingreso, constituye renta para los mismos. Por lo tanto si no existiera la exoneración de pagar impuesto a la renta por las utilidades percibidas de sociedades que ya hayan tributado sobre esos valores, estaríamos frente a un caso de doble imposición local. Es por eso que existe en este caso la exoneración mencionada¹³², dándole un funcionamiento lógico y práctico al sistema tributario y cumpliendo con los principios que lo fundamentan.

Como lo establece el numeral dos del artículo nueve al establecer los ingresos exentos, deja claro que los ingresos “obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas” estarán exentos del impuesto a la renta y esto será permanente por referirse a la naturaleza de “estado” de los sujetos en mención.

2.8.3 Exenciones al daño emergente

¹³² Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9 núm. 1.- [Está exento del pago del impuesto a la renta] Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador(...).

El daño emergente, como fue analizado en el primer capítulo, se refiere al daño que sufre una persona en su patrimonio. Esta disminución de su patrimonio puede ser resarcida mediante una acción de responsabilidad civil que otorga al afectado una indemnización.

La ley tributaria en el mismo artículo 9.1 hace una mención a las indemnizaciones por daño emergente; éstas sin embargo se limitan únicamente a la otorgada por seguros: “Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante”¹³³. La naturaleza de exonerar a la indemnización por daño emergente del impuesto a la renta es que realmente no está sucediendo un incremento en la renta de la persona, sino que esta está viniendo a reponer el patrimonio menoscabado, sobre el cual ya se tributó al momento de su obtención, evitando así una doble imposición tributaria sobre el mismo patrimonio.

2.8.4 Exenciones al lucro cesante

El lucro cesante, a diferencia del daño emergente, no es una reposición de los bienes que se han afectado, sino que es una compensación sobre los valores que la persona legítimamente esperaba percibir en un futuro y que por causa del daño no va a recibir. El elemento clave para entender ahora por qué el valor del lucro cesante está expresamente excluido de las exenciones es porque, si en condiciones normales, el sujeto afectado hubiera percibido esos ingresos que esperaba percibir, habría tributado por la renta que esos ingresos le generan.

Por lo tanto queda claro que bajo ninguna circunstancia el ingreso por indemnización por lucro cesante es o podría ser exonerado del impuesto a la renta ya que éste no es sino otra manera de obtener las rentas que se esperaba y se hubiera tenido legítimo derecho a obtener.

¹³³ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9

2.9 Base imponible:

Cuando hablamos de base imponible, vale aclarar la diferenciación de la renta. La renta, como lo explicamos antes, constituye la capacidad de consumo que pueda tener un contribuyente durante un periodo de tiempo. La base imponible es el siguiente paso para la determinación del impuesto a la renta ya que la renta no es más que un componente de ésta. La base imponible, “está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el Impuesto a la Renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, atribuibles a tales ingresos”¹³⁴.

En otras palabras, para calcular la base imponible, que será el valor sobre el cual recaerá el impuesto a la renta, se debe restar a la renta global, todos los gastos que por ley son deducibles, por ser atribuibles a los ingresos obtenidos. Nos referimos por “*atribuibles a los ingresos obtenidos*”, que para obtener esos ingresos, el contribuyente debió incurrir en ciertos gastos, como son por ejemplo el transporte, la alimentación, la vivienda, entre otros gastos que la ley establece como deducibles¹³⁵. Es imprescindible por este motivo que el contribuyente que está obligado a llevar contabilidad, lo haga prolijamente para que al momento de determinar su base imponible, pueda deducir de su renta global los gastos en los que ha incurrido por generar esos ingresos.

La Ley del Régimen Tributario Interno enuncia que “en general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”¹³⁶. Sin embargo del artículo citado, el artículo 18 presenta una excepción a la autodeterminación de la base imponible y se expresa en los casos cuando la determinación de los ingresos es presuntiva o mixta¹³⁷. En el caso de la determinación presuntiva, el contribuyente no tiene derecho a ningún tipo de deducción legal para el

¹³⁴ José Manuel DÍAZ ARIAS, *Ley Comentada del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Deusto, Barcelona, 2007, p. 16

¹³⁵ Véase Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Óp. Cit. Art. 10

¹³⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Óp. Cit. Art. 16

¹³⁷ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Óp. Cit. Art. 22.- La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo mixto.

cálculo del impuesto, sino que la base imponible será el valor que la administración tributaria establezca para el contribuyente en uso de su facultad determinadora.

Para aclarar más el concepto de determinación; esta sucede cuando el sujeto pasivo no ha entregado la información contable a la institución tributaria para poder establecer su impuesto¹³⁸. Cuando esto pasa, es la administración tributaria la que en uso de su potestad determinadora hará un cálculo presuntivo de cuál fue la cuantía de los ingresos del sujeto y el mismo deberá tributar sobre la totalidad de esa cuantía determinada; sin derecho a deducción alguna¹³⁹.

2.10 Reserva de ley en materia tributaria

2.10.1 Concepto y finalidad

La reserva de ley, es uno de los principios rectores consagrados en las limitaciones constitucionales al poder tributario del Estado. Es de suma importancia hablar de la reserva de ley, ya que como se sustentará más adelante, en el supuesto no consentido de que la indemnización por daño moral sea considerada renta, ésta estaría exenta únicamente cuando por ley se postule como renta exenta en la lista de exenciones; de no ser postulada en la ley, dicho ingreso constituye renta gravada.

Conceptualmente la reserva de ley se refiere a que la ley es el único medio de manifestación del poder tributario. “Claro está que ese poder del Estado – o potestad para exigir el pago de tributos a los particulares- no es omnímodo ni actúa en plena libertad, sino que es, al contrario, esencialmente limitado y sólo puede manifestarse por medio de normas jurídicas”¹⁴⁰. Esto nos lleva a recordar el aforismo jurídico *obligatio ex lege* que quiere decir que la obligación tributaria puede estar establecida únicamente en el precepto legal.

¹³⁸ Véase la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Óp. Cit. Art. 23

¹³⁹ Véase la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Óp. Cit. Art. 24

¹⁴⁰ Carlos-E. MASCAREÑAS, Nueva Enciclopedia Jurídica. Óp. Cit., p. 53

Este concepto se asimila al principio de legalidad en el sentido que “ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir, los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permite”¹⁴¹ vinculando así los conceptos de reserva de ley y principio de legalidad.

Los tributos sólo pueden ser establecidos por ley. El art. 301 de la Constitución dice:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá *establecer, modificar, exonerar o extinguir* impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley¹⁴².

La reserva de ley de la materia tributaria es de suma importancia, ya que limita el poder del Estado de interferir con la actividad económica individual de los ciudadanos y genera un ámbito de seguridad tributaria, ya que las disposiciones tributarias no podrán ser alteradas a menos que el cambio provenga de una reforma al cuerpo legal realizada a nivel legislativo. El Estado, bajo esta disposición constitucional deja de ejercer un poder discrecional y pasa a ejercer un poder reglado por el cual se le impone límites que permiten a los privados tener reglas claras y seguridad jurídica para la inversión o planificación económica familiar. SÁNCHEZ demarca tres aspectos esenciales que debe contener la ley para que se cumpla la característica de reserva de ley en el derecho tributario.

Primero cuando la ley fija los supuestos de hecho que provocan el nacimiento de la obligación tributaria. En segundo lugar cuando el precepto legal individualiza las personas obligadas al pago del gravamen, - **en otras palabras cuando establece claramente quien es el sujeto pasivo del impuesto que se pretende cobrar**- y por último cuando la norma regula todos los elementos determinantes de la carga tributaria¹⁴³.

¹⁴¹ Hugo CARRASCO IRIARTE, *Derecho Fiscal: Introducción y Generalidades*, Ob. Cit., p. 86

¹⁴² Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449 del 20 de octubre de 2008. Art. 301[acento subrayado me pertenece]

¹⁴³ Mayolo SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *Derecho Tributario Tomo*, Ob. Cit. p. 347 (negritas me pertenecen)

Al respecto y tratando la reserva de ley, es importante hacer mención y exponer el criterio de la Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de México¹⁴⁴, que establece que los elementos esenciales del impuesto deben estar establecidos en la ley.

Andrés SERRA ROJAS acierta al decir que “la facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria y constituye la más importante limitación: sólo podrán percibirse los impuestos fijados por la ley”¹⁴⁵. En el mismo sentido, el artículo cuarto del Código Tributario ecuatoriano, amplía en la disposición de reserva de ley establecida en la constitución; enunciando que:

Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a éste Código¹⁴⁶.

La rigidez del concepto de reserva de ley es un mecanismo muy útil para imponer una limitación a un poder que podría llegar a ser arbitrario y confiscatorio de parte del Estado. Como se ha establecido anteriormente, tanto la creación como la exención de un impuesto, son materias reservadas a la ley y no pueden ser realizadas mediante instrumentos administrativos como sería el caso de un acto administrativo.

¹⁴⁴ **ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos, “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

¹⁴⁵ Andrés SERRA ROJAS en Mayolo SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *Derecho Tributario Tomo*, Ob. Cit. p. 172

¹⁴⁶ Código Tributario. Ob. Cit. Art. 4

2.11 La analogía e interpretación en materia tributaria:

2.11.1 Definición:

La analogía es una forma de llenar lagunas de la norma, que aplica la regla del caso general al caso concreto, a través de un silogismo jurídico. Para DE DIEGO, es fundamental usar la analogía en estos dos supuestos. “1°. Que el legislador no pueda prever todos los casos posibles por perfecta que sea su obra [**como sería el caso de delimitar que constituye un ingreso**]. 2°. Que ningún caso, por nuevo e imprevisto que sea, puede quedar sin solución jurídica [**como sería si se determina que la indemnización por daño moral constituye un ingreso.**]”¹⁴⁷.

Para SAVIGNY, la analogía es la “extensión de una norma jurídica aplicable a cierto caso, a otro u otros casos diferentes no regulados en la Ley, pero que mantienen con el primero cierto parentesco”¹⁴⁸.

Para la ley, la analogía si está permitida. El artículo 14 del Código Tributario permite la analogía de la siguiente manera:

Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley¹⁴⁹.

Si se aplica este concepto al caso en estudio, podemos decir que si quisiéramos llenar el vacío legal que existe en la ley tributaria respecto de la categorización de ingreso a la indemnización recibida por daño moral, incluso atendiendo al significado económico de la interpretación, si se podría utilizar la analogía para realizar dicha determinación, llegando a la conclusión de que por ser la indemnización por daño moral un ingreso, y dicho ingreso ser considerado por el núm. 10 del art. 8 como ingreso de fuente ecuatoriana, y no estar expresamente exento en la ley, éste es *hecho generador del impuesto a la renta*

¹⁴⁷ DE DIEGO en Carlos-E. MASCAREÑAS, *Nueva Enciclopedia Jurídica* Tomo II, Ed. Francisco Seix, Barcelona 1950, p. 645 (entre corchetes y negritas me pertenece)

¹⁴⁸ SAVIGNY en Carlos-E. MASCAREÑAS, *Nueva Enciclopedia Jurídica* Tomo II, Óp. Cit. p. 645

¹⁴⁹ Código Tributario del Ecuador. Ob. Cit. Art. 14

y en consecuencia aplicaría el cobro del impuesto a la renta sobre el ingreso percibido por daño extrapatrimonial.

2.11.2 Función

La analogía tanto como la interpretación son mecanismos empleados por el órgano administrativo o judicial para llenar vacíos y oscuridades en la ley. La ley no puede abarcar todos los casos hipotéticos ni tampoco puede ser perfecta respecto a su aplicación. Es cuando estas imperfecciones u oscuridades suceden, cuando estas normas o formas de aclarar lo que la ley establece entran en funcionamiento.

Por medio de la analogía, se puede hacer aplicación de la ley más general a los casos concretos; como explica De Matos ANTUNES VARELA, es el “descubrimiento de los elementos contenidos en el caso que regula una norma para proyectarla sobre casos idénticos”¹⁵⁰. Por medio de esta explicación entendemos que en el caso que una norma no prevea todos los supuestos posibles, se puede utilizar los supuestos establecidos en otra norma que se apliquen exactamente al caso en análisis, a manera de solución de la obscuridad legal o del vacío legal.

2.11.3 Limitaciones

El mismo Código Tributario que establece el uso de la analogía como medio de uso de normas supletorias para llenar vacíos legales al igual que funciona la interpretación; también establece sus limitaciones. El artículo 14 del Código Tributario es muy claro al limitar el uso de la analogía especificando que “La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley”¹⁵¹.

¹⁵⁰ De Matos ANTUNES VARELA en Carlos-E. MASCAREÑAS, *Nueva Enciclopedia Jurídica* Tomo II Ob. Cit. p. 645

¹⁵¹ Código Tributario, Ob. Cit. Art. 14

La delgada línea que separa la creación o exención de un tributo, de la aclaración sobre el alcance de una norma, es la que nos va a esclarecer cuál es el alcance de la analogía. El caso que estamos estudiando, nos provee del ejemplo perfecto para entender la diferencia entre crear un impuesto o una exención y aclarar el alcance de un impuesto ya existente. El artículo 8 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno enumera los ingresos que son considerados de fuente ecuatoriana. En la presente investigación se sostiene que la indemnización por daño moral es un ingreso, pero éste no se encuentra expresamente establecido en la norma, sino que la norma establece; “...cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado”¹⁵².

Consecuentemente dentro de este precepto, aunque no esté enunciado expresamente, se interpreta por analogía que si la indemnización por daño moral es un ingreso y este ingreso no está reponiendo un bien que existió en el pasado, sino que está generando un nuevo ingreso a manera de compensación de un daño moral, entonces este es gravable.

Si por analogía se determina que a pesar de no estar establecida en la norma, la indemnización por daño moral es un ingreso gravable, no se está creando un nuevo impuesto ni eximiendo de uno, simplemente estoy esclareciendo el alcance de la norma, que incluso al hablar de otras indemnizaciones, las exonera expresamente¹⁵³.

Si viéramos el mismo ejemplo desde la perspectiva de la exención y tratar de incluir a la indemnización por daño moral dentro de las exenciones establecidas nos encontramos con que, no estaríamos esclareciendo el alcance de la norma sino creando una nueva exención ya que ninguna exención habla de la indemnización por daño moral sino únicamente de la indemnización percibida por seguros, exceptuando (dice la norma) la indemnización por lucro cesante¹⁵⁴. Por lo tanto al ser explícita la norma en el hecho de que solo se exige del pago del impuesto a la renta a la indemnización por seguros, al extender esa exención a la

¹⁵² Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 8 núm. 10

¹⁵³ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9 núm. 16

¹⁵⁴ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9 núm. 16. - Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.

indemnización por daño moral estaríamos incurriendo en la creación de una nueva exención y violando así el artículo 14 del Código Tributario.

Capítulo Tercero

3 El daño moral y el hecho generador del impuesto a la renta

3.1 Naturaleza de la compensación por daño moral:

La compensación por daño moral es un aspecto de las obligaciones que ha generado amplio debate y estudio. En el caso de la reparación por daño material, la discusión es un tanto más simple, ya que la reparación consiste en restituir el bien afectado o regresar las cosas al estado anterior al acto dañoso, únicamente en caso de no poder restituir la cosa, cabe indemnizar al afectado pecuniariamente con el valor comercial de la cosa¹⁵⁵.

Al respecto el Código Civil del Distrito Federal Mexicano, establece en el artículo 1915 “que la reparación del daño debe consistir en el restablecimiento de la situación anterior y en el caso de no ser posible, el pago de una cantidad por concepto de daños y perjuicios”¹⁵⁶, de igual manera pero con una redacción mucho más amplia; el Código Civil ecuatoriano en el título XXXIII de los delitos y cuasidelitos, establece en los artículos 2214 y 2229, que “el que ha cometido un delito o cuasidelito que ha inferido daño a otro, está obligado a la indemnización; sin perjuicio de la pena que le impongan las leyes por el delito o cuasidelito”¹⁵⁷, y para reparar dicho daño “por regla general todo daño que pueda imputarse a malicia o negligencia de otra persona debe ser **reparado** por ésta”¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Vease al respecto el caso de la indemnización por vicio en la edificación, Raúl TAVOLARI OLIVEROS et. Al. *Revista de derecho y jurisprudencia y gaceta de los tribunales*, Tomo XCII. Ed. Jurídica Chile 1995. p. 72.- Procederá por tanto la reparación en especie o *in natura* (por medio de la reparación material del edificio afectado) o la reparación pecuniaria. La elección corresponderá al perjudicado, el que podrá pedir ambos tipos de indemnización si la reparación material no cubre totalmente los daños sufridos.

¹⁵⁶ Código Civil del Distrito Federal de México, Art. 1915

¹⁵⁷ Código Civil del Ecuador, Óp. Cit. Art. 2214

¹⁵⁸ Código Civil del Ecuador, Óp. Cit. art. 2229. [negritas me pertenecen]

Más adelante profundizaremos en el término *reparado* para comprender el alcance de dicha indemnización. Parece claro por lo tanto que al tratarse de un daño material, por ser las cosas materiales siempre valorables en dinero, esta deba ser restituida o de no ser posible, compensada con un valor monetario que permita resarcir el daño patrimonial causado.

Diferente que la naturaleza indemnizatoria del daño material, es aquella que atañe al daño moral. La reparación por daño moral, por encontrarse fuera de la esfera de lo patrimonial, no tiene un valor exacto ni determinado de la afectación causada. No se puede deducir de la afectación al patrimonio cuánto se deba indemnizar para resarcir el daño, ya que no existe ninguna afectación al patrimonio. Puede haber una afectación indirecta, que deberá ser valorada para la indemnización por daño material, pero *per se* la afectación moral no tiene ningún efecto directo en el patrimonio del agraviado. Al respecto se refiere Ignacio GALINDO, que:

tratándose de un daño moral, por su naturaleza no patrimonial (lesiones a la dignidad de la persona, a sus sentimientos de afección o de estimación, a su reputación y buen nombre, al uso de su propia imagen etc.) no son susceptibles de restitución ni de reparación en el sentido estricto del vocablo, porque el daño causado no incide en el patrimonio económico de la víctima (o por lo menos no lesiona directamente ese patrimonio) sino un valor de naturaleza inmaterial no equivalente en dinero¹⁵⁹.

Debido a que las cosas materiales siempre pueden ser restituidas sea en especie o en dinero, las obligaciones por daño material siempre podrán reparar el daño causado en su totalidad. Por lo contrario en el caso de daño moral, por tratarse de una afectación extra patrimonial; ésta no puede ser reparada por la esfera de lo patrimonial y en muchos casos simplemente no puede ser reparada. Por lo tanto desde su origen la indemnización por daño moral no llega siquiera a ser una reparación sino una satisfacción en dinero por el bien moral afectado.

¹⁵⁹ Ignacio GALINDO GARFIAS, *Estudios de Derecho Civil: La compensación por daño moral*. Ed. Porrúa. México D.F. 2004., p. 121. en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/414/5.pdf>, búsqueda realizada el 21 de sept. de 2015.

En consonancia con lo expuesto Elena VICENTE define a las lesiones por daño moral como “las que recaen en bienes o derechos cuya naturaleza no es patrimonial y por tanto carecen de la posibilidad de ser reparados en sentido estricto”¹⁶⁰.

Al referirnos a la naturaleza de la reparación, inmediatamente procedemos a hacernos una pregunta. ¿Si el daño causado no es reparable en sentido estricto, que es la indemnización por daño moral? La respuesta a esta pregunta puede variar dependiendo de la tesis que se acoja.

Existe la tesis que sostiene que la indemnización por daño moral es una reparación mientras que la segunda tesis sostiene que la indemnización por daño moral es simplemente una satisfacción al daño causado. Como se refleja del primer capítulo de este trabajo, nos inclinamos más a aceptar la segunda tesis como la manera de definir a la indemnización por daño moral. La diferencia entre éstas dos palabras es fundamental, ya que si hablamos de que existe una *reparación* podemos decir que las cosas volvieron al estado anterior a que ocurriera el hecho ilícito, mientras que si hablamos de *satisfacción* por equivalencia, estamos afirmando que se compensó por el daño causado al afectado, pero que las cosas no volvieron al estado anterior al hecho ilícito.

La satisfacción conceptualmente no se refiere a la reparación del daño causado, ya que ésta no está reparando nada, simplemente se le está dando un valor en dinero equivalente al bien lesionado para de tal manera disminuir el sufrimiento que el hecho ilícito le pueda haber causado al afectado. Al respecto Manuel BEJARANO explica que:

el término indemnizar es el género y la reparación la especie, y nos comenta: “indemnizar es dejar sin daño”, lo cual corresponde a que el daño habrá de repararse. A la reparación el autor la divide en: reparación por naturaleza y reparación por equivalente. La primera de ellas dice que “consiste en borrar los efectos del acto dañoso restableciendo las cosas a la situación que tenían antes de él. Coloca de nuevo a la víctima en el pleno disfrute de los derechos o intereses que le fueron lesionados”; *a contrario sensu*, cuando no se puedan restablecer las cosas a la situación antes del daño, será preciso otorgar a la víctima un equivalente de los derechos o bienes afectados¹⁶¹.

¹⁶⁰ Elena VICENTE DOMINGO. *El daño*, en Reglero Campos, Luis Fernando *et Al.*, *Lecciones de responsabilidad...*, *cit.*, pp. 79 y 80.

¹⁶¹ Manuel BEJARANO SÁNCHEZ. *Obligaciones civiles*. 5a.ed., México, Oxford, 1999, p. 207

Por lo tanto si no se está reparando lo afectado, no se está restituyendo la cosa ¿se podría hablar de un efecto neutro en el patrimonio del afectado, al recibir la satisfacción (indemnización)? La respuesta es que no, el efecto en el patrimonio del afectado no es neutro como sería el caso de una indemnización por daño material, ya que en la indemnización por daño moral no se ha reparado nada sino que mediante la compensación, se ha aumentado el patrimonio del afectado en búsqueda de disminuir el sufrimiento que el daño le ha causado. Partidario de la misma tesis es BORJA SORIANO, quien sostiene que “por medio de esta reparación la víctima se provee de satisfactores equivalentes a los perdidos para aminorar su pena”¹⁶².

En conclusión, la indemnización por daño moral no logra por su naturaleza restituir las cosas a su estado anterior sino simplemente satisfacer a la víctima del hecho ilícito mediante una equivalencia del bien moral lesionado, para disminuir el sufrimiento de la víctima. ¿Podemos entonces decir que la indemnización por daño moral es un ingreso que percibe el afectado, a manera de equivalencia del bien lesionado, para aminorar el sufrimiento causado? La respuesta a ésta pregunta se la elabora en el siguiente acápite cuando entremos a analizar el contexto contable y tributario de la satisfacción recibida por concepto de indemnización por daño moral.

3.1.1 ¿Es la compensación por daño moral un hecho generador de renta?

La compensación por daño moral, como hemos analizado en el acápite anterior, comprende una satisfacción al bien lesionado para tratar de disminuir la aflicción de la víctima, causada por el hecho ilícito. Por lo tanto, entrando en la esfera de lo contable podemos decir que la compensación a la víctima, por no tener una contrapartida, como sería el menoscabo en el patrimonio, de existir una afectación a una existencia patrimonial, constituye un aumento patrimonial que debería ser contabilizado como ingreso, pues es

¹⁶² Manuel BORJA SORIANO, *Teoría general de las obligaciones*. 19a. ed., México, Porrúa, 2004, p. 372

nuevo, no sustituye valor alguno anterior, sino que incrementa el patrimonio, es un ingreso no existente anteriormente, para de esta manera compensar el daño ocasionado, que es invalorable y no contabilizable.

Al respecto y como hemos expuesto en el capítulo anterior, después de hacer un análisis extenso sobre la naturaleza del ingreso, podemos llegar a la conclusión de que tanto contablemente, como para el derecho tributario, basado en el artículo 1 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno¹⁶³ y en los artículos 2, y 8 numeral 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno¹⁶⁴ la compensación entra dentro de la clasificación de ingreso constitutivo de renta y por lo tanto se constituye en un hecho generador del impuesto a la renta.

El concepto de ingreso en la ley, es tan amplio como pueda existir los ingresos económicos al patrimonio de la persona. Cuando en el numeral 10 del art. 8 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno se declara que serán ingresos de fuente ecuatoriana, además de los citados en el resto de numerales del artículo 8, los demás que una sociedad o persona natural puedan percibir, abre la posibilidad de que todo ingreso que no sea exento por la misma ley en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, sea ingreso gravado. Por otro lado es importante hacer notar que en lo concerniente a las exenciones, en el artículo 9 numeral 16 dice que “las indemnizaciones

¹⁶³ Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. **Art. 1.-** Cuantificación de los ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

La Administración Tributaria podrá establecer ajustes como resultado de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y las resoluciones que se dicten para el efecto.

¹⁶⁴ Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. **Art. 8.-** Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

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

Art. 2.- 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.

que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante¹⁶⁵ serán exoneradas del impuesto a la renta.

Esto es importante recalcar ya que si en las exenciones se hace una alusión específica a la indemnización por seguros y se exceptúa la proveniente por lucro cesante, entonces se puede entender que por regla general está aceptando que la indemnización es renta gravada, a menos que sea la proveniente por seguros y que cubra únicamente el daño emergente, porque el lucro cesante no está exento.

Entonces, creo que con elementos suficientes, podemos decir que la compensación que se produce, al recibir una satisfacción económica por el daño moral recibido, si constituye un ingreso en el patrimonio de la víctima.

Este importe no existía antes en su patrimonio, es un valor nuevo que ingresa en su peculio y que no sustituye a ningún valor anterior, pues en su patrimonio no estaba considerado de manera pecuniaria la valoración de cualquier derecho moral, así como tampoco del afectado por el daño ocasionado, que estaría siendo satisfecho con este ingreso extraordinario.

Para efectos contables y tributarios se lo debe tomar a este ingreso extraordinario, como un ingreso, un incremento a sus haberes y consecuentemente válidos para el cálculo del impuesto a la renta, porque como dice la ley en su artículo octavo numeral diez, todo ingreso en el patrimonio del individuo se considerará renta.

3.1.2 Tratamiento en el derecho comparado

El derecho español al respecto admite de manera clara y directa, que la indemnización por daño moral es un ingreso, y por lo tanto crea una exención expresa a dicho ingreso. En el artículo 7 literal “d”, se establece que “las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente

¹⁶⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9 Num. 16

reconocida”¹⁶⁶ están exentos de pagar el impuesto a la renta. Al referirse a responsabilidad por daños personales, la ley se refiere a los daños a la persona que forman parte del daño moral.

Es claro que para que sea aplicable la exención se debe cumplir con dos requisitos formales. El primero, se refiere al requisito de que la indemnización sea otorgada mediante laudo o sentencia y el segundo establece que la indemnización se encuentre dentro de los límites que establece la ley o la misma sentencia. Sin embargo de los requisitos establecidos en la ley para la aplicación de la exención; la ley española de manera expresa, establece una exención sobre un hecho generador, decididamente se está reconociendo que éste es un ingreso que constituye renta, pero que para los efectos de ésta ley, está exenta.

En el caso chileno, el tratamiento a la indemnización por daño moral es conceptualmente distinta a la española, pues la ley chilena, considera que la indemnización por daño moral no constituye renta y establece que:

Artículo 17°.- No constituye renta:

1°.- La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización¹⁶⁷.

El artículo citado deja claro que en Chile no es considerada renta las indemnizaciones que se perciba por daño moral y que se encuentren en sentencia ejecutoriada. Contrario sensu, si la indemnización no se encuentra respaldada por una sentencia ejecutoriada, sí es considerada renta y debe tributar. El que una indemnización que no se encuentre establecida por sentencia ejecutoriada sea considerada renta y por lo tanto ingreso, nos lleva a pensar que para la legislación chilena, por su naturaleza, la indemnización por daño

¹⁶⁶ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (LIRPF)

¹⁶⁷ Ley sobre impuesto a la renta - contenida en el artículo 1° del decreto ley n° 824. (Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 1 de octubre de 2014)

moral es un ingreso pero no es renta, por lo tanto estaríamos frente a una hipótesis de no causación, pero que considera que dicha indemnización sea considerada ingreso.

La legislación tributaria colombiana es la que más se asemeja a la ecuatoriana en lo que a la tributación sobre indemnizaciones respecta. Al igual que la legislación tributaria ecuatoriana, la legislación tributaria colombiana crea exenciones únicamente para las indemnizaciones por seguro de daño como lo establece el artículo 45.

El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.

Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable¹⁶⁸.

La legislación ecuatoriana, en todo caso, al igual que el citado ejemplo colombiano, al establecer las exenciones a los ingresos constitutivos de renta, se refiere únicamente a las indemnizaciones por seguros correspondiente a daño emergente, más no a las indemnizaciones por daño moral.

En consecuencia si comparamos la legislación española y la chilena, con la colombiana y la ecuatoriana, podemos advertir que en las dos primeras se hace un anotación expresa de que la compensación por daño moral constituye ingreso, mientras que en la colombiana y ecuatoriana no se establece, si la compensación por daño moral constituye ingreso gravado con el impuesto a la renta.

Existiendo una duda similar a la que nos planteamos en el presente trabajo, la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas en Colombia presentó una consulta a la autoridad tributaria respecto de las “obligaciones tributarias de las víctimas del conflicto armado, con ocasión de ingresos percibidos por concepto de indemnizaciones judiciales en

¹⁶⁸ Estatuto Tributario Colombiano Decreto 624 de 1989 (Marzo 30 de 1989), Art. 45

el marco de la Ley 975 de 2005”¹⁶⁹. Al respecto la autoridad tributaria se pronuncia estableciendo que:

...En fin, con arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en particular y al destinatario concreto, la exención es una y sólo una, quedando por tanto proscrita toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario." (Énfasis añadido)

Así las cosas, para efectos de determinar si los ingresos que perciben las víctimas del conflicto armado interno por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005, se encuentran exentos del impuesto sobre la renta, es necesario acudir a lo establecido al efecto por el legislador.

En primer término, al revisar el texto de la Ley 975 de 2005, no se encuentra alusión alguna por parte del legislador al carácter exento en renta de las indemnizaciones judiciales a las víctimas del conflicto armado interno.

A su turno, en la legislación tributaria en materia del impuesto de renta en el Libro I Título I Capítulo I en los artículos 36 a 57-2 se consignan los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, dentro de los cuales no se encuentran los percibidos por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005, lo cual comporta en principio que los ingresos por el concepto citado se encuentran gravados con dicho impuesto¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Concepto 52670 de 17 de agosto de 2012 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Radicado 61913 del 01 08 2012

¹⁷⁰ Concepto 52670 de 17 de agosto de 2012 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Radicado 61913 del 01 08 2012.- Las exenciones en materia de impuestos son de creación legal y deben ser aplicadas de manera taxativa y restrictiva.

Sobre el tema la Jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado ha sido reiterativa en manifestar que los beneficios y exenciones tributarias son de aplicación restrictiva, quedando proscrita toda forma de aplicación analógica o extensiva, a menos que la ley misma disponga lo contrario.

A título de ejemplo, se cita un aparte pertinente de lo manifestado al efecto por la Honorable Corte Constitucional mediante Sentencia C -1107 / 01, M. P. Jaime Araujo Rentería:

"... En este orden de ideas, a partir de la iniciativa gubernamental el Congreso puede establecer exenciones tributarias de rango nacional, las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obran a favor de los sujetos pasivos que se subsumen en las hipótesis previstas en la ley, sin que a éstos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto. Igualmente se observa que las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental el

órgano competente decide sustraerse total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta.

...En fin, con arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en particular y al destinatario concreto, la exención es una y sólo una, quedando por tanto proscrita toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario." (Énfasis añadido)

Así las cosas, para efectos de determinar si los ingresos que perciben las víctimas del conflicto armado interno por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005, se encuentran exentos del impuesto sobre la renta, es necesario acudir a lo establecido al efecto por el legislador.

En primer término, al revisar el texto de la Ley 975 de 2005, no se encuentra alusión alguna por parte del legislador al carácter exento en renta de las indemnizaciones judiciales a las víctimas del conflicto armado interno.

A su turno, en la legislación tributaria en materia del impuesto de renta en el Libro I Título I Capítulo I en los artículos 36 a 57-2 se consignan los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, dentro de los cuales no se encuentran los percibidos por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005, lo cual comporta en principio que los ingresos por el concepto citado se encuentran gravados con dicho impuesto

Cabe señalar que en lo que respecta a la renta, la ley colombiana es casi idéntica a la ecuatoriana, especialmente en lo pertinente a los ingresos de fuente nacional, el hecho generador del impuesto a la renta y la renta, tanto como las exenciones¹⁷¹. Es por eso que no sorprende, que en una consulta tributaria en Ecuador, la administración tributaria ecuatoriana, como lo demostraremos a continuación, haya resuelto de idéntica manera.

La administración tributaria ecuatoriana, en una consulta sobre el pago de impuesto a la renta sobre la indemnización por daño moral, por intermedio del SRI, ha resuelto mediante consulta vinculante que “el monto de la indemnización descrita en la presente absolución, no se encuentra dentro de los supuestos de exoneración establecidos en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno y por tanto, son ingresos gravados con el impuesto a la renta”¹⁷². Haciendo énfasis en que la indemnización constituye ingreso gravado con el impuesto a la renta y no se encuentra dentro de los supuestos de exoneración, por tal razón, la administración tributaria estaría aceptando expresamente que la indemnización por daño moral constituye renta, y como hemos expresado anteriormente al no estar expresamente exenta en la ley, ésta constituye renta gravada sin aceptar excepción alguna.

Por otro lado, en una resolución contradictoria a la anterior, el propio SRI ecuatoriano, toma una posición distinta como veremos en la resolución a continuación:

Para efectos del Impuesto a la Renta, se considera Renta, a 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 de acuerdo a lo señalado por el profesor chileno Alessandri, en relación a que "el daño moral consiste en una molestia o dolor no patrimonial, en el sufrimiento moral o físico; no lesiona el patrimonio, no se traduce en ninguna pérdida pecuniaria -el patrimonio de la víctima está intacto-," se concluye que la indemnización por daño moral no proviene ni del trabajo ni del capital, por tanto, no constituye renta que es el objeto del Impuesto.

Por lo señalado señor contribuyente, en el caso de que su demanda en contra de la Institución Financiera prospere y usted sea indemnizado por daño moral, este rubro no debe ser considerado en su declaración de Impuesto a la Renta¹⁷³.

¹⁷¹ Véase Estatuto Tributario Colombiano Decreto 624 de 1989 (Marzo 30 de 1989)

¹⁷² Oficio N° 917012008OCON001898, Resolución del SRI, Publicada en el Registro Oficial 565 del 7 de abril de 2009

¹⁷³ Oficio: 917012011OCON000523, Resolución del SRI, publicada en el Registro Oficial 456 del 25 de mayo del 2011

Se entenderá que esta resolución tiene una diferente interpretación, porque al sustentar el análisis, se utiliza como referencia, al profesor ALESSANDRI, quien en su análisis citado en la resolución antes expuesta, hace referencia a que, en el daño moral, es una molestia un dolor, no patrimonial, que el patrimonio se encuentra intacto; pero esto no quiere decir que ALESSANDRI, se haya pronunciado en el sentido que la compensación generada por el daño moral no altere el patrimonio de la víctima; para explicar que la renta originada en una indemnización de daño moral es ingreso extraordinario y por tanto no ocasiona gravamen tributario, como sostiene en ésta resolución la administración tributaria ecuatoriana.

Por otro lado esta resolución se refiere exclusivamente a la definición de renta que establece el artículo dos de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, pero deja de lado, lo que la propia ley establece más adelante, en su artículo octavo numeral diez, al establecer que todo ingreso constituya renta¹⁷⁴. Más aún esta resolución deja de lado el mandato de los artículos 13 y 17 del Código Tributario, elementos básicos que obligan a interpretar la ley tributaria en su sentido económico y no simplemente en su sentido legal, dejando incompleto el alcance del objeto del impuesto a la renta, que en dicho análisis concluiría que la indemnización por daño moral si es hecho generador del impuesto a la renta.

La única razón que esta resolución podría haber argüido para indicar que no se considere a este ingreso, o rubro como lo llaman ellos, para efecto de declaración del impuesto a la renta, es que dicho rubro fuere una renta exenta.

3.2 Exenciones al impuesto a la renta y daño moral

3.2.1 ¿Es la compensación por daño moral equivalente a un resarcimiento por daño emergente o lucro cesante?

¹⁷⁴ Ley del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 2 y 8

Como bien se explicó en el primer capítulo de esta trabajo, si bien el daño moral genera una afectación emergente en la persona, éste no está directamente relacionado con el *daño emergente* legalmente concebido o con el lucro cesante. Abundando en la conceptualización del daño moral veamos una definición sobre daño emergente en la que René RAMOS PAZOS nos presenta una definición bastante concreta y simple, la que nos permitirá establecer diferencias específicas entre daño moral y daño emergente. Al respecto dice que “se estima que el daño emergente es el empobrecimiento *real y efectivo* que sufre el *patrimonio*”¹⁷⁵.

Nos queda claro entonces que para conformarse el daño emergente debe específicamente generarse un daño en el patrimonio del afectado. Por lo tanto el daño emergente pertenece a la esfera de los daños materiales. En el mismo sentido y línea de argumentación se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia chilena en un fallo referente al daño moral y daño emergente producto de un accidente de tránsito.

Daño emergente es el empobrecimiento real y efectivo padecido por quien solicita que se le indemnice. No puede decirse que sea de esa naturaleza el daño que se hace consistir en lesiones sufridas como consecuencia de la colisión entre dos vehículos, especialmente en los dolores e incomodidades que le produjeron y en las secuelas de las mismas, situaciones más bien comprendidas en el concepto de daño moral que de daño emergente¹⁷⁶.

Para la Corte, es bastante claro que existe una diferencia conceptual entre daño moral y daño emergente, ya que en el primer tipo de daño se refiere y se circunscribe únicamente a la esfera de lo material mientras que en el otro tipo de daño, el moral, se produce meramente en la esfera de lo inmaterial. No por esto se debe entender, que la una no se puede producir a consecuencia de la otra, ya que en muchos casos como consecuencia del daño moral se produce un daño emergente y hasta también un lucro cesante.

3.3 ¿Qué tratamiento da la ley de Régimen Tributario Interno a las indemnizaciones por daños y cómo repercute esto en la indemnización por daño moral?

¹⁷⁵ René RAMOS PAZOS, *De las Obligaciones*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago 1999, p. 287

¹⁷⁶ Corte Suprema de Justicia de Chile, Santiago, 7 de diciembre de 1984. R., t. 81, sección 4, p. 266 en Repertorio de Legislación y Jurisprudencia Chilenas, ed. Jurídica de Chile 1998 pg. 127

El segundo inciso del numeral 16 del artículo 9 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno es preciso al establecer que “no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios”¹⁷⁷, esto en referencia a la exención establecida en el mismo numeral del art. 16 que exonera del pago a la renta a las “indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante”¹⁷⁸.

La indemnización a la cual hace referencia el citado artículo, incluye únicamente a la indemnización por daño emergente que se ha otorgado mediante una póliza de seguro. En el art. 9 se establecen otras indemnizaciones que están exentas del pago del impuesto a la renta que no nos competen en éste análisis por tratarse de indemnizaciones de carácter laboral¹⁷⁹.

Por lo tanto, siguiendo al pie de la letra lo que establece el segundo inciso del numeral 16 del artículo 9, y en relación al primer inciso del mismo numeral, sólo la indemnización por daño emergente otorgada por seguros está exonerada del impuesto a la renta. Contrario sensu, todo el resto de indemnizaciones por daños, no se encuentran exoneradas del impuesto a la renta y por tanto deben calcularse al momento de determinar la renta global del afectado.

La indemnización por daño moral, como lo hemos sustentado a lo largo de éste trabajo y según versa el artículo 8 numeral 10 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, es un ingreso en el patrimonio del afectado. Esto también se puede concluir mediante el análisis hecho en el primer párrafo de éste acápite, donde se concluye que al exonerar del pago del impuesto a la renta a las indemnizaciones por seguros, se está estableciendo que las indemnizaciones en general constituyen un ingreso.

¹⁷⁷ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9

¹⁷⁸ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9.

¹⁷⁹ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 9 (...).- Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo

Si las indemnizaciones en general constituyen un ingreso en el patrimonio de quien las percibe, es correcto decir que causan impuesto a la renta, a menos que se encuentren expresamente enunciadas en la ley a manera de exención al impuesto. En el caso que tratamos, de las indemnizaciones por daño moral, no existe referencia alguna en la Ley de Régimen Tributario Interno. En consecuencia, si dicha indemnización es un ingreso y la ley no lo exime expresamente del pago al impuesto a la renta, entonces el ingreso obtenido por la indemnización por daño moral es un hecho generador del impuesto a la renta; estamos frente a una hipótesis de causación.

4 Conclusiones:

Como se ha demostrado mediante doctrina, jurisprudencia y derecho comparado que se ha citado y analizado, se puede concluir en que la indemnización por daño moral, por tratarse de una satisfacción que busca brindar compensación o aminorar el sufrimiento de una persona que ha sufrido un daño moral, no causa un restablecimiento de la situación anterior.

No solo que no restablece la situación anterior, sino que tampoco repara el daño causado como lo hemos explicado y sustentado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo. A diferencia de la indemnización por daño emergente, que tiene un efecto neutro en el patrimonio del afectado, porque repara el daño causado y restituye el caudal del afectado a la situación anterior al hecho lesivo; la indemnización por daño moral tiene un efecto positivo en el peculio del afectado al materializar un incremento patrimonial, por la vía de la compensación.

Esto se da porque la honra, el buen nombre, el cuerpo, la espiritualidad, la tranquilidad, entre otros bienes morales no se encuentran contabilizados en el caudal, por lo tanto cuando se afecta uno de estos no existe un efecto negativo directo en el mismo, y al indemnizar con dinero, este tiene un efecto positivo causando un incremento patrimonial, que por la legislación tributaria ecuatoriana, y a mi entender, está considerado como ingreso.

De igual manera en el ámbito tributario de la investigación y para determinar si dicho ingreso está gravado, se ha presentado pruebas y análisis suficientes para demostrar que, encajado en el marco legal tributario ecuatoriano, el ingreso obtenido por la indemnización por daño moral, por ser considerado un ingreso y no estar exonerado del pago del impuesto

a la renta, es un ingreso que debería ser contabilizado en la renta global de la persona que de la misma se ha beneficiado. Por eso podemos concluir que la indemnización por daño moral, efectivamente se encuentra gravada por el impuesto a la renta.

Prueba de ello es que el Art. 8 núm. 10, de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo pertinente establece que será ingreso: “Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado”¹⁸⁰.

No se puede decir que ingreso generado por una indemnización por daño moral no signifique un incremento al patrimonio del individuo que lo recibe y por esta vía argumental establecer que no hay derecho a que este incremento forme parte de su renta global.

En toda la doctrina que se pueda revisar, veremos con claridad que el ingreso recibido como compensación por el daño moral ocasionado tiene un efecto satisfactorio y no restitutivo, pues hemos de coincidir en que todos los autores han sido explícitos al determinar que no hay reparación posible al daño moral sino compensación, y en consecuencia, esta forma de satisfacción expresada en dinero, significa un ingreso patrimonial; que si es gravable o no es otra discusión en la que diferentes legislaciones han tomado caminos distintos.

¹⁸⁰ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Óp. Cit. Art. 8 núm 10.

5 Bibliografía:

- ALESSANDRI, Arturo. *De la responsabilidad extracontractual*. Imprenta Universitaria 1943
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo, Manuel SOMARRIVA UNDURRAGA, Antonio VODANOVIC. *Tratado de derecho civil*. Tomo I. Ed. Jurídica de Chile. 1998
- ALBÁN GÓMEZ, Ernesto, et. Al., *Régimen Tributario Ecuatoriano Tomo I*, ed. Ediciones Legales, Quito- 1996
- ANDRADE, Rubén Darío. *Legislación económica del Ecuador*. Abya-Yala 1998
- ARREOLA, Leopoldo Rolando. *Obligación Fiscal*, en *Diccionario jurídico mexicano*. 13ª Ed., Editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999
- BALLESTEROS FERNÁNDEZ, Ángel. *Manual de la responsabilidad patrimonial de los entes locales*. Ed. La Ley. Madrid 2007
- BARBERO, Omar U. *Introducción al derecho privado*. Ed. Juris, Buenos Aires – 2004
- BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. *Obligaciones civiles*. 5a.ed., México, Oxford, 1999
- BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría general de las obligaciones*. 19a. ed., México, Porrúa, 2004
- BODENHEIMER, Edgar. *Teoría del Derecho*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1994
- BREBBIA, Roberto A. *El daño moral: doctrina, legislación, jurisprudencia, precedida una teoría jurídica del daño*. Ed. Orbis. Michigan 1967.
- CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Tomo VI. Ed. Heliasta 1989
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Glosario de Términos Fiscales y Aduaneros y Presupuestales*, Ed. Iure, México D.F. – 2004
- DÍAZ ARIAS, José Manuel. *Ley Comentada del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Deusto, Barcelona, 2007

- DÍAZ CORTÉZ, Lina Mariola. *Delito, pena, política criminal y tecnología de la información y la comunicación en las modernas ciencias penales*. Ed. Universidad de Salamanca. Salamanca 2011
- ESCOBAR RUIZ, Jorge. *Aspectos tributarios de las indemnizaciones por perjuicios*. Artículo revisado en: <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/4beadf95-457c-4817-a257-ed1128554456/9.pdf?MOD=AJPERES>, el 23 de octubre de 2015
- FERULLO, Claudio, Ana María GRECCHI y José María VITTA. “La contabilidad como base de la determinación tributari”. Quintas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadística (Noviembre de 2000)
- FLINT, Pinkas. *Tratado de la defensa de la libre competencia*. Ed. PUCP 2002
- FOLCHI, Mario O. *XXXIV Giornate Latinoamericane di diritto aeronautico e spaziale*. Ed. CEDAM. Roma 2010
- FUENTEVILLA, Juan G. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil?.. *Responsabilidad Civil*. Aída Kemelmajer de Carlucci. Ed. Rubinzal-Culzoni, 2007, Buenos Aires
- GALINDO GARFIAS, Ignacio. *Estudios de Derecho Civil: La compensación por daño moral*. Ed. Porrúa. México D.F. 2004
- GARCÍA VIÑUELA, Enrique. *La Economía de los Impuestos*, Ed. Minerva Ediciones, Madrid. 2003,
- GHERSI, Carlos Alberto. *Teoría general de la reparación de daños*. Buenos Aires: Ed. Astrea. 2003, p. 56
- HERNÁNDEZ LAGUNA, Enrique. *Desarrollo sostenible: estudio de un caso práctico en la Región de Murcia*. Ed. Universidad de Murcia 1997
- HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, Luis Javier. “La naturaleza impositiva de la relación tributaria” *Derecho Tributario*. Mario Alberto BECERRA POCOROBA, (Ed.), Ed. Porrúa, México 2012,
- JIMENEZ, Ismael, Antonio CAYÓN y Joaquín ÁLVAREZ, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas en la ley 35/2006 del 28 de noviembre*. Madrid. Ed. La Ley. 2007
- LACALLE NORIEGA, María. *La persona como sujeto del derecho*. Ed. Dykinson, Madrid 2001
- LECHNER, Norbert, et. Al. *Estado y política en América Latina*. Ed. Siglo Veintiuno 2000.
- LÓPEZ MORALES, Jairo. *Perjuicios Morales*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley. 1997

- MASCAREÑAS, Carlos-E. *Nueva Enciclopedia Jurídica Tomo II*, Ed. Francisco Seix, Barcelona 1950
- MARIANETTI, José Enrique. *El daño psíquico: el daño psíquico y el daño moral*. Ed. Jurídicas Cuyo. 1997
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*. Lex Nova. 2008
- MILAGROS, KOTEICH y KHATIB. *La reparación del daño como mecanismo de la tutela de la persona*. Ed. Universidad Externado, Bogotá 2012
- PEIRANO FACIO, Jorge. *Responsabilidad extracontractual*, Bogotá, Temis, 1981,
- PÉREZ SORIANO, Javier. *Manual de prevención docente: riesgos laborales en el sector de la enseñanza*. Ed. Nau Llibres, Valencia- 2009
- QUINTERO DE PRIETO, Beatriz. *Teoría Básica de la Indemnización: Manual de Responsabilidad Civil*. Bogotá: Editorial Leyer. 2000
- RAMOS PAZOS, René. *De las Obligaciones*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago 1999
- RODRÍGUEZ USÉ Guillermo. *Derecho Tributario General*, Ed. Lexis Nexis, Bs. As. – 2006
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal Segunda Ed.*, Ed. Oxford, México D.F. 2002
- ROGEL VIDE, Carlos. *Obligaciones y Contratos: Cuestiones actuales*. Ed. Ubijus, Madrid 2013
- SANTOS, Oswaldo. “Introducción a la valoración de daños”. *Revista ecuatoriana de arbitraje* VI. 2014.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G. *Derecho Tributario Tomo I*. Mexico D.F.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G. *Derecho Tributario Tomo II*. Mexico D.F.
- SASÓ, Miguel Antonio. *Tratado de jurisprudencia de la provincia de Santa Fé: Penal, procesal penal. Tomo II*. Ed. Juris. Santa Fé 2004
- TAVOLARI OLIVEROS, Raúl, et. Al. *Revista de derecho y jurisprudencia y gaceta de los tribunales, Tomo XCII*. Ed. Juridica Chile 1995

TRIGO REPRESAS Félix. *Responsabilidad Civil: Doctrinas Esenciales.* Tomo II. Ed. La Ley. Buenos Aires.

VARGAS PÉREZ, Carmen y Juan Luis PEÑALOZA FIGUEROA, *Las Desigualdades Generadas por el IRPF.* Ed. Grafema, Barcelona – 2005,

ZAVALA DE GONZÁLEZ, Matilde. *Tratado de Daños a las Personas: Resarcimiento del Daño Moral.* Buenos Aires. Ed. Aestra. 2009

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española versión digital en <http://lema.rae.es/drae/?val=da%C3%B1o>

Plexo Normativo

Codificación del Código Civil del Ecuador. Registro Oficial Suplemento 46 del 24 de junio de 2005

Código Tributario. R.O. Suplemento 38 del 14 de junio de 2005

Constitución de la República del Ecuador. R.O. 449 de 20 de octubre de 2008.

Estatuto Tributario Colombiano Decreto 624 de 1989 (Marzo 30 de 1989),

Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. Artículo 2, R.O.S. 463, 5 de enero de 2015

Ley del Impuesto ala Renta de Chile No. 20.780

Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 40/1998, de 9 de diciembre (LIRPF)

Ley 35/2006. del 28 de noviembre, España

Ley sobre impuesto a la renta - contenida en el artículo 1º del decreto ley n° 824. (Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 1 de octubre de 2014

Jurisprudencia

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA SALA DE LO CIVIL, MERCANTIL Y FAMILIA, Expediente 242, Registro Oficial Suplemento 330, 13 de Septiembre del 2012. Juicio No. 946-2009-SR

Corte Suprema de Justicia Primera Sala de lo Civil y Mercantil dentro del expediente de casación 79, en el juicio 43-2002, publicado en el Registro Oficial 87 de 22 de mayo de 2003. Expediente 501, en el recurso de casación 239-2000, publicado en el Registro Oficial 284 de 14 de marzo de 2001.

Corte Suprema de Justicia Resolución N° 357 – 2007, publicada en el Registro Oficial N° 1 de 11 de agosto de 2009

Corte Suprema de Justicia de Chile, Santiago, 7 de diciembre de 1984. R., t. 81, sección 4, p. 266 en Repertorio de Legislación y Jurisprudencia Chilenas, ed. Jurídica de Chile 1998

Resolución No. 75-2002, Primera Sala de lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 626, 25-VII-2002;

Resolución No. 263-2004, Primera Sala de lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 43, 21-VI-2005;

Resolución No. 267-2007, Segunda Sala de Lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 589, 13-V-2009;

Resolución No. 357-2007, Segunda Sala de lo Civil y Mercantil, Registro Oficial No. 1, 11-VIII-2009.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Concepto 52670 de 17 de agosto de 2012, Radicado 61913 del 01 08 2012

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Concepto 52670 de 17 de agosto de 2012, Radicado 61913 del 01 08 2012

Servicio de Rentas Internas, Oficio N° 917012008OCON001898, Resolución del SRI, Publicada en el Registro Oficial 565 del 7 de abril de 2009

Servicio de Rentas Internas, Oficio: 917012011OCON000523, Resolución del SRI, publicada en el Registro Oficial 456 del 25 de mayo del 2011