

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**La nulidad de los contratos y su incidencia en el
Impuesto a la Renta**

Ricardo Esteban Montalvo Lara

Javier Bustos, Abg., Director de Tesis

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de
Abogado

Quito, mayo de 2015

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“La nulidad de los contratos y su incidencia en el Impuesto a la Renta”

Ricardo Montalvo Lara

Dr. Fabián Andrade
Presidente del Tribunal e Informante

Dr. Javier Bustos
Director de Tesis

Abo. Oswaldo Santos
Informante

Dr. Luis Parraguez
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, 19 de Mayo de 2015

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO La nulidad de los contratos y su incidencia en el Impuesto a la Renta

ALUMNO Ricardo Montalvo Lara

EVALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado.

El tema resulta trascendente a efectos de determinar cuál es el tratamiento que debe darse en materia tributaria por los ingresos y gastos declarados por un contribuyente en un determinado ejercicio económico, ya sea como un ingreso gravado de un lado y como gasto deducible de otro, cuando un juez o un árbitro en un ejercicio económico posterior al de la declaración y pago, determinan que el contrato que los origina es nulo, esto es, llegar a determinar si en materia tributaria los efectos aplican en la misma forma que en el derecho civil, retrotrayéndose los efectos al momento de la nulidad. Así como los casos en que hubiera ocurrido la prescripción de la acción de pago indebido (devolución) o la caducidad de la facultad determinadora (pago)

b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.

El alumno enfoca su análisis en la declaratoria de nulidad de los contratos, que en su momento, representaron para quien se realizó el ingreso, en un mayor Impuesto a la Renta causado; y la prescripción de la acción de pago indebido (3 años desde el pago). Arts. 122 y 305 del Código Tributario.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.

El trabajo contiene bibliografía pertinente al caso. Expresamente se solicitó se incluya en la bibliografía las Normas Internacionales de Información Financiera, que son relevantes para determinar el tratamiento que las mismas sugieren con relación a los Ingresos que en su momento se declararon como tales, y que posteriormente no existirían, por declaratoria de la nulidad de los contratos que los motiva.

d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada)

La investigación es clara para dejar ver que el Código Tributario no recoge disposiciones expresas, sobre la devolución de impuestos que se originan en la declaración de nulidad de los contratos que en su momento motivaron el pago de Impuesto a la renta sobre dichos Ingresos.

e) Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo del desarrollo de la investigación.

Dentro de la revisión efectuada como Director del trabajo de investigación he solicitado un análisis de los siguientes temas, cuyo cumplimiento deberá ser valorado por los profesores informantes, respecto a los siguientes puntos:

- ¿La declaratoria de nulidad ocasiona un pago indebido o un pago en exceso?
- Aclarar si el ingreso y su consecuente declaración y pago de impuesto a la renta se da con la percepción o el devengo.
- ¿Cuál es la solución que a la luz de las Normas Internacionales de Información Financiera, debería darse respecto de ingresos declarados como tales, que nacen de contratos que posteriormente se declara su nulidad?
- ¿Cuál es el tratamiento tributario para quien registró en su momento un gasto deducible originado en un contrato que se declaró nulo, y del que haya caducado la facultad determinadora?
- Incorporar un análisis de la figura de *enriquecimiento sin causa*, y si la misma sería aplicable por el contribuyente contra la Administración Tributaria.
- La propuesta concreta (texto de la norma) de reforma a la figura de la prescripción del pago indebido en el Código Tributario, que abarque los casos de impuestos pagados sobre contratos cuya nulidad se declara, cuando la acción de pago indebido no procedería por estar prescrita.


Javier Bustos Aguilar

23/12/2015

© 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: Ricardo Esteban Montalvo Lara

C.C. 1716625783

Fecha: Quito, mayo de 2015

*A mis padres, quienes me inspiraron en el sueño de ser
abogado.*

Agradezco a Oswaldo Santos y a Javier Bustos por sus valiosos aportes para la elaboración de este trabajo.

RESUMEN

Los contratos son negocios jurídicos bilaterales cuyos efectos se observan principalmente bajo la óptica del derecho civil y del derecho mercantil. Sin embargo, éstos también producen efectos en otras ramas del derecho, como el derecho tributario. De hecho, los contratos y los ingresos derivados de ellos tienen incidencia en la causación de varios impuestos, entre ellos el impuesto a la renta. Muchos efectos contractuales están regulados por las leyes tributarias; empero, hay otros, como la nulidad, los cuales no tienen un régimen definido y sus efectos no son claros en la ley. Esta tesina tiene por objeto determinar si la nulidad de los contratos incide de alguna forma en la existencia de la obligación tributaria del impuesto a la renta.

ABSTRACT

Contracts are binding legal transactions whose effects are mainly observed from the perspective of civil and commercial law. However, they also have an impact on other areas of law, such as tax law. Indeed, the conclusion of contracts and revenues generated by them provokes the generation of various taxes, including income tax. Tax laws regulate many contractual purposes; nevertheless, there are others, as nullity, which do not have a definite regime and its effects are not clearly regulated in the law. This dissertation study is to determine whether the nullity of contracts somehow affects the existence of taxable income tax.

ÍNDICE

RESUMEN	9
ABSTRACT	10
INTRODUCCIÓN	14
CAPÍTULO I: LA NULIDAD: APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO, NATURALEZA, CLASIFICACIONES Y EFECTOS EN LOS NEGOCIOS JURÍDICOS	16
1. Introducción	16
2. La ineficacia de los negocios jurídicos: concepto y clasificación.....	16
3. La nulidad.....	18
3.1. Concepto y generalidades.....	18
3.2. Clasificación de la nulidad según su naturaleza	22
3.2.1. Nulidad absoluta.....	23
3.2.1.1. Concepto.....	23
3.2.1.2. Características esenciales y diferenciadoras	23
3.2.1.3. Causales que la producen	26
3.2.2. Nulidad relativa	29
3.2.2.1. Concepto.....	30
3.2.2.1. Características esenciales y diferenciadoras	31
3.2.2.2. Causales que la producen	33
3.3. Clasificación de la nulidad de acuerdo a la necesidad de declaración judicial para su configuración.....	34
3.3.1. Nulidad de pleno derecho	35
3.3.1.1. Concepto.....	35
3.3.1.2. Ejemplos en la legislación ecuatoriana	36
3.3.2. Anulabilidad	38
3.3.2.1. Concepto.....	38
3.3.2.2. Ejemplos en la legislación ecuatoriana	39
3.3.3. Distinción entre la nulidad de pleno derecho y la nulidad absoluta	42
3.3.4. Distinción entre la nulidad de pleno derecho y la inexistencia de los negocios jurídicos	44
3.4. Efectos de la declaración de nulidad	47

3.4.1. Necesidad de declaración judicial para la producción de efectos en la nulidad de pleno derecho	47
3.4.2. Efectos interpartes de la declaración de nulidad.....	48
3.4.3. Excepciones a los efectos de la declaración de nulidad.....	52
4. Conclusión preliminar	55

CAPÍTULO II: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción	59
2. Principios de tributación	59
2.1. Concepto y generalidades.....	59
2.2. Principio de igualdad.....	62
2.3. Principio de generalidad.....	64
2.4. Principio de capacidad contributiva	65
2.4.1. Concepto	65
2.4.2. Capacidad contributiva y capacidad económica.....	69
2.4.3. Consagración en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	71
3. La obligación tributaria.....	73
3.1. Distinción entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria	73
3.2. Concepto y generalidades.....	75
3.3. El hecho imponible.....	78
3.3.1. Concepto	78
3.3.2. Aspecto material.....	83
3.3.3. Aspecto personal	84
3.3.4. Aspecto espacial.....	84
3.3.5. Aspecto temporal.....	85
4. Relación entre el hecho imponible y la capacidad contributiva.....	86
5. Conclusión preliminar	88

CAPÍTULO III: LA INCIDENCIA DE LA NULIDAD DE LOS CONTRATOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

1. Introducción	91
2. El impuesto a la renta	91
2.1. Concepto de renta.....	92

2.1.1. Doctrina económica.....	92
2.1.2. Doctrinas financieras.....	93
2.1.3. Concepto legalista	95
2.1.4. Concepto de renta en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	97
2.2. Hecho imponible	102
2.2.1. Aspecto material.....	102
2.2.2. Aspecto temporal.....	108
2.2.3. Aspecto espacial.....	110
3. La incidencia de la declaración de nulidad de los contratos en la causación del	
Impuesto a la Renta	111
3.1. Contratos que generan ingresos gravados para el contribuyente.....	112
3.2. Ingresos derivados de un contrato que es declarado nulo	117
3.1.1. Ingresos derivados de contratos declarados nulos en los que sí tienen lugar restituciones mutuas (ingresos ficticios)	117
3.2.2. Ingresos derivados de contratos declarados nulos en los que no tienen lugar restituciones mutuas	122
3.3. El gravamen del ingreso ficticio genera un pago indebido a la Administración Tributaria	125
3.4. El pago indebido no puede ser recuperado por el contribuyente bajo el esquema de nuestra legislación actual, por lo que es necesaria una reforma legal	138
CONCLUSIONES	143
BIBLIOGRAFÍA	148
PLEXO NORMATIVO.....	151
JURISPRUDENCIA.....	153

INTRODUCCIÓN

Los contratos son negocios jurídicos bilaterales cuyos efectos se miran principalmente bajo la óptica del derecho civil o mercantil. Sin embargo, éstos también tienen incidencia en otras ramas del derecho, como lo es el derecho tributario. En efecto, la celebración de contratos y los ingresos que se derivan de ellos tiene incidencia en la causación de varios impuestos, entre ellos el impuesto a la renta. Los ingresos se entienden gravados, y configuran el hecho imponible del impuesto, si se subsumen a alguna de las hipótesis contenidas en el artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Los contratos pueden, como es natural, ser declarados nulos si no cumplen los requisitos prescritos en la ley para que se verifique su validez. La incógnita que se pretende responder en el presente trabajo es si esta declaración de nulidad incide de forma alguna en la causación del impuesto a la renta, o si simplemente es una sanción civil que no afecta de forma alguna a la obligación tributaria.

En principio, la respuesta a este problema jurídico es que la nulidad de los contratos incide en la causación del impuesto a la renta dado que los ingresos derivados del contrato nulo, que en un inicio constituyeron renta, se convierten en ingresos ficticios no gravables por carecer de capacidad contributiva que justifique el nacimiento de la obligación tributaria.

Con el objeto de comprobar la hipótesis planteada, se ha dividido el presente trabajo en tres capítulos. En el primer capítulo se establecerán las características, naturaleza, clasificaciones y distintos efectos que la nulidad produce en el derecho ecuatoriano, dependiendo de las diferentes hipótesis que la produzcan. La conclusión a la que se arribe al finalizar este primer capítulo será determinante para demostrar la hipótesis planteada, pues la incidencia de la nulidad dependerá de los efectos que ésta produzca en cada caso concreto.

El segundo capítulo se destinará a exponer la relación existente entre el principio de capacidad contributiva y el hecho imponible de la obligación tributaria. Para el efecto, se expondrán los caracteres principales del principio y su trascendencia en el ordenamiento

jurídico ecuatoriano. Posteriormente, se hará referencia a la estructura general de la obligación tributaria, para enfocar principal atención en uno de sus elementos más importantes, el hecho imponible. Finalmente, se explicará la fundamental relación que existe entre este elemento de la obligación y el principio de capacidad contributiva. De esta forma, se observará que la aplicación de este principio, como causa de la obligación tributaria, afectará directamente el acaecimiento del hecho imponible.

Por último, en el tercer capítulo se comprobará si la nulidad de los contratos incide de alguna forma en la causación del impuesto a la renta. Para ello, se analizará el impuesto a la renta, prestando especial atención al aspecto material del hecho imponible. Una vez cumplido este objetivo, se identificará si, en virtud del principio de capacidad contributiva, el hecho imponible del impuesto a la renta se ve afectado por la nulidad de los contratos. En caso de verse afectado, el contribuyente adquiriría un derecho de restitución por concepto de pago indebido o pago en exceso, dependiendo del caso, ya que se pagó un impuesto que tenía como fundamento ingresos ficticios, los cuales incrementaron indebidamente la base imponible del tributo. Finalmente, en caso de que el contribuyente no pudiese recuperar lo pagado indebidamente al Estado, se propondrá una reforma a la ley, de tal forma que esta restitución sea posible.

El interés que ha suscitado este tema radica en que la nulidad no está considerada en ningún momento en la legislación como una hipótesis en la que se afecte la causación del impuesto a la renta; es más, ha sido absolutamente ignorada por la normativa ecuatoriana. La intención del presente trabajo es exponer, con mérito académico y coherencia intelectual, que en aplicación de principios y conceptos jurídicos fundamentales, la nulidad sí tiene una clara incidencia en el hecho imponible del impuesto a la renta. Así se demostrará, de manera objetiva, que la causa es fundamental para el nacimiento de la obligación tributaria. Asimismo se concluirá que, al desconocer nuestra ley la importancia de esta hipótesis, abre la puerta para que existan graves afectaciones patrimoniales en contra del contribuyente, las cuales deben ser subsanadas.

CAPÍTULO I: LA NULIDAD: APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO, NATURALEZA, CLASIFICACIONES Y EFECTOS EN LOS NEGOCIOS JURÍDICOS

1. Introducción

Con el objeto de establecer si la nulidad de los negocios jurídicos afecta a la causación del Impuesto a la Renta, es necesario primero determinar las características, naturaleza y efectos que la nulidad produce en el derecho ecuatoriano. Por lo tanto, en este primer capítulo se analizará la institución jurídica a las luces de la normativa y jurisprudencia nacionales, así como de la doctrina internacional. Empero, antes de iniciar un análisis de la nulidad como tal, se hará una somera referencia a la ineficacia de los negocios jurídicos, género al que la nulidad pertenece, para establecer qué tipo de ineficacia ésta constituye.

2. La ineficacia de los negocios jurídicos: concepto y clasificación

La ineficacia del negocio jurídico es un concepto que se puede analizar de forma adecuada solo si se efectúa previamente una referencia a su antónimo, la eficacia. Para ello, se debe partir de la premisa de que todo negocio jurídico se celebra con la intención de producir efectos. Esto se debe a que, en su mismo concepto, el negocio jurídico es “un acto voluntario lícito que tiene por finalidad inmediata la producción de un efecto jurídico”¹. Bajo este contexto, la eficacia se entiende como “la aptitud del negocio para producir los efectos queridos por las partes”² o “la aptitud que se predica de él para alcanzar sus efectos propios”³.

Por el contrario, la ineficacia se concibe como la “privación o disminución de los efectos propios del negocio jurídico, vale decir, de los efectos que las partes persiguen de

¹ Julio César RIVERA. *Instituciones de Derecho Civil: Parte General*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1997, p. 922.

² *Ibid.*

³ Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y nulidad de los actos jurídicos*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2000, p. 124.

manera inmediata al otorgarlo”⁴. Así, el concepto de ineficacia comprende “todos los casos en los que la reacción del ordenamiento jurídico incide sobre la producción de los efectos del acto disconforme; efectos que se eliminan, se reducen o se perturban”⁵.

A su vez, los casos en los que incide el ordenamiento jurídico en la ineficacia de un acto se pueden observar desde dos diferentes perspectivas:

Un acto puede ser ineficaz porque carece de virtualidad para configurar idóneamente una determinada relación jurídica [perspectiva estática], o porque, aún cuando ha configurado esa relación idóneamente, ésta deja de constituir una regulación de los intereses prácticos que determinaron a los sujetos a concluir el negocio [perspectiva dinámica]⁶.

Es decir, existen ciertos supuestos en los que la ineficacia de un acto es inherente al acto jurídico en razón de defectos o vicios constitutivos, mientras que en otros casos la ineficacia es sobreviniente⁷. A estas dos categorías de ineficacia se las denomina *ineficacia estructural o intrínseca* e *ineficacia funcional o extrínseca*.

Por un lado, la ineficacia estructural atiende a la fase de celebración o formación del negocio jurídico, en la que la privación de efectos incide desde su origen⁸. La ineficacia estructural tiene lugar el momento en que el negocio carece de alguno de los elementos que la ley prescribe para su valor, o cuando se emitió un requisito esencial para su existencia jurídica. En estos casos, el acto se entendería como inexistente o inválido, dependiendo de las circunstancias.

Ahora bien, a diferencia de la ineficacia estructural, la ineficacia funcional se configura en un momento posterior a la celebración del negocio, incidiendo en su producción de efectos determinadas contingencias sobrevinientes. El negocio jurídico es válido, pero

⁴ Julio César RIVERA. *Instituciones de... Óp. Cit.*, p. 924.

⁵ Víctor VIAL DEL RÍO. *Teoría general del acto jurídico*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010, p. 234.

⁶ Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y nulidad... Óp. cit.*, p. 125.

⁷ *Cfr. Ibid.*

⁸ *Cfr. Id.*, p. 127.

causas posteriores a su celebración lo privan parcial o totalmente de sus efectos. Al respecto, el profesor Eduardo Zannoni afirma que:

[c]uando se predica la ineficacia de un negocio en razón de que la pervivencia de la voluntad negocial [...] no se atiende a la aptitud que el negocio tuvo como fuente de una relación idónea, sino que se apunta más bien a destruirlo por carecer de función económico-social⁹.

A continuación, se hará énfasis en una hipótesis concreta de ineficacia estructural, la nulidad de los negocios jurídicos, puesto que los casos de ineficacia funcional resultan irrelevantes para la comprobación de la hipótesis planteada.

3. La nulidad

3.1. Concepto y generalidades

Al ser el negocio jurídico¹⁰ un acto voluntario y lícito que tiene por finalidad inmediata la producción de efectos jurídicos, la ley reconoce su aptitud para ser eficaz cuando éste reúna tanto requisitos esenciales de existencia como requisitos de validez¹¹. Por un lado, los requisitos de existencia del acto son aquellos indispensables para su formación, y sin cuya concurrencia éste no puede nacer frente al derecho¹². Estos elementos son la voluntad y el

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Para efectos de la presente tesina, se utilizara los términos negocio jurídico y acto jurídico como sinónimos.

¹¹ *Cfr.* Rodrigo BARCIA LEHMANN. *Lecciones de Derecho Civil Chileno*. Tomo I. Santiago: Editorial jurídica de Chile, 2010, p. 33.

¹² *Cfr.* Guillermo OSPINA FERNÁNDEZ y Eduardo OSPINA ACOSTA. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. Bogotá: Temis, 2005, p. 83.

objeto del negocio¹³. En caso de faltar alguno de estos requisitos, el acto se considera inexistente¹⁴.

Por otro lado, los requisitos de validez atañen a aquellos prescritos por la ley y que un acto existente debe cumplir con miras a la protección del orden público, la preservación de terceros e incluso la preservación de las mismas partes¹⁵. Bajo esta hipótesis, el acto nació a la vida jurídica y se ha conformado con todos sus requisitos de existencia, pero debe cumplir requisitos adicionales para producir efectos jurídicos¹⁶.

Como se mencionó, los requisitos de validez guardan una estrecha relación con la perspectiva estática de la eficacia, a partir de la cual se analiza al negocio como fuente de relación jurídica. De esta forma, si al otorgarse el acto se lo hizo conforme a la ley y cumpliendo los requisitos que ella exige, el acto produce los efectos que las partes persiguieron al celebrarlo¹⁷.

Los requisitos generales de validez de los negocios jurídicos se encuentran descritos en el artículo 1461 del Código Civil, y son los siguientes:

Art. 1461.- Para que una persona se obligue a otra por un acto o declaración de voluntad es necesario:

Que sea legalmente capaz;

Que consienta en dicho acto o declaración, y su consentimiento no adolezca de vicio;

Que recaiga sobre un objeto lícito; y,

Que tenga causa lícita.

¹³ *Cfr. Ibid.* Los profesores Ospina incluyen a la forma solemne de los actos como un requisito de existencia del acto. No obstante, el Código Civil ecuatoriano lo asimila como un requisito de validez. Para un mayor desarrollo de si la falta de solemnidades genera la inexistencia o invalidez del acto, *vid.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, pp. 441-442.

¹⁴ *Cfr. Id.*, p. 85. El profesor Ospina precisa que si un acto carece de las condiciones legales de existencia, no ingresa en el campo de los actos jurídicos; esto lo transforma en un acto "ajurídico". Adicionalmente, Ospina añade como uno de los requisitos de existencia del negocio jurídico a la presencia de solemnidades esenciales al momento de su celebración.

¹⁵ *Cfr. Id.*, pp. 84, 434.

¹⁶ *Cfr.* Víctor VIAL DEL RÍO. *Teoría general... Óp. cit.* pp. 235-236.

¹⁷ *Cfr.* Julio César RIVERA. *Instituciones de... Óp. Cit.*, p. 922.

La capacidad legal de una persona consiste en poderse obligar por sí misma, y sin el ministerio y la autorización de otra.

Adicionalmente, se debe tomar en cuenta que existen ciertos casos en los que la ley establece requisitos adicionales para la validez de un acto en particular. Estos requisitos adicionales se traducen en formalidades o solemnidades para que el acto sea eficaz. Así, la donación entre vivos que no se insinua sólo tiene efecto hasta el valor de ochocientos dólares de los Estados Unidos de América, y es nula en su exceso¹⁸.

De lo expuesto, podemos afirmar que los mencionados requisitos se resumen de la siguiente forma: requisitos generales de validez, que engloban: la capacidad de los contratantes, la ausencia de vicios de voluntad, la licitud del objeto y la licitud de la causa¹⁹; y, requisitos especiales de validez, que se observarán en la celebración de cada acto en particular.

A diferencia de lo que ocurre con los requisitos de existencia, la falta de cumplimiento de los requisitos de validez prescritos en el artículo 1461 no deviene en la inexistencia del acto, sino en su nulidad. Así, el artículo 1697 del Código Civil prescribe que “es nulo todo acto o contrato a que falta alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según su especie y calidad o estado de las partes”.

De acuerdo a los profesores Guillermo y Eduardo Ospina, la nulidad es “la descalificación [del acto jurídico] que el propio legislador decreta cuando la llamada ley contractual o ley particular incurre en quebranto de normas de jerarquía superior”²⁰. Esto se debe a que la existencia de la nulidad se infiere de ciertas premisas que construyen un silogismo, el cual explica la configuración de esta sanción:

La ley, por ejemplo, condena a la ineficacia de todo acto jurídico que vulnere el orden público. Esta es la premisa mayor; es un imperativo hipotético que, para su

¹⁸ Este requisito está contenido en el artículo 1417 del Código Civil, que adicionalmente define a la insinuación como “la autorización del juez competente, solicitada por el donante o el donatario”.

¹⁹ *Cfr.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, p. 85.

²⁰ *Id.*, p. 434.

actualización, presupone la realización del acto condenable. Esta realización constituye la premisa menor del silogismo lógico-jurídico. La conclusión de él es la condenación legal de este acto a la nulidad, a la destrucción de su eficacia civil²¹.

Arturo Alessandri Besa sigue esta misma línea de pensamiento, al definir a la nulidad de la siguiente manera:

La nulidad es la sanción legal establecida para la omisión de los requisitos y formalidades que las leyes prescriben para el valor de un acto según su especie, y la calidad o estado de las partes que en él intervienen, y que consiste en el desconocimiento de sus efectos jurídicos, estimándose como si nunca se hubiese ejecutado²².

En este concepto la nulidad se entiende adicionalmente como una sanción con la que la ley castiga las infracciones que se cometan al celebrarse un acto jurídico. Esto se debe a que la ley ha establecido la nulidad con el objeto de que sus disposiciones “sean respetadas y no constituyan letra muerta, cumpliéndose de este modo el fin que tuvo en vista el legislador [...]”²³. Por ello, la nulidad es una verdadera pena de índole civil que, por su condición, debe ser de derecho estricto y encontrarse expresamente establecida por la ley²⁴.

Precisamente, por ser de derecho estricto, existe nulidad cuando se ha omitido un requisito que la ley señala como indispensable para la validez del acto o contrato del que se trata. Así se desprende del artículo 9 del Código Civil, de conformidad con el que “los actos que prohíbe la ley son nulos y de ningún valor [...]”. Sin embargo, si la ley no considera a un requisito como necesario para la validez del acto, su omisión no acarreará la nulidad, sino producirá otro efecto que la ley misma se encargará de establecer para cada caso concreto²⁵. Así lo señala la segunda parte del artículo citado, de acuerdo a la que “[...]; salvo en cuanto designe expresamente otro efecto que el de la nulidad para el caso de contravención”.

²¹ *Id.*, p. 458.

²² Arturo ALESSANDRI BESA. *La nulidad y la rescisión en el Derecho Civil chileno*. Santiago: Ediar Editores, 1949. www.bcn.cl/obtienearchivo?id=documentos/10221.1/...nulidad (acceso: 19/01/2015), p. 4.

²³ *Ibid.*

²⁴ *Cfr. Id.*, p. 5

²⁵ *Cfr. Id.*, p. 17.

Alessandri añade que la consecuencia de la nulidad es desconocer los efectos jurídicos del acto que incumplió sus requisitos de validez, estimándose que el negocio jurídico nunca se celebró. Esto genera, en palabras de Ramón Meza Barros, que “[a]nulado [...] el contrato, deben volverse las cosas al estado anterior, como si no se hubiera celebrado jamás”²⁶. Este efecto está expresamente reconocido en el artículo 1704 de nuestro Código Civil, de acuerdo al que “la nulidad pronunciada en sentencia que tiene fuerza de cosa juzgada, da a las partes derecho para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto o contrato nulo [...]”.

La ley no realiza una distinción de qué negocios jurídicos son susceptibles de ser declarados nulos. Prueba de esto es que el artículo 1697 del Código Civil se refiere simplemente a que puede llegar a ser nulo “todo acto o contrato”. En consecuencia, pueden ser declarados nulos diferentes clases de negocios jurídicos, ya sean unilaterales o bilaterales²⁷. De esta forma, las reglas del Código Civil son muy amplias y constituyen reglas generales para los diferentes actos y contratos, salvo disposición expresa en contrario. En todo caso, cabe recalcar que, para efectos de este trabajo, el enfoque se centrará exclusivamente en la nulidad de los contratos, dada la importante incidencia económica que presentan en la generación del impuesto a la renta.

Una vez expuesto el concepto y las generalidades de la nulidad, se analizarán las clasificaciones de nulidad de acuerdo con su naturaleza y las particularidades de cada categoría. Mediante este análisis será posible establecer los diferentes efectos que cada tipo de nulidad produce en los contratos.

3.2. Clasificación de la nulidad según su naturaleza

El Código Civil ecuatoriano reconoce dos diferentes especies de nulidades de acuerdo con su naturaleza: la nulidad absoluta y la nulidad relativa. Esta clasificación nace cuando

²⁶ Ramón MEZA BARROS. *Manual de Derecho Civil: De las fuentes de las obligaciones*. Tomo I. 8ª ed. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 1998, p. 57.

²⁷ *Cfr.* Arturo ALESSANDRI BESA. *La nulidad... Óp. cit.*, p. 18.

el artículo 1697, en su último inciso, establece que “la nulidad puede ser absoluta o relativa”. A partir de allí, en los artículos subsiguientes el Código prescribe un régimen diferenciado para ambas categorías de nulidad en ciertos aspectos (causales que las configuran, plazos de prescripción de la acción de nulidad, quiénes pueden interponerla, posibilidad de ratificación), pero similar en otros (necesidad de declaración judicial, retrotracción de los efectos del contrato).

3.2.1. Nulidad absoluta

3.2.1.1. Concepto

De acuerdo con el artículo 1698 del Código Civil, la nulidad absoluta es la sanción impuesta por la ley a la omisión de los requisitos prescritos para el valor de un acto o contrato en consideración a la naturaleza de ellos, y no a la calidad o estado de las partes²⁸. Planiol y Ripert consideran que la nulidad absoluta va más allá de los simples requisitos para el valor del acto, pues es “una nulidad que asegura [en general] la protección de intereses superiores a los intereses privados”²⁹. En este sentido, es una pena civil cuyo fin es castigar todo aquello que sea ilícito.

Esto se debe a que sus requisitos buscan un respeto y observancia al orden público, y la ley les atribuye tal importancia que su omisión afecta no solo a las partes, sino a todos quienes pudieran tener interés en el acto³⁰. Por ello, al legislador no le importa que el acto o contrato no perjudique a los contratantes o lesione su patrimonio, pues basta que el acto afecte de cualquier forma al orden público para que sea susceptible de nulidad absoluta³¹.

3.2.1.2. Características esenciales y diferenciadoras

²⁸ Código Civil. Artículo 1698. Última codificación: Registro Oficial No. 46 Suplemento de 24 de junio de 2005.

²⁹ PLANIOL y RIPERT. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. 11ª Ed. París: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1928, p. 400. en Arturo ALESSANDRI BESA. *La nulidad... Óp. cit.*, p. 76.

³⁰ *Cfr.* Arturo ALESSANDRI BESA. *La nulidad... Óp. cit.*, p. 76.

³¹ *Cfr. Id.*, p. 111.

El artículo 1699 del Código Civil establece las tres características esenciales que distinguen a la nulidad absoluta de la nulidad relativa:

Art. 1699.- La nulidad absoluta puede y debe ser declarada por el juez, *aún sin petición de parte*, cuando aparece de manifiesto en el acto o contrato; puede alegarse *por todo el que tenga interés en ello, excepto el que ha ejecutado el acto o celebrado el contrato*, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba; *puede asimismo pedirse por el Ministerio Público*, en interés de la moral o de la ley; y *no puede sanearse por la ratificación de las partes, ni por un lapso que no pase de 15 años*. (el énfasis es de mi autoría)

De lo expuesto, las características esenciales de la nulidad absoluta se pueden resumir de la siguiente forma: personas que pueden alegar esta especie de nulidad, posibilidad de ratificarla, y tiempo en el cual se la considera saneada o extinguida.

En cuanto a las personas que pueden alegarla, el artículo 1699 enumera dos grupos de personas que pueden actuar en lo concerniente a la declaración de nulidad absoluta. En primer lugar, puede solicitarla el Ministerio Público con el solo interés de proteger la moral o el respeto a la ley. En segundo lugar, el artículo permite que cualquier interesado en la declaración de nulidad pueda solicitarla, exceptuando expresamente a la persona que ha ejecutado el acto o celebrado el contrato, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba. El artículo añade que, en todo caso, el juez que conoce la causa está obligado a declarar la nulidad del acto si la causal aparece de manifiesto, aun sin petición de parte.

Que todas las personas anteriormente señaladas puedan demandarla es una evidente consecuencia derivada de la naturaleza especial de la nulidad absoluta, que no tiene por objeto proteger intereses particulares, sino “sancionar transgresiones al orden público en materia civil y a la moral”³². En este sentido, Luis Claro Solar sostiene que la legitimidad de varias personas para solicitarla o incluso declararla de oficio, en el caso del juez, se debe a que

importa ella un vicio tal y de tanta gravedad, que hallándose comprometida en la contravención a los preceptos legales que establecen los requisitos a que debe someterse el

³² Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil Chileno*. Tomo I. 3ª Ed. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2010, p. 482.

acto o contrato realizado, la moralidad o el prestigio mismo de la ley, puede y debe pedirse su declaración, no sólo por las partes interesadas sino por terceros, por todo aquel que tenga interés en que la nulidad sea declarada y aun puede y debe ser declarada por el juez de oficio, si aparece de manifiesto en el acto o contrato³³.

Ahora bien, con respecto a su ratificación, ésta consiste en la “renuncia de la acción de nulidad que compete a alguno de los que intervinieron en la ejecución del acto jurídico”³⁴. La ratificación es plenamente posible cuando atañe a intereses particulares, pero se encuentra excluida en casos en los que se encuentran comprometidos intereses generales. En consecuencia, no se puede ratificar un acto viciado de nulidad absoluta.

En la nulidad absoluta existen intereses de orden público en juego y no puede permitirse que los contratantes la ratifiquen porque “[...] ésta no les pertenece exclusivamente, ni se trata de sus propios intereses, sino [...] los de la colectividad en general. Por tal motivo, no se acepta que el acto nulo de nulidad absoluta pueda ser ratificado por los que lo ejecutaron”³⁵.

Por último, el artículo 1699 prescribe que la nulidad absoluta no se sana ni por un lapso de tiempo que no pase de 15 años. Si bien el artículo prescribe claramente que la nulidad absoluta “no puede sanearse por la ratificación de las partes”, al mismo tiempo dispone un lapso de tiempo determinado para que la nulidad pueda ser saneada, a fin de armonizar la materia con las reglas generales de la prescripción³⁶. Estas reglas establecen que, transcurrido el plazo prescrito por la ley, se consolidan las situaciones jurídicas irregulares. Por ello, siguiendo este principio de la legislación positiva general de dar a las situaciones jurídicas una cierta estabilidad, se planteó este régimen de saneamiento.

Como bien afirma Alessandri,

³³ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado. Volumen VI. De las Obligaciones*. Tomo XII. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1992, p. 601.

³⁴ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo I. *Óp. cit.*, p. 483.

³⁵ *Id.*, p. 483.

³⁶ *Cfr. Ibid.*

[...] desde todo punto de vista es más justo y conveniente para los intereses de todos esta solución, porque son mayores los trastornos que se producirían al anular un acto jurídico pasados 10 años de su celebración [en el caso de Ecuador 15 años], que considerarlo saneado y válido después de ese plazo, aun cuando en él se contengan disposiciones contrarias al orden público, a la moral o a la ley misma³⁷.

Adicionalmente, se debe considerar que el saneamiento es perfectamente viable si durante un lapso tan extenso como de 15 años no se ha solicitado la declaración de nulidad absoluta por ninguna de las muchas personas que tienen derecho a hacerlo. Por consiguiente, “tanto para consolidar una situación anormal que se ha mantenido durante tanto tiempo, como para sancionar la negligencia de las personas que están facultadas para pedir la nulidad absoluta, el Código Civil prohíbe que pasado el plazo [...] se la pueda alegar”³⁸.

3.2.1.3. Causales que la producen

De conformidad con el artículo 1698 del Código Civil, las causales de la nulidad absoluta se reducen a las siguientes:

Art. 1698.- La nulidad producida por un objeto o causa ilícita, y la nulidad producida por la omisión de algún requisito o formalidad que las leyes prescriben para el valor de ciertos actos o contratos, en consideración a la naturaleza de ellos, y no a la calidad o estado de las personas que los ejecutan o acuerdan, son nulidades absolutas.

Hay asimismo nulidad absoluta en los actos y contratos de personas absolutamente incapaces.

Cualquiera otra especie de vicio produce nulidad relativa, y da derecho a la rescisión del acto o contrato [el énfasis es de mi autoría].

De lo expuesto, se puede deducir que las causales de nulidad absoluta son taxativas al puntualizarse que cualquier otra especie de vicio distinto a los expresamente determinados en el artículo genera nulidad relativa. Por lo tanto, la nulidad absoluta se limita a las siguientes hipótesis: objeto ilícito, causa ilícita, omisión de alguna formalidad establecida

³⁷ *Id.*, p. 484.

³⁸ *Ibid.*

en consideración de la naturaleza del acto, y actos y contratos celebrados por personas absolutamente incapaces³⁹.

En cuanto al objeto ilícito, éste se configura cuando “el acto, en sus prestaciones aisladamente consideradas o en su conjunto, contraría [...] la ley, el orden público o las buenas costumbres”⁴⁰. Así, la ilicitud se manifiesta cuando un contrato se refiere a prestaciones que intentan derogar prohibiciones legales imperativas, que versan sobre cosas que están fuera del comercio, o contienen prestaciones consideradas como inmorales y contrarias a las buenas costumbres⁴¹. En este sentido, y por entenderse como objeto ilícito no solo los atentados contra normas imperativas sino contra ciertos conceptos jurídicos indeterminados como las buenas costumbres, le corresponde discrecionalmente al juez determinar en cada caso concreto si el supuesto se configuró.

Con respecto a la causa ilícita, el artículo 1483 del Código Civil la define primero como “la prohibida por la ley, o contraria a las buenas costumbres o al orden público”. Es decir, se subsume a una definición muy similar que la de objeto ilícito, por lo que se deben tomar las mismas consideraciones: le corresponde discrecionalmente al juez definir si el acto ha obedecido o no a móviles contrarios a la ley, las costumbres o el orden público.

Ahora bien, tratándose de la forma solemne de los actos, la nulidad absoluta se configura cuando un acto carece de una solemnidad esencial al momento de su celebración. La solemnidad esencial es “aquella en virtud de la cual la manifestación de voluntad, para que produzca efectos civiles, debe sujetarse a ciertas formas externas determinadas”⁴².

Esta causal ha generado controversia entre la doctrina, pues para Alessandri Besa, siguiendo la lógica planteada por el Código Civil en su artículo 1698, la solemnidad

³⁹ Estos requisitos fueron recogidos y resumidos por: Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. 13 de abril de 1998. Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI No. 11. p. 2800.

⁴⁰ Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, p. 439.

⁴¹ *Cfr.* Louis JOSSERAND. *Cours de Droit Civil Positif Français*. 3ª ed. París: Librairie du Recueil Sirey, 1939, <http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k6478172d/f100.image>, p. 68.

⁴² Rodrigo BARCIA LEHMANN. *Lecciones de... Óp. cit.*, p. 102.

esencial es un requisito de validez de los actos o contratos, cuya ausencia deviene en la nulidad del acto⁴³. Además, a criterio de este autor, el Código Civil no distingue la inexistencia y la nulidad y, por tanto, los actos llamados por la doctrina inexistentes deben ser entendidos como absolutamente nulos⁴⁴.

Para otros, como los profesores Ospina Fernández y Ospina Acosta y Luis Claro Solar, la inobservancia total de la forma solemne no constituye una afectación a la validez del acto, sino a su existencia. El fundamento de los profesores Ospina radica en lo siguiente:

Ciertas condiciones generales son indispensables para la formación de los actos jurídicos; sin ellas, estos no pueden nacer, no existen, son nada frente al derecho. Tales condiciones son: la voluntad manifestada, el consentimiento, el objeto y la forma solemne. [...] En casos excepcionales, la ley prescribe la observancia de ciertas solemnidades para el perfeccionamiento de los actos jurídicos, lo que equivale a exigir que la voluntad se exprese en forma predeterminada para que se tenga por emitida. La falta de dichas solemnidades obstaculiza la formación o perfeccionamiento de tales actos jurídicos y conduce a que estos se reputen inexistentes⁴⁵.

Luis Claro Solar concuerda con esta posición, pues afirma:

Pero estos últimos [solemnidades] no constituyen requisitos necesarios únicamente a la validez del acto o contrato, sino que miran a la existencia misma del acto o contrato; y su omisión produce, no únicamente la nulidad absoluta del acto o contrato, sino la inexistencia del acto o contrato que sin ese requisito no ha podido perfeccionarse, nacer a la vida del derecho y crear derechos y obligaciones respectivamente en [sic] favor de los otorgantes. La ley dice, por ejemplo que «la venta de los bienes raíces, servidumbres y censos, y la de una sucesión hereditaria, *no se reputan perfectas ante la ley mientras no se ha otorgado escritura pública*». Por consiguiente no otorgándose la escritura no habrá venta; y no podrá decirse ni legal y lógicamente que el contrato de venta de un bien raíz, otorgado verbalmente o en escritura privada, es nulo de nulidad absoluta, desde que tal contrato es un simple proyecto, no llega a perfeccionarse mientras no se otorgue la escritura pública que constituye el acta de su nacimiento a la vida jurídica⁴⁶.

De acuerdo a la Corte Suprema de Justicia ecuatoriana, que recogió el criterio de los profesores Ospina y Luis Claro Solar, la inexistencia de los actos jurídicos por falta de

⁴³ Cfr. Arturo ALESSANDRI BESA. *La Nulidad...* Óp. cit., p. 241.

⁴⁴ Cfr. *Id.*, p. 7.

⁴⁵ Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* Óp. cit., p. 84.

⁴⁶ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de...* Óp. cit., p. 599.

solemnidades esenciales está contemplada en nuestro Código Civil, en casos como la falta de instrumento público en la celebración de un acto que lo requiere:

[...] en nuestra legislación se encuentran varias disposiciones que permitirán hablar de la inexistencia de un acto jurídico por faltar alguno de sus elementos esenciales. Baste citar, por venir al caso, el artículo 1745 del Código Civil: "La falta de instrumento público no puede suplirse por otra prueba en los actos y contratos en que la Ley requiere esa solemnidad; y se mirarán como no ejecutados o celebrados, aun cuando en ellos se prometa reducirlos a instrumento público dentro de cierto plazo, bajo una cláusula penal. Esta cláusula no tendrá efecto alguno. Fuera de los casos indicados en este artículo, el instrumento defectuoso por incompetencia del empleado o por otra falta en la forma, valdrá como instrumento privado, si estuviere firmado por las partes". Cuando la ley requiere la solemnidad de un instrumento público, y no se lo ha otorgado, el acto o contrato se mirará como no ejecutado o celebrado, es decir que, jurídicamente, ese acto no existe. En resumen: la venta de un inmueble mediante un documento privado se mirará como no ejecutada o celebrada, es decir jurídicamente inexistente⁴⁷.

Por último, son sancionados con nulidad absoluta los actos celebrados por los incapaces absolutos. En esta categoría se encuentran comprendidos los impúberes, los dementes y los sordomudos que no pueden darse a entender de manera verbal, por escrito o lenguaje de señas, tal como prescribe primer inciso del artículo 1463 del Código Civil⁴⁸.

A diferencia de otras causales de nulidad absoluta, en las que se observa el valor de los actos en consideración a su naturaleza, en esta causal se observa la calidad de la persona que otorgó el acto. La sanción que le otorgó el legislador a la celebración de contratos por incapaces absolutos fue la de nulidad absoluta, dado que, como afirman los profesores Ospina, consideró que los motivos determinantes de esta incapacidad legal son de tanta gravedad que se justifica prestar una especial protección a las personas afectadas por ella⁴⁹.

3.2.2. Nulidad relativa

⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. 16 de mayo de 2001. Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 6. p. 1527.

⁴⁸ Art. 1463.- Son absolutamente incapaces los dementes, los impúberes y la (sic) persona sorda que no pueda darse a entender de manera verbal, por escrito o por lengua de señas.

Sus actos no surten ni aún obligaciones naturales, y no admiten caución. [...]

⁴⁹ Cfr. Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, p. 442.

3.2.2.1. Concepto

La nulidad relativa o rescisión, como también la denomina el Código Civil, es otra de las formas que puede revestir la nulidad. Arturo Alessandri Rodríguez la define como “la sanción legal impuesta a las omisiones de los requisitos prescritos por la ley para la validez del acto o contrato en consideración a la calidad o estado de las personas que los ejecutan o acuerdan”⁵⁰.

A su vez, Luis Claro Solar define a la nulidad relativa en función de las causas específicas que la producen:

Dentro de nuestro derecho podría, por lo tanto, definirse la acción de nulidad relativa como el medio jurídico concedido al contratante legalmente incapaz o cuyo consentimiento fue [sic] viciado al contratar para la extinción de las obligaciones que el acto o contrato le impone⁵¹.

Por ello, la nulidad relativa, a diferencia de la nulidad absoluta, debe entenderse como

un verdadero beneficio jurídico establecido por la ley a favor del autor de un acto o del contratante que, sea por un vicio del consentimiento, o por la inobservancia de las formalidades prescritas en consideración a su estado o calidad, queda en situación desmedrada, y de ahí su interés en hacer desaparecer el acto o contrato cuyos efectos u obligaciones lo perjudican⁵².

Es precisamente su carácter de beneficio jurídico lo que constituye la principal distinción entre ella y la nulidad absoluta. La nulidad absoluta tiende a proteger intereses generales de orden superior, y lo hace mediante la anulación de actos que han infringido disposiciones de orden público.

En contraste, la importancia de la omisión de requisitos que generan nulidad relativa no tiene que ver con el interés general de la sociedad, sino guarda relación con el interés

⁵⁰ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil Chileno*. Tomo II. 3ª ed. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2010, p. 9.

⁵¹ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de... Óp. cit.*, p. 613. Cabe recalcar que la definición expuesta por Luis Claro Solar no es la de la nulidad relativa en sí misma, sino la de acción rescisoria, la cual es tan solo un efecto de la nulidad como tal. Al respecto, *vid.* Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 10.

⁵² Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 183.

particular de las personas que hayan celebrado el acto o contrato. Precisamente por esta distinción es que a esta nulidad se la denomina “relativa”; se produce únicamente cuando normas establecidas a favor de ciertas personas, que por su calidad o estado deben celebrar sus actos o contratos con sujeción a requisitos especiales, son infringidas⁵³.

Por lo tanto, se debe entender a la nulidad relativa como una sanción cuyo fundamento es la protección directa del interés particular y la salvaguardia de la equidad en las relaciones jurídicas. Esta equidad se consigue mediante la anulación de todos aquellos actos que, no siendo nulos absolutamente, están viciados debido a que la voluntad que los genera no ha sido manifestada de debida forma, con plena eficacia y certidumbre⁵⁴.

3.2.2.1. Características esenciales y diferenciadoras

Las características fundamentales y diferenciadoras de la nulidad relativa se encuentran dentro de los tres mismos campos que distinguen a la nulidad absoluta: las personas que pueden solicitarla, la posibilidad de ser ratificada por la persona que tiene derecho de alegarla y el saneamiento por el lapso del tiempo.

Estas características se encuentran descritas en el artículo 1700 del Código Civil, de conformidad con el que:

Art. 1700.- La nulidad relativa no puede ser declarada por el juez sino a pedimento de parte; ni puede pedirse por el Ministerio Público en sólo interés de la ley; ni puede alegarse *sino por aquellos en cuyo beneficio la han establecido las leyes*, o por sus herederos o cesionarios; y *puede sanearse por el transcurso del tiempo o por la ratificación de las partes* [...] [el énfasis es de mi autoría].

En relación con las personas que pueden alegarla, a diferencia de la nulidad absoluta, que puede ser declarada de oficio por el juez o incluso a petición del ministerio público, la legitimación para alegar la nulidad relativa se encuentra expresamente limitada hacia las personas en cuyo beneficio la han establecido las leyes, o por sus herederos y cesionarios.

⁵³ *Cfr. Id.*, p. 11.

⁵⁴ *Cfr. Id.*, p. 16.

Esto se debe precisamente a la naturaleza relativa de la rescisión, la cual constituye un beneficio jurídico del cual únicamente pueden aprovecharse sus beneficiarios y en ningún caso es materia de orden público⁵⁵. Por esta razón es que la nulidad relativa puede ser alegada por aquel en cuyo beneficio la ha establecido la ley, aun cuando éste haya celebrado el contrato a sabiendas del vicio de nulidad que lo invalidaba.

Con respecto a su saneamiento mediante confirmación, el acto viciado por nulidad relativa sí puede ser ratificado por la persona que tiene derecho a alegarla y así depurarse el vicio que lo aquejaba, a diferencia de lo que ocurre con la nulidad absoluta. Esto se debe a que, dado que la nulidad relativa resguarda un interés meramente particular, no hay inconveniente para que el beneficiario con ella la renuncie⁵⁶.

Así, ratificación de un acto relativamente nulo se entiende como “la renuncia de un derecho establecido en interés individual de una o más personas, renuncia que está permitida por regla general”⁵⁷. El carácter de esta renuncia está recogido expresamente en el artículo 1710 del Código Civil, de acuerdo al que “la ratificación necesaria para sanear la nulidad cuando el vicio del contrato es susceptible de este remedio, puede ser expresa o tácita”.

Finalmente, tanto la nulidad relativa como la absoluta puede sanearse con el transcurso del tiempo. Sin embargo, el plazo para interponer la acción de la nulidad relativa es mucho más corto que el de la nulidad absoluta. El artículo 1708 del Código Civil otorga tan solo 4 años a los beneficiarios de la acción para interponerla, con diferentes momentos para el inicio del discurrimento del plazo:

Art. 1708.- El plazo para pedir la rescisión *dura cuatro años*.

Este cuadrienio se contará, en el caso de violencia, desde el día en que ésta hubiere cesado; y en el caso de error o de dolo, desde el día de la celebración del acto o contrato.

⁵⁵ *Cfr. Id.*, p. 185.

⁵⁶ *Cfr. Luis CLARO SOLAR. Explicaciones de... Óp. cit.*, p. 641.

⁵⁷ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 184.

Cuando la nulidad proviene de una incapacidad legal, se contará el cuadrienio desde el día en que haya cesado esta incapacidad.

A las personas jurídicas que, por asimilación a los menores, tengan derecho para pedir la declaración de nulidad, les correrá el cuadrienio desde la fecha del contrato [el énfasis es de mi autoría].

La razón de la corta duración de este plazo es la misma que justifica las demás características de la nulidad relativa: como en ésta solo se persiguen intereses particulares, no es conveniente dejar en la incertidumbre la validez de un acto que solo perjudica a una o más personas. Si aquello ocurriese, podría “redundar en un perjuicio de la otra parte que carece de la acción rescisoria, y de los terceros que han derivado derechos de este acto, a través de las personas que lo celebraron”⁵⁸.

3.2.2.2. Causales que la producen

El artículo 1698 del Código Civil, después de enumerar los supuestos de nulidad absoluta, establece en su último inciso que “cualquiera otra especie de vicio produce nulidad relativa, y da derecho a la rescisión del acto o contrato”. Así, mediante un ejercicio de exclusión de las causales que generan inexistencia, así como las que generan nulidad absoluta, la nulidad relativa sanciona todos los demás actos que padecen vicios y no cumplen los requisitos prescritos por la ley para su valor. Como afirma Claro Solar, “separados, pues, los requisitos cuya omisión produce la nulidad absoluta del acto o contrato, «cualquiera otra especie de vicio produce nulidad relativa»”⁵⁹.

Estos vicios, a decir de los profesores Ospina, son la incapacidad relativa y los vicios del consentimiento⁶⁰. En cuanto a la incapacidad relativa, el artículo 1463 del Código Civil describe en los siguientes términos a tres clases de personas que la padecen, después de enumerar a los incapaces absolutos:

Art. 1463.- [...] Son también incapaces los menores adultos, los que se hallan en interdicción de administrar sus bienes, y las personas jurídicas. Pero la incapacidad de

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de... Óp. cit.*, p. 613.

⁶⁰ *Cfr.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, p. 450.

estas clases de personas no es absoluta, y sus actos pueden tener valor en ciertas circunstancias y bajo ciertos respectos determinados por las leyes. [...]

Del artículo se desprende que los incapaces relativos son los menores adultos, los interdictos y las personas jurídicas, y dado que la sanción para la celebración de sus actos no es la nulidad absoluta, se debe entender complementariamente con el artículo 1698 que dicha sanción es la nulidad relativa.

Ahora bien, con respecto a los vicios del consentimiento, es decir el error, la fuerza y el dolo⁶¹, también están sancionados con la nulidad relativa en cuanto reúnen las condiciones que la ley establece para que constituyan vicios de los negocios jurídicos. Esto se debe a que afectan la calidad o estado de las personas que los ejecutan o acuerdan, y la ley dispuso que la nulidad relativa constituya un beneficio para quienes fueron víctima de ellos⁶². Asimismo, de conformidad con la ley cualquier otra clase de vicio, que no sea de los enumerados en el artículo 1698, genera nulidad relativa, estando los vicios del consentimiento perfectamente englobados en esa descripción.

3.3. Clasificación de la nulidad de acuerdo a la necesidad de declaración judicial para su configuración

El Código Civil, que distingue únicamente a la nulidad como absoluta y relativa, fue el que reguló tradicionalmente los regímenes de nulidad en el derecho privado. Sin embargo, en estos últimos años otros cuerpos normativos como la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor y la Ley Orgánica de Regulación y Control de Poder de Mercado reconocieron una especie de nulidad que no había sido contemplada por nuestro Código Civil: la nulidad de pleno derecho.

⁶¹ Para una descripción acerca de estos vicios del consentimiento, *vid.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* *Óp. cit.*, p. 179-222; Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de...* *Óp. cit.*, p. 616-618.

⁶² *Cfr.* Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 185.

Al consagrarla, el ordenamiento jurídico ecuatoriano incluyó una nueva clasificación de nulidad que el Código de Bello había buscado evitar al momento de ser redactado, evadiendo uno de los álgidos debates doctrinarios de la época⁶³. En efecto, nuestro Código Civil rechazó el concepto de nulidad de pleno derecho y preceptuó que toda nulidad, cualquiera que sea su causa, debe ser declarada⁶⁴.

Por lo tanto, en el presente acápite se describirá brevemente una clasificación de nulidades de acuerdo a la necesidad de una declaración judicial para su configuración: la nulidad de pleno derecho y la anulabilidad de los actos jurídicos.

3.3.1. Nulidad de pleno derecho

3.3.1.1. Concepto

La nulidad de pleno derecho es aquella que se produce por el solo ministerio de la ley⁶⁵. Sobre esta nulidad, Coviello sostiene que “el acto nulo no produce efectos, aún [sic] cuando no haya habido con respecto a él ninguna declaración judicial”⁶⁶. A su vez, Ruggiero afirma que “la nulidad se produce *ipso iure*, y la pronunciación de nulidad tiene función meramente declarativa”⁶⁷. Esto se debe a que el acto nulo es “aquél cuyo vicio se halla manifiesto, patente, en el acto mismo. En este caso, el papel del juez es pasivo: se limita a comprobar la existencia de una invalidez declarada de pleno derecho por la ley”⁶⁸.

La falta de declaración judicial es precisamente la principal diferencia que distingue a los actos nulos de los actos anulables. “Los actos nulos se reputan como tales, aunque no

⁶³ Cfr. Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* Óp. cit., pp. 437-438.

⁶⁴ Cfr. *Ibid.*

⁶⁵ Arturo ALESSANDRI BESA. *La Nulidad...* Óp. cit., p. 109.

⁶⁶ Nicolás COVIELLO. *Doctrina General de Derecho Civil*. 4ª ed. italiana revisada por el Profesor Leonardo Coviello, y traducida por Felipe de J. Tena. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, 1938, p. 361. En Arturo ALESSANDRI BESA. *La Nulidad...* Óp. cit., p. 109.

⁶⁷ Roberto de RUGGIERO. *Instituciones de Derecho Civil*. 2 tomos, traducción de la 4ª ed. italiana. Madrid: Editorial Reus, 1929, p. 310. Arturo ALESSANDRI BESA. *La Nulidad...* Óp. cit., p. 110.

⁶⁸ Guillermo BORDA. *Manual de derecho civil: parte general*. 19ª ed. Buenos Aires: Editorial Perrot, 1998, p. 539.

medie juzgamiento de su nulidad, mientras que los actos anulables se reputan válidos hasta la sentencia que los anula”⁶⁹. Por ello, la sentencia declarativa no es intrínsecamente necesaria, pues no crea la nulidad al ésta ya existir *in limine* en la naturaleza de las cosas.

El origen de los actos nulos de pleno derecho se remonta al derecho romano. En este derecho, el *ius civile* mostraba un formalismo riguroso que conllevaba que la validez de los negocios jurídicos residiera en el cumplimiento de las formas. Bajo este contexto, la nulidad de pleno derecho era una sanción a los actos contrarios al derecho estricto y radicaba en un defecto que tornaba inútil al negocio al no haberse seguido para su celebración las formas establecidas. En un sistema de estas características, el negocio era válido o inútil, sin existir un término medio para categorizarlo. Si la estipulación era válida no cabía, según el *ius civile*, indagar la causa de su validez; por el contrario, si era inútil, se reputaba inválido y no generaba obligación alguna⁷⁰.

Esta clasificación romana fue recogida por algunos códigos civiles concebidos en el siglo XIX. Por su parte, el Código Civil de Vélez Sarsfield, en su artículo 1038, consideraba al acto nulo como aquel que se reputa tal “ [...] aunque su nulidad no haya sido juzgada”. A su vez, el *Esboço* brasileño señalaba en su artículo 787 que “[...] debe entenderse que hay nulidad manifiesta cuando en la ley se declare que los actos jurídicos son nulos o se decretare nulidad o la pena de nulidad”⁷¹.

3.3.1.2. Ejemplos en la legislación ecuatoriana

Si bien el Código Civil no recogió la nulidad de pleno derecho de los negocios jurídicos en su régimen general de nulidades, hoy en día el ordenamiento jurídico ecuatoriano sí la contempla en otros cuerpos normativos. Particularmente, me remitiré a dos que prescriben esta sanción: la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor y la Ley Orgánica de Regulación y Control de Poder de Mercado.

⁶⁹ Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y nulidad...* Óp. cit., p. 173.

⁷⁰ Cfr. *Id.*, p. 148.

⁷¹ *Código Civil: esboço*. Río de Janeiro: Typographia Universal de Laemmert, 1860-1864. En *Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba*. Córdoba: La Academia, 1970. p. 26.

Por un lado, la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor, en su artículo 43, establece que “son nulas de pleno derecho y no producirán efecto alguno las cláusulas contractuales que: [...]”. Posteriormente, el artículo expone una lista enumerativa y no exhaustiva de causales que producen esta nulidad.

El fundamento general para la sanción de estas cláusulas es que causan indefensión al consumidor o son contrarias al orden público o a las buenas costumbres, tal como lo describe el último ordinal del artículo: “[será nula de pleno derecho] cualquier otra cláusula o estipulación que cause indefensión al consumidor o sean contrarias al orden público y a las buenas costumbres”.

Por otro lado, la Ley Orgánica de Regulación y Control de Poder de Mercado impone esta sanción a prácticas restrictivas que estén prohibidas por ella. En el inciso final de su artículo 11 prescribe que “[...] son nulos de pleno derecho los acuerdos, prácticas, decisiones y recomendaciones que, estando prohibidos en virtud de lo dispuesto en este artículo, no estén amparados por las exenciones previstas en la ley”.

En consecuencia, para que la nulidad de pleno derecho se configure es necesario que la autoridad competente⁷² determine primero si la práctica en cuestión es de aquellas prohibidas en la ley al afectar negativamente la eficiencia económica o el bienestar general. Una vez dictada la resolución que establezca la existencia de la práctica restrictiva, la nulidad se producirá por el ministerio de la ley, sin necesidad de que las partes interesadas requieran de una declaración judicial para que la nulidad se configure como tal.

De lo expuesto, se puede colegir que la nulidad de pleno derecho ha sido recogida por la normativa ecuatoriana en varios casos puntuales. Sin embargo, cabe recalcar que ésta únicamente operará si es que los supuestos recogidos en las leyes especiales se configuran,

⁷² En el Ecuador, la autoridad competente para conocer sobre estos casos es la Superintendencia de Control de Poder de Mercado. Esto se debe a que, de acuerdo al último inciso del artículo 49 de la Ley Orgánica de Regulación y Control de Poder de Mercado, “[e]l juzgamiento y sanción de las infracciones establecidas en la Ley corresponderán exclusivamente a la Superintendencia de Control de Poder de Mercado”.

y no será aplicable a otras hipótesis que sean sancionadas por nulidad. Para ellas, se aplicará el régimen general de nulidad planteado en el Código Civil, que tan solo contempla a la anulabilidad de los negocios jurídicos.

3.3.2. Anulabilidad

3.3.2.1. Concepto

La anulabilidad es una situación jurídica que sufren ciertos negocios jurídicos viciosos y que, de acuerdo al artículo 1046 del Código Civil de Vélez Sarsfield, consiste en que éstos “se reputan válidos mientras no sean anulados; y solo se tendrán por nulos desde el día de la sentencia que los anulase”. Es decir, la nulidad de los actos no depende directamente de disposiciones de derecho que operen *ipso iure* para generarla, como ocurre con la nulidad de pleno derecho, sino de la verificación por parte de una autoridad de las circunstancias de hecho que la producen. Mientras aquello no ocurra, el acto seguirá siendo válido y producirá plenos efectos jurídicos.

Karl Larenz explica claramente la anulabilidad de los negocios jurídicos de la siguiente forma:

El negocio jurídico impugnabile⁷³ es, en un principio, válido. Permanece válido si no es impugnado. No obstante, si se impugna en el tiempo y forma debidos por quien lo ha celebrado o, en caso de que fuese celebrado por un representante, por aquel para quien fuese válido, ha de considerarse como nulo desde el principio. Por tanto, los efectos quedan suprimidos como si nunca hubiese tenido lugar. Por ello, un negocio jurídico impugnabile, en tanto pueda aún impugnarse, es provisionalmente válido, pero anulable [...] ⁷⁴.

Por las consideraciones expuestas, la sentencia que dicta el juez ante un vicio que torna anulable el acto no es meramente declarativa, como ocurre con la nulidad de pleno derecho, sino constitutiva. La sentencia es entonces “aquella que establece un estado jurídico nuevo

⁷³ El Código Civil alemán, que Karl Larenz comenta, distingue los negocios nulos de los negocios impugnables. Zannoni asimila los negocios nulos del derecho alemán a los nulos de pleno derecho, y los impugnables a los anulables. En Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad... Óp. cit.*, p. 157.

⁷⁴ Karl LARENZ. *Derecho Civil. Parte general*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1978, p. 653. En Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad... Óp. cit.*, p. 157.

que antes no existía, aun cuando se hayan dado los hechos condicionantes para que la sentencia se dicte⁷⁵. Así, la nulidad del negocio depende exclusivamente de una orden judicial a través de la cual se restrinja la eficacia del acto en razón de los vicios que éste contiene⁷⁶.

Este concepto encuentra su origen en el Derecho Pretorio, y fue recuperado en la Edad Media cuando sus comentaristas opinaron que una de las formas en las que la nulidad operaba en ese sistema era mediante un fallo judicial dictado a consecuencia del ejercicio de la *actio in integrum restitutio*⁷⁷ otorgada por el derecho pretorio⁷⁸. José Caramés describe el origen de este fenómeno de la siguiente forma:

El negocio impugnado era, según el derecho estricto, válido. Sin embargo, como el pretor no podía declarar directamente la nulidad de un negocio cuya validez reconocía el derecho civil, ponía a disposición de los interesados uno de aquellos medios emanados de su *iurisdictio* o de su *imperium* [...] que quitaban toda eficacia práctica al negocio jurídico⁷⁹.

3.3.2.2. Ejemplos en la legislación ecuatoriana

En nuestro ordenamiento jurídico el Código Civil recoge únicamente un régimen de anulabilidad, tanto con respecto a la nulidad absoluta como en relación con la nulidad relativa. Si bien ambas nulidades guardan diferencias significativas en cuanto a aspectos básicos de su naturaleza, comparten una particularidad: necesitan haber sido discutidas en un juicio seguido ante un tribunal competente y que, como consecuencia de ese litigio, se

⁷⁵ Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad...* *Óp. cit.*, p. 182.

⁷⁶ *Cfr.* Doménico BARBERO. *Sistema de derecho privado*. Buenos Aires: Editorial Ejea, 1967, p. 641. En Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad...* *Óp. cit.*, p. 182.

⁷⁷ La *in integrum restitutio* era una *exceptio* pretoriana consagrada por el *ius honorarium*, que tenía por efecto dar al actor los medios para volver las cosas al estado anterior. Se interponía cuando una persona sufría una lesión a causa del cumplimiento de un acto jurídico, o por la aplicación de un principio de derecho civil cuyo resultado era contrario a la equidad. *Cfr.* Eugène PETIT. *Traité Élémentaire de Droit Romain*. 4^a ed. París: Librairie Nouvelle de Droit et de Jurisprudence, 1903. <http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k5738741b/f6.image> (acceso: 03/12/2014), pp. 767-768; *Vid.* Eduardo ZANNONI. *Óp. cit.*, pp. 149-150.

⁷⁸ *Vid.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* *Óp. cit.*, p. 415.

⁷⁹ José CARAMÉS FERRO. *Instituciones de derecho privado romano. Parte general*. Buenos Aires: Editorial Perrot, 1963, p. 242. En Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad...* *Óp. cit.*, p. 151.

haya dictado una sentencia que las declare⁸⁰. Este requerimiento las diferencia de la nulidad de pleno derecho, que opera *ipso iure* y cuya declaración no es necesaria para que la nulidad tenga lugar.

El régimen exclusivo de anulabilidad, implementado en nuestro Código Civil, ha existido desde el momento de su redacción, como bien lo señalan los profesores Ospina:

[...] podemos afirmar sin vacilación que el autor de nuestro Código Civil, [...] ya en punto de la nulidad aceptó en sus líneas generales y en la mayor parte de sus aplicaciones prácticas la teoría que ha clasificado dicha teoría en dos especies: la nulidad absoluta y la nulidad relativa; pero descartando expresamente la vieja idea que tan enconadas polémicas ha suscitado acerca de si el criterio predominante de esta clasificación sería el de que la nulidad absoluta obraría de pleno derecho (*iuris et de iure*), o sea, sin necesidad de declaración alguna, al paso que la nulidad relativa sí requería dicha declaración a instancia de persona en cuyo amparo la hubiera establecido la ley. En efecto, el Código Civil estatuye que la nulidad, cualquiera que sea su causa, tiene que ser declarada por sentencia judicial firme, proferida unas veces de oficio y otras a instancia de parte legitimada para invocarla. Esta importante determinación legal excluye la aludida polémica que aún subsiste entre los comentaristas de las legislaciones que se han pronunciado en sentido contrario o que han guardado silencio al respecto. [...] [Por lo tanto] la nulidad, cualquiera que sea su clase, siempre requiere la declaración judicial, y mientras esta no sobrevenga el acto viciado produce efectos, como si fuese válido⁸¹.

Alessandri considera que la necesidad de declaración judicial se desprende de varios artículos del Código Civil en los que se efectúan claras referencias a un nexo inherente entre la nulidad y su declaración judicial⁸². Así, el Código alude a expresiones como “la nulidad puede y deberá ser declarada⁸³ [...]”⁸⁴, “la nulidad relativa no puede ser declarada por el juez sino a petición de parte [...]”⁸⁵, “no podrán declararse nulos ni rescindirse

⁸⁰ Cfr. Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 317.

⁸¹ Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* *Óp. cit.*, p. 438.

⁸² Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 318.

⁸³ La palabra declaración debe entenderse en un sentido amplio del término como una manifestación de las potestades de jurisdicción y competencia del juez mediante el dictamen de una sentencia.

⁸⁴ Código Civil. Art. 1699. Última Codificación: Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

⁸⁵ Código Civil. Art. 1700. Última Codificación: Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

[...]”⁸⁶, o “la nulidad que tiene fuerza de cosa juzgada, da a las partes derecho [...]”⁸⁷. Por lo tanto, el Código en ningún momento reconoce los efectos ipso iure de la nulidad, sino que requiere de la intervención judicial para que la nulidad opere.

Bajo las premisas que los artículos del Código reflejan, Luis Claro Solar llega a la siguiente conclusión:

La nulidad absoluta no obra pues, ipso jure, por el solo derecho, por el hecho de ser tal la nulidad absoluta. Lo mismo que la nulidad relativa, la nulidad absoluta tiene que ser reconocida y declarada en sentencia judicial definitiva y firme para que el acto o contrato no produzca efectos y para que se borren y desaparezcan los efectos que había producido [...]”⁸⁸.

De esta forma, mediante sus disposiciones, el Código Civil puso en claro que:

la sanción legal permanece en estado de latencia hasta que sea aplicada por el juez y, entre tanto el acto así sancionado legalmente se presume válido y como tal produce sus efectos, pudiendo ocurrir que, si no es llevado oportunamente a los estrados judiciales, donde se discuta su validez e invalidez, tales efectos se produzcan hasta su consumación⁸⁹.

Esto genera que las sentencias de nulidad absoluta y relativa tengan un efecto constitutivo, pues no se limitan a señalar que se han cumplido los presupuestos legales para un acto que es de por sí nulo por el simple ministerio de la ley, sino que “destruye[n] el acto y su eficacia para el futuro y para el pasado hasta el tiempo de su celebración”⁹⁰.

⁸⁶ Código Civil. Art. 1702. Última Codificación: Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

⁸⁷ Código Civil. Art. 1704. Última Codificación: Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

⁸⁸ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de... Óp. cit.*, p. 630.

⁸⁹ Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, p. 459.

⁹⁰ *Ibid.*

3.3.3. Distinción entre la nulidad de pleno derecho y la nulidad absoluta

A pesar de que el carácter anulable de las nulidades absoluta y relativa ha sido acogido de forma casi unánime por la doctrina⁹¹, el autor chileno Alfredo Barros Errázuriz no comparte esta opinión, pues asimila a la nulidad absoluta con la nulidad de pleno derecho:

la nulidad absoluta se produce de pleno derecho, ipso iure, por la sola fuerza de la ley, desde el momento mismo de la celebración del acto, el cual no tiene valor ante la ley, aunque nadie solicite la declaración de nulidad; y si aparece de manifiesto en el acto o contrato, el juez debe declararla de oficio. Si en un juicio se invoca el mérito de un acto nulo de nulidad absoluta o si las partes discuten su valor, el juez se limitará a declarar o constatar la nulidad producida de pleno derecho, no a pronunciarla o decretarla, como ocurre en el caso de la nulidad relativa⁹².

Una opinión muy similar fue manifestada recientemente en el caso *Occidental Petroleum Corporation Occidental Exploration And Production Company* contra la República del Ecuador, en el que el Tribunal Arbitral, aplicando el derecho ecuatoriano, sostuvo que:

un acto nulo no produce efectos legales, incluso antes de que se obtenga una declaración judicial. En tal sentido, un acuerdo de ceder sin autorización no produce ninguna cesión efectiva y una declaración judicial no deja sin efecto la cesión – tal como si no se hubiera producido una cesión válida. Sólo existe la “apariencia de acto” hasta que se dicta una declaración judicial. Esto puede dar lugar a “una apariencia de validez respecto de terceros”. Estas declaraciones refuerzan la conclusión de que no se produjo [sic] ninguna cesión efectiva y que OEPIC continuó siendo el dueño del 100% de todos los derechos en el Contrato de Participación, independientemente del acuerdo de ceder un interés del 40% en AEC. Por consiguiente, de conformidad con el Artículo 79 de la LHC, una cesión no autorizada “no tiene valor alguno”, incluso conforme a la doctrina de nulidad absoluta⁹³.

⁹¹ Muchos estudiosos de los Códigos Civiles chileno, colombiano y ecuatoriano son firmes al considerar que la nulidad absoluta no opera ipso iure, sino que necesita ser declarada por un juez. *Vid.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* *Óp. cit.*; Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de...* *Óp. cit.*; Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* *Óp. cit.*; Ramón MEZA BARROS. *Manual de...* *Óp. cit.*

⁹² Alfredo BARROS ERRÁZURIZ. *Curso de derecho civil*. Tomo II. 4ª ed. Santiago de Chile: Editorial Nascimento, 1932, p. 286. En Arturo ALESSANDRI BESA. *La nulidad...* *Óp. cit.*, p. 110.

⁹³ Tribunal arbitral constituido bajo las reglas del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones. *Caso Occidental Petroleum Corporation y Occidental Exploration and Production Company vs. la República del Ecuador*. Caso CIADI No. ARB/06/11. 5 de octubre de 2012.

Para sustentar su posición, el tribunal arbitral se fundamentó en la sentencia de 29 de agosto de 2001 de la Corte Suprema de Justicia ecuatoriana, en la que la Sala de lo Civil y Mercantil afirmó lo siguiente:

[E]n caso de que un negocio jurídico adolezca de vicio de nulidad absoluta, aunque goce de una apariencia de validez respecto de terceros mientras no haya sentencia ejecutoriada que declare la nulidad, sin embargo el negocio carece de sus elementos estructurales, por lo que no produce los efectos jurídicos que estaba destinado a producirlos de haberse celebrado válidamente⁹⁴.

De esta forma, el Tribunal Arbitral coincidió con Barros en que la nulidad absoluta opera *ipso iure*, siendo el acto o contrato nulo antes de que medie una declaración judicial.

Desafortunadamente para sus propugnadores, estas opiniones no tienen cabida para la mayoría de la doctrina al no hallar fundamento en los Códigos de Bello. Esto se debe a que, como afirma Alessandri Rodríguez:

[...] el Código Civil no se refiere en ninguna parte a que la nulidad absoluta se produzca *ipso jure*, o a que el juez se limite a constatarla. [...] En consecuencia, la ley indica la forma en que debe procederse en presencia de un acto nulo de nulidad absoluta, que no es otra que la declaración judicial de esa nulidad. De todos esos preceptos aparece, pues, la necesidad de una declaración judicial de nulidad, no de una simple constatación, sino de una sentencia judicial que declare expresamente que tal o cual acto jurídico es nulo. Sin esa declaración, la nulidad no produce efectos [...]⁹⁵.

Incluso, la distinción entre nulidad de pleno derecho y nulidad absoluta es tan clara que en legislaciones como la argentina estas dos categorías se conciben de forma diferente. En este sentido, Zannoni señala que “independientemente de la clasificación que distingue a los actos nulos (arts. 1041 a 1044 [del Código Civil argentino]) de los anulables (art. 1045), Vélez Sársfield [sic] incorporó la distinción entre nulidad absoluta y nulidad relativa”⁹⁶. En consecuencia, “la distinción entre actos nulos y anulables es autónoma, o si se prefiere, independiente de la distinción entre nulidad absoluta y relativa, [por lo que] es posible

⁹⁴ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Civil y Mercantil. 29 de agosto de 2001. Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 7. p. 1853.

⁹⁵ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 318.

⁹⁶ Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad...* *Óp. cit.*, p. 201

señalar que tanto los actos nulos como los anulables pueden adolecer de nulidad absoluta⁹⁷.

Por consiguiente, la nulidad absoluta no es una hipótesis de nulidad de pleno derecho. Al contrario, de acuerdo a nuestro derecho positivo corresponde únicamente a una hipótesis de anulabilidad al requerir de una declaración judicial para que tenga lugar la nulidad y no operar *ipso iure*.

3.3.4. Distinción entre la nulidad de pleno derecho y la inexistencia de los negocios jurídicos

Así como la nulidad de pleno derecho no es equivalente a la nulidad absoluta, tampoco lo es a la inexistencia de los negocios jurídicos. La teoría de la inexistencia tiene su origen en la doctrina francesa del siglo XIX⁹⁸, y constituye la expresión de ineficacia más radical que pueda afectar a un negocio jurídico. Esta inexistencia se genera, como se mencionó, cuando un acto carece de los requisitos esenciales para nacer a la vida jurídica.

De esta forma, se diferencia con la nulidad en cuanto a que la nulidad presupone que existe un acto, pero dicho acto no cumple todos los requisitos de validez necesarios para ser eficaz. Como explica Claro Solar:

No es lo mismo la *nada* que la *nulidad*. La nada es la no existencia, y su sanción es la misma no existencia que ha hecho imposible el perfeccionamiento del acto y la producción de algún efecto; la nulidad es la invalidez, es la sanción del vicio de que el acto adolece; el acto es *nulo*, de nulidad absoluta, o es *rescindible*, por ser nulo relativamente. El artículo 1444 [Art. 1460 Código Civil Ecuador] dice que si falta una de las cosas esenciales al perfeccionamiento de un contrato como tal, *no produce efecto*

⁹⁷ *Id.*, p. 206.

⁹⁸ La teoría nació a partir de Zachariae y más tarde de Aubry y Rau, cuando la doctrina francesa se enfrentó al caso del matrimonio que hipotéticamente se celebrase entre dos contrayentes del mismo sexo. Ninguna norma del *Code* francés sancionaba la nulidad de ese matrimonio, y en razón de la doctrina francesa que consideró implícita la regla de que no hay nulidad sin texto expreso de la ley, no se podía declarar su invalidez. Sin embargo, dado que sería contrario a la razón de aquella época reputarlo como válido, se esbozó la distinción de que “una cosa es existir con vicios y otra no existir”. Al respecto, *vid.* Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad... Óp. cit.*, p. 139. Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General... Óp. cit.*, p. 424.

alguno, o degenera en otro contrato diferente: no dice que el contrato a que falte ese requisito esencial, sea nulo⁹⁹.

Esta fundamental diferencia no ha sido solo reconocida por los estudiosos del Código de Bello sino también por revisores de otros Códigos como el de Vélez Sarsfield, el cual contempla expresamente a la nulidad de pleno derecho. Por ejemplo, Guillermo Borda explica la distinción en el derecho argentino entre inexistencia y nulidad (sea de pleno derecho o anulabilidad, o nulidad absoluta o relativa) de la siguiente forma:

[...] hay ciertas situaciones, que sólo tienen la apariencia de un acto jurídico, no parece posible, por consiguiente, hablar de *acto nulo* porque, en verdad, no existe ningún acto. La nulidad supone un *abstractum real*, un algo que declarar inválido; pero lo que no existe, no puede anularse. *Estrictamente el acto inexistente no forma parte de la teoría de las nulidades*¹⁰⁰.

Es por esta razón que la Corte Suprema de Justicia ecuatoriana, mediante sentencia de 16 de mayo de 2001, ha reconocido la diferencia entre la inexistencia y la nulidad al exponer 3 diferentes grados de ineficacia estructural de los actos jurídicos:

La doctrina distingue *tres grados de ineficacia de los actos jurídicos*: 1. *Ineficacia máxima o inexistencia*, cuando el acto carece de los requisitos esenciales para que tenga vida. El acto inexistente no puede ser convalidado ni necesita ser invalidado; 2.- *Nulidad absoluta*, cuando el acto es capaz de producir determinados efectos en condiciones especiales. Existe apariencia de acto hasta que se declare su invalidez. La nulidad absoluta no puede ser convalidada, pero *necesita ser invalidada o sea, declarada*; 3.- *Nulidad relativa*, que implica que *el acto se reputa válido y sólo es nulo desde el día en que se anule*. El acto relativamente nulo admite ser convalidado. Se ha sostenido que en nuestra legislación no se distingue la inexistencia y la nulidad y que por tanto, los actos llamados por la doctrina inexistentes deben ser incluidos entre los absolutamente nulos. Sin embargo, tratadistas chilenos, como Alessandri Rodríguez y colombianos como Ospina Fernández y Ospina Acosta, con referencia a la legislación de sus países; que en esta materia es exactamente igual a la nuestra, aceptan que *en ciertos casos si cabe hablar de actos inexistentes que son más bien una apariencia, un aborto, una tentativa de acto más que un acto mismo*. Ciertas condiciones generales son indispensables para la formación de los actos jurídicos; sin ellas, estos no pueden nacer, no existen, son nada frente al derecho. Tales condiciones son: la voluntad manifestada, el consentimiento, el objeto y la forma solemne [el énfasis es de mi autoría]¹⁰¹.

⁹⁹ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de... Óp. cit.*, p. 582.

¹⁰⁰ Guillermo BORDA. *Manual de derecho civil... Óp. cit.*, p. 544.

¹⁰¹ Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. 16 de mayo de 2001. Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 6. p. 1527.

Si bien esta diferenciación entre inexistencia y nulidad parece evidente, ha sido confundida en ocasiones. Una de las confusiones más recientes y de mayor trascendencia es en la que incurrió el tribunal arbitral en el caso de *Occidental* contra la República de Ecuador. Si bien el tribunal hace referencia a la jurisprudencia de 16 de mayo de 2001 previamente citada, en la que se distinguen claramente varios grados de ineficacia, al parecer confunde estas categorías en varios pasajes del laudo:

En resumen, surge claramente de la jurisprudencia que, independientemente de que la cesión se categorice como “*inexistente*” o como “*nulidad absoluta*”, *no se produjo ninguna cesión válida* y OEPC continuó siendo el titular del 100% de todos los derechos del Contrato de Participación. Esta conclusión se ajusta a la aplicación de la LHC [el énfasis es de mi autoría]¹⁰².

El Tribunal no tiene dudas de que, antes de las Presentaciones Adicionales, no sólo las Demandantes sino también la Demandada y todos sus expertos en derecho ecuatoriano concordaban en que una cesión no autorizada *no habría producido efecto alguno (es decir, habría sido nula de pleno derecho)*¹⁰³.

Es evidente que el Tribunal genera una gran confusión de términos: no producir efecto alguno no significa que la nulidad sea de pleno derecho. La ineficacia puede circunscribirse en la hipótesis de inexistencia así como en la de nulidad absoluta.

De lo expuesto se desprende que la inexistencia es una categoría de ineficacia distinta a la nulidad, ya sea ésta absoluta o relativa, de pleno derecho o anulable. Los actos nulos presuponen la existencia de un acto como tal, pero que no cumplió requisitos de validez para que su eficacia tenga lugar. En cambio, los actos inexistentes ni siquiera cumplieron los elementos esenciales mínimos para que el acto pueda nacer a la vida jurídica.

¹⁰² En este caso, si bien el tribunal arbitral distingue *ab initio* las categorías de inexistencia e invalidez, concluye que no se “produjo una cesión válida”. *Vid.* Tribunal arbitral constituido bajo las reglas del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones. *Caso Occidental Petroleum Corporation y Occidental Exploration and Production Company vs. la República del Ecuador*. Caso CIADI No. ARB/06/11. 5 de octubre de 2012, p. 265.

¹⁰³ Tribunal arbitral constituido bajo las reglas del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones. *Caso Occidental Petroleum Corporation y Occidental Exploration and Production Company vs. la República del Ecuador*. Caso CIADI No. ARB/06/11. 5 de octubre de 2012, p. 267.

Por ello, no debe confundirse a la inexistencia con la nulidad en general, incluso si ésta es de pleno derecho. Que la nulidad de pleno derecho opere *ipso iure* no quiere decir que el acto no exista; quiere decir que, si bien el acto existe, no es válido, y esta invalidez no necesita declaración judicial para que su ineficacia estructural tenga lugar.

3.4. Efectos de la declaración de nulidad

3.4.1. Necesidad de declaración judicial para la producción de efectos en la nulidad de pleno derecho

Antes de determinar los efectos de la declaración de nulidad, cabe efectuar una breve precisión con respecto a la nulidad de pleno derecho. Dado que sus efectos no se encuentran expresamente legislados en nuestro ordenamiento jurídico, es necesario acudir a la doctrina para llegar a una conclusión, de conformidad con el último inciso del artículo 28 del Código Orgánico de la Función Judicial¹⁰⁴. Por un lado, algunos autores consideran que, como la nulidad de pleno derecho descarta *ab initio* al acto afectado por ella, sin necesidad de una declaración judicial, la cuestión se reduce a:

resolver si habiendo las partes realizado *de facto* prestaciones estipuladas en el acto, por ejemplo, si el vendedor ha hecho tradición o entrega de la cosa vendida y el comprador ha pagado el precio, dichas partes tienen derecho a ser restituidas al estado que tuvieran al tiempo de la celebración del acto, mediante ejercicio de acciones directas, tales como la de pago no debido y la reivindicatoria, según el caso, y si tal efecto repercute o no respecto de los causahabientes de ellas¹⁰⁵.

En consecuencia, al no ser necesaria la declaración de nulidad, los intervinientes en el acto deben interponer acciones distintas a las de la nulidad para que puedan ser restituidos

¹⁰⁴ El último inciso del artículo 28 del Código Orgánico de la Función Judicial prescribe lo siguiente:

Art. 28.- Principio de la Obligatoriedad de Administrar Justicia.- [...] Los principios generales del derecho, así como la doctrina y la jurisprudencia, servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento legal, así como también para suplir la ausencia o insuficiencia de las disposiciones que regulan una materia.

¹⁰⁵ Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* Óp. cit., p. 460.

al estado que tenían antes de la celebración del contrato, el cual existió pero padeció de un vicio insubsanable.

Por otro lado, autores como Zannoni concluyen que la declaración judicial de nulidad de pleno derecho es un requisito *sine qua non* para que sus efectos retroactivos tengan lugar. Esto se debe a que las obligaciones restitutorias son un efecto propio de la sentencia de nulidad, y si bien la nulidad ocurrió *ipso iure*, necesita de una sentencia que obligue a las partes restituirse mutuamente lo que se deben¹⁰⁶.

Es decir, para que los efectos retroactivos de la nulidad se concreten una vez ejecutadas las prestaciones de un contrato, es necesaria una intervención judicial que declare la ocurrencia de la nulidad. Por consiguiente, la nulidad de pleno derecho requiere una sentencia judicial, si bien no para configurarse, para que sus efectos restitutorios tengan lugar.

3.4.2. Efectos interpartes de la declaración de nulidad

Para determinar los efectos de la declaración de nulidad, se debe primero diferenciar si las prestaciones que el acto imponía a las partes fueron realizadas o no. Cuando las partes no han ejecutado todavía las prestaciones a las que estaban obligadas, la declaración de nulidad “[...] impide que pueda en adelante pedirse el cumplimiento de las obligaciones a las que habría dado nacimiento si hubiera sido válido [el contrato]”¹⁰⁷. Esto se debe a que la nulidad judicialmente declarada es un modo de extinguir las obligaciones, como claramente lo establece el numeral 9 del artículo 1583 del Código Civil¹⁰⁸.

Alessandri considera que si bien la nulidad es un modo de extinguir las obligaciones, ésta se da de forma indirecta ya que al desaparecer la fuente, desaparecen también sus

¹⁰⁶ Cfr. Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad... Óp. cit.*, p.

¹⁰⁷ Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de... Óp. cit.*, p. 634.

¹⁰⁸ Este artículo prescribe expresamente lo siguiente:

Art. 1583.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte: [...] 9. Por la nulidad o por la rescisión; [...].

consecuencias¹⁰⁹. Por consiguiente, el autor comenta que “al anularse el negocio jurídico que aun[sic] no se ha cumplido, las obligaciones que engendra dejan de ser exigibles, pues desaparecen en forma retroactiva, considerándose como si nunca hubiesen existido”¹¹⁰.

En cambio, si el acto se ha cumplido en todo o en parte —lo cual es más frecuente en la práctica que en la hipótesis anteriormente analizada— su efecto general se deriva del artículo 1704 del Código Civil, independientemente de si se trata de nulidad absoluta o de nulidad relativa. Este artículo prescribe que “la nulidad que tiene fuerza de cosa juzgada, da a las partes derecho a ser restituidas al mismo estado en el que se hallarían si no hubiese existido el acto o contrato nulo [...]”.

Del artículo se desprende que el efecto de la nulidad involucra una clara retroactividad, por lo que “declarada la nulidad, el acto o contrato y todas las consecuencias que de él se hayan derivado desaparecen, y las cosas deben quedar como si el negocio jurídico no se hubiese llevado a cabo jamás [...]”¹¹¹. De esta forma, como señala Claro Solar, “la declaración destruye los efectos de las obligaciones en cuanto habían alcanzado a ser ejecutadas y evita que se produzcan en el porvenir”¹¹².

El principio fundamental que rige este régimen de restituciones mutuas es que,

el acto o contrato no debe hacer más ricos a quienes fueron parte de él; puesto que se trata de restablecer una relación pasada, aquéllos deben quedar en el mismo estado en que se hallaban antes de celebrar el acto o contrato nulo, ni más ricos ni más pobres; la nulidad declarada no puede ser fuente de lucro para ninguno de ellos¹¹³.

En caso de que en el contrato se hubieren cumplido total o parcialmente prestaciones de dar o prestaciones de hacer que involucren la entrega de una cosa, cada contratante debe devolver al otro lo que de él ha recibido mediante restituciones mutuas. Los profesores

¹⁰⁹ Cfr. Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 326.

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ *Id.*, p. 325.

¹¹² Luis CLARO SOLAR. *Explicaciones de...* *Óp. cit.*, p. 630.

¹¹³ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 331.

Aubry y Rau explican de la siguiente manera el efecto retroactivo de la declaración de nulidad y las restituciones mutuas que se derivan de ella:

La nulidad o la rescisión fallada judicialmente tiene por efecto reponer las cosas en el mismo y semejante estado en que estaban antes de la formación de la obligación *anulada* o *rescindida*. Todos los derechos reales, y aun los derechos personales de disfrute concedidos sobre un inmueble, por una persona que *no se había vuelto propietaria más que a consecuencia de un contrato cuya anulación o rescisión ha sido luego pronunciada contra ella, se desvanecen* [...]. La anulación o la rescisión de una obligación contractual, obliga a las partes a restituirse respectivamente lo que han recibido o percibido en virtud del contrato del que procedía la obligación¹¹⁴ [el énfasis es de mi autoría].

Es decir, el efecto retroactivo de la nulidad no solo anula el contrato y extingue las obligaciones que de él se desprenden, sino también los derechos reales adquiridos por las partes en caso de que las obligaciones del contrato haya sido ejecutadas. Esta conclusión se explica dado que, anulada la obligación de dar, también se anula el negocio jurídico a través del cual se cumplió dicha obligación: la tradición.

Uno de los requisitos para que la tradición tenga lugar es que exista un título traslativo de dominio que la justifique. El título traslativo es el que, por su naturaleza, sirve para transferir el dominio, como la venta, permuta o donación entre vivos¹¹⁵. No obstante, este título, además de ser traslativo, debe ser válido. Esto se desprende claramente del artículo 691 del Código Civil:

Art. 691.- Para que valga la tradición se requiere un título traslativo de dominio, como el de venta, permuta, donación, etc.

Se requiere, además, que el título sea válido respecto de la persona a quien se confiere. Así, el título de donación irrevocable no transfiere el dominio entre cónyuges.

Un título nulo no constituye título traslativo, e impide que la tradición pueda operar de forma adecuada. En efecto, “al anularse el contrato en virtud del cual se efectuó la tradición de la cosa, su actual poseedor deja de ser dueño de ella y, como la nulidad opera

¹¹⁴ Charles AUBRY y Charles RAU. *Cours de droit civil français*. Tomo I, p. 259. En Eduardo ZANNONI. *Ineficacia y Nulidad... Óp. cit.*, p. 179.

¹¹⁵ Así se desprende del artículo 718 del Código Civil, de acuerdo al que:

Art. 718.- El justo título es constitutivo o traslativo de dominio. [...] Son traslativos de dominio los que, por su naturaleza, sirven para transferirlo como la venta, la permuta, la donación entre vivos.

retroactivamente, su dominio vuelve a su anterior dueño¹¹⁶. Por lo tanto, como afirma Alessandri, “[l]a nulidad del título impide que la tradición pueda operar, pues todo defecto de aquél repercute en ésta. La nulidad de la tradición procede normalmente como consecuencia de que sea aceptada la nulidad del contrato que le sirve de título traslativo de dominio¹¹⁷”.

Al no existir una verdadera transferencia del dominio, se justifica plenamente la procedencia de restituciones mutuas. Así, bajo esta premisa, las partes dejan de ser verdaderos dueños de la cosa que adquirieron a través del contrato anulado, por lo que están en la obligación de restituirlos a sus propietarios.

Las restituciones mutuas a que da lugar el efecto retroactivo de la declaración de nulidad no se limitan a la devolución de lo recibido por la ejecución del acto anulado, sino comprende consideraciones adicionales que la ley establece que deben ser tomadas en cuenta por los obligados a restituir¹¹⁸. Así lo prescribe el segundo inciso del artículo 1704, de conformidad con el que,

En las restituciones mutuas que hayan de hacerse los contratantes en virtud de este pronunciamiento, será cada cual responsable de la pérdida de las especies o de su deterioro, de los intereses y frutos, y del abono de las mejoras necesarias, útiles o voluptuarias, tomándose en consideración los casos fortuitos y la posesión de buena o mala fe de las partes; todo según las reglas generales, y sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente artículo.

De esta forma, las reglas de las restituciones mutuas se complementan junto con las reglas generales de la pérdida de la cosa que se debe —que engloban la teoría del riesgo— y las reglas concernientes a los poseedores de buena y mala fe en cuanto a deterioros, intereses, frutos y mejoras.

¹¹⁶ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 327.

¹¹⁷ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Manuel SOMARRIVA y Antonio VODANOVIC. *Tratado de los derechos reales*. Tomo I. 6ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2005, p. 206.

¹¹⁸ *Cfr.* Guillermo OSPINA y Eduardo OSPINA. *Teoría General...* *Óp. cit.*, p. 462.

Por último, las restituciones que deban hacerse los contratantes en razón de la declaración de nulidad del contrato se entienden incorporadas tácitamente en la pretensión de quien alegue la nulidad. En consecuencia, no es necesario interponer una acción reivindicatoria para que las restituciones mutuas tengan lugar entre las partes. Esta conclusión ha sido recogida por la Corte Suprema de Justicia ecuatoriana:

el Juez a quo ordena entre otros aspectos "que los demandados procedan a la inmediata devolución del predio materia del contrato privado a favor del actor, y éste, ejecutoriada la sentencia consigne en el Juzgado la sumas [...]. El artículo 1731 del Código Civil establece el derecho de las partes contratantes frente a la declaratoria de nulidad de la sentencia del contrato, que goza de fuerza de cosa juzgada, consistente en el "*derecho para ser restituidos al mismo estado en que se hallarían sino hubiese existido el acto o contrato nulo*", y deberán hacerse las restituciones mutuas entre tales contratantes. El artículo 1733 [1706 actual] del Código Civil que alega el recurrente como violado, no es pertinente al caso analizado, en atención que *éste consagra el derecho de reivindicación mediante la acción correspondiente, contra los terceros poseedores, con las excepciones legales mas no contra los justiciables o contratantes que litigaron [...]*¹¹⁹ [el énfasis es de mi autoría].

Por último, al contrario de lo que ocurre con las partes, sí es necesario interponer una acción reivindicatoria para recuperar la posesión de los bienes que hayan sido transferidos a terceros antes de que la declaración de nulidad haya tenido lugar. El artículo 1706 del Código Civil es claro al respecto, prescribiendo que "la nulidad judicialmente declarada da acción reivindicatoria contra terceros poseedores; sin perjuicio de las excepciones legales".

3.4.3. Excepciones a los efectos de la declaración de nulidad

Si bien el efecto fundamental de la nulidad es retrotraer las cosas al estado en que se hallarían si no se hubiese celebrado el acto o contrato nulo, esta retroactividad contempla algunas excepciones. Las excepciones tienen lugar debido a que "la vuelta al pasado [derivada de la nulidad] no es absoluta y completa, porque ciertas situaciones se mantienen

¹¹⁹ Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. Causa No. 435-2000, de 20 de diciembre de 2000.

y ciertas cosas quedan en poder de sus poseedores, aun cuando otras deban deshacerse y restituirse”¹²⁰.

La primera excepción la plantea el artículo 1484 del Código Civil, de acuerdo al que “no podrá repetirse lo que se ha dado o pagado por un objeto o causa ilícita, a sabiendas”. Esta disposición debe entenderse de forma complementaria con el artículo 1704, que otorga a las partes el derecho a ser restituidas al existir declaración judicial de nulidad “sin perjuicio de lo prevenido sobre el objeto o causa ilícita”.

La segunda excepción al principio de retroactividad es la planteada en el artículo 1705, de conformidad con el que,

Art. 1705.- Si se declara nulo el contrato celebrado con una persona incapaz, sin los requisitos que la ley exige, el que contrató con ella no puede pedir restitución o reembolso de lo que gastó o pagó en virtud del contrato, sino en cuanto probare haberse hecho más rica con ello la persona incapaz.

Se entenderá haberse hecho más rica, en cuanto las cosas pagadas, o las adquiridas por medio de ellas, le hubieren sido necesarias; o en cuanto las cosas pagadas, o las adquiridas por medio de ellas, que no le hubieren sido necesarias, subsistan y se quisieren retenerlas.

La tercera excepción la constituyen ciertos tipos de obligaciones naturales que se producen como consecuencia de la declaración de nulidad de negocios jurídicos. Según el artículo 1486, son obligaciones naturales “las que no confieren el derecho para exigir su cumplimiento; pero que, cumplidas autorizan para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas”. Es decir, si es que estas obligaciones fueron pagadas, quien efectuó el pago no puede exigir que éste le sea restituido.

Entre las hipótesis de obligaciones naturales se encuentran dos que se configuran específicamente cuando existe una declaración de nulidad al respecto. Estas son las contenidas en el ordinal primero y tercero del artículo previamente mencionado. El primer ordinal corresponde a “las [obligaciones] contraídas por personas que, teniendo suficiente juicio y discernimiento, son, sin embargo, incapaces de obligarse según las leyes, como los

¹²⁰ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 336.

menores adultos”. La excepción a las restituciones mutuas que esta causal produce consiste en lo siguiente:

[...] no obstante haberse declarado la nulidad relativa del acto ejecutado por el incapaz relativo [el menor adulto], la ley reconoce la subsistencia del vínculo jurídico, y aun cuando niega el derecho de exigir el cumplimiento forzado de las obligaciones que emanan de ese acto, permite, sin embargo, que dichas obligaciones sean cumplidas voluntariamente y autoriza al acreedor para retener lo pagado en virtud de ellas.¹²¹

Por consiguiente, los acreedores que recibieron el pago no estarían obligados a realizar restituciones mutuas, a pesar de que exista una declaración de nulidad del acto.

A su vez, el tercer ordinal se refiere a los actos que padecen de nulidad absoluta al no haber sido celebrados con las solemnidades esenciales requeridas. En este sentido, constituyen obligaciones naturales “las que proceden de actos a que faltan las solemnidades que la ley exige para que surtan efectos civiles; como la de pagar un legado impuesto por testamento que no se ha otorgado en la forma debida [...]”.

De acuerdo a René Abeliuk, “[s]e ha discutido el alcance de la expresión actos, pues ella puede entenderse en dos sentidos, uno restringido, equivalente a acto jurídico unilateral, y otro amplio, que comprende tanto a éste como al bilateral o convención”¹²². Alessandri afirma que tanto la doctrina romana como la doctrina francesa inspirada en Pothier reconocen como obligaciones naturales derivadas de falta de solemnidades únicamente a las que provienen de actos unilaterales¹²³. René Abeliuk considera que esta interpretación restringida tiene mayor asidero, pues si se aceptara la aplicabilidad de esta causal a los contratos y convenciones, se llegaría al absurdo de que:

si se otorga una compraventa de bienes raíces por instrumento privado, el comprador podría verse imposibilitado de repetir el precio pagado, por ser el cumplimiento de una

¹²¹ *Id.*, p. 346.

¹²² René ABELIUK. *Las Obligaciones*. Tomo I. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2009. https://ficheros-2011.s3.amazonaws.com/05/09/Im_1_3_275056199_in1_349_368.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1424996101&Signature=OgeBPOj2yfttSQ7fxlfv%2F7izPlc%3D (acceso: 08/12/2014), p. 355.

¹²³ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 347.

obligación natural, mientras que el vendedor, aunque quisiera, no podrá cumplir con su obligación de entregar, pues el conservador de bienes raíces no puede inscribir documentos privados¹²⁴.

Consecuentemente, siguiendo esta línea de pensamiento, existiría obligación natural únicamente si un acto unilateral es nulo por falta de una solemnidad exigida en consideración a la naturaleza del acto. La excepción al efecto retroactivo de la nulidad para este acto consiste en que, no obstante su declaración, “el obligado a cumplir el acto nulo puede hacerlo; y si lo hace, el acreedor podrá retener lo dado o pagado en virtud de tal acto”¹²⁵.

Por último, la cuarta excepción a la retroactividad consiste en la declaratoria de nulidad que recae sobre contratos de tracto sucesivo. El Consejo de Estado colombiano ha concebido esta excepción de la siguiente forma:

[...] es imposible para los contratos de ejecución sucesiva, por lo menos para aquellos que son verdaderos contratos de ejecución sucesiva, hacer producir a la nulidad un efecto retroactivo. En efecto, desde el día de la celebración del contrato hasta el día de su anulación declarada judicialmente, es posible que el contrato se haya ejecutado sobre la base de la apariencia de su validez, que no está conforme con la realidad. Pero no es posible borrar para el pasado la ejecución de ciertas obligaciones creadas por un contrato de ejecución sucesiva. Por ejemplo, en un contrato de arrendamiento, es imposible borrar la ejecución de las obligaciones del arrendador en favor del arrendatario. En efecto, el arrendatario ha entrado a disfrutar del lugar y ha ocupado en realidad el inmueble alquilado durante cierto tiempo. Lógicamente, si la nulidad produce un efecto retroactivo y lleva a pensar que nunca ha habido contrato, sería necesario admitir que el arrendatario tiene derecho a reclamar del arrendador el reembolso de los alquileres pagados durante el período correspondiente a la ocupación. [No obstante], el arrendador ha estado privado del inmueble durante este período y sería injusto no permitirle conservar los alquileres correspondientes al período de goce del arrendatario¹²⁶.

4. Conclusión preliminar

Una vez expuesto a breves rasgos el régimen de nulidad en el derecho ecuatoriano, se realizará una conclusión preliminar de este primer capítulo. La conclusión tiene como fin

¹²⁴ René ABELIUK. *Las Obligaciones. Óp. cit.*, p. 316.

¹²⁵ Arturo ALESSANDRI RODRÍGUEZ. *La Nulidad...* Tomo II. *Óp. cit.*, p. 348.

¹²⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Expediente No. 13414 (R-7186), de 16 de febrero de 2006.

resaltar las características principales de la nulidad que tomaré en consideración para poder determinar su incidencia en la causación del Impuesto a la Renta.

En primer lugar, la nulidad es una especie de ineficacia estructural y consiste en una sanción civil que recae sobre un determinado negocio jurídico, sea éste unilateral o bilateral, como consecuencia de su invalidez. Esta invalidez se debe al incumplimiento de requisitos que la ley impone para el valor del acto o contrato, y que se encuentran especificados en el ordenamiento jurídico.

En segundo lugar, la nulidad puede clasificarse según su naturaleza jurídica o según la necesidad de una declaración judicial para que se configure. En cuanto a la primera clasificación, la naturaleza jurídica de la nulidad permite distinguir dos especies: la nulidad absoluta y la nulidad relativa. La nulidad absoluta es aquella que se genera cuando el acto contiene defectos que constituyen un atentado contra el orden público y la sociedad en general, y usualmente se refiere a vicios en la configuración intrínseca del acto. Ésta tiene causales taxativas, puede ser alegada por cualquiera que tenga interés en ella, incluso el Ministerio Público, y puede ser aun declarada de oficio por el juez. Su plazo de saneamiento es de 15 años y no puede ser subsanada mediante ratificación de las partes.

A su vez, la nulidad relativa se configura en el momento en que el acto padece de vicios que se relacionan con la calidad de los contratantes, y versa sobre intereses particulares, ya no sociales. Por ello, esta puede ser invocada únicamente por la parte para quien la ley otorgó este beneficio, por nadie más. Adicionalmente, su plazo de prescripción es de tan solo 4 años y puede ser subsanada mediante ratificación de las partes.

Ahora bien, en cuanto a la clasificación relativa de la nulidad concerniente a la necesidad de una sentencia que configure la nulidad, podemos hallar dos especies: la anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. Por su parte, la anulabilidad es aquella que requiere de declaración judicial para configurarse. Por lo tanto, el acto seguirá siendo válido mientras un juez no dicte una sentencia constitutiva que lo anule. Mientras tanto, la nulidad de pleno derecho opera por el puro ministerio de la ley y la sentencia de nulidad

que la contempla es simplemente declarativa, por lo que la sentencia de declaración de nulidad no es necesaria.

En tercer lugar, sin perjuicio de que se trate de una hipótesis de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, es necesaria una sentencia judicial de alguna índole para que los efectos retroactivos de la nulidad, particularmente las restituciones mutuas, tengan lugar. En el caso de la nulidad de pleno derecho, el solicitante tiene dos opciones: puede interponer una acción reivindicatoria o una acción de pago indebido para que se devuelva lo pagado. Asimismo, puede propender a obtener una sentencia meramente declarativa de nulidad en la que se ordene las restituciones mutuas a las partes.

En cuanto a los efectos de la nulidad, el principal de ellos es generar la ficción jurídica de que el contrato nunca existió, debiendo retornarse las cosas al estado en el que se encontraban antes de que se celebre el acto o contrato. Si las obligaciones todavía no se han ejecutado, la nulidad las extingue, por lo que las partes ya no deben cumplirlas.

En cambio, si las prestaciones ya fueron llevadas a cabo, especialmente si hubo de por medio la transferencia o entrega de una cosa, opera un efecto de retrotracción que obliga a las partes a restituirse lo que recibieron. El acto de las partes de restituir lo recibido se denomina prestaciones mutuas, y opera particularmente en las prestaciones de dar o hacer, mediante entrega de la cosa, como un efecto inmediato de la declaración de nulidad. Estas restituciones se rigen bajo el principio de que los actos o contratos nulo no hacen más ricos a quienes forman parte de él, pues la nulidad declarada no es una fuente de lucro para ninguno de ellos.

La parte que restituye debe devolver a la otra lo recibido, ciñéndose a las reglas de la teoría del riesgo y de la posesión para la restitución. El fundamento de esta restitución de cosas cuyo dominio fue transferido radica en que, al anularse el contrato, se anula también la tradición. Por lo tanto, se debe entender que nunca hubo una verdadera transferencia de dominio por parte del tradente al adquirente.

Por último, el efecto de retrotracción la nulidad no es absoluto, al existir ciertas excepciones que restringen su ocurrencia incluso con una declaración judicial de por

medio. En primer lugar, existen excepciones que se derivan de causales puntuales de nulidad a las que la ley específicamente ha limitado la restitución de lo pagado: el objeto ilícito, la incapacidad de los contratantes y obligaciones naturales que facultan al acreedor retener lo pagado (aunque la falta de solemnidades esenciales tan solo atañe a actos jurídicos unilaterales).

En segundo lugar, existen excepciones que tienen lugar en función de la forma de cumplimiento del contrato, particularmente si el contrato es de tracto sucesivo. En ese caso, la ley no ha limitado la restitución de lo pagado, pero la forma misma de la ejecución del contrato no permite que se pueda efectuar una verdadera restitución entre los contratantes.

CAPÍTULO II: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU RELACIÓN CON EL HECHO IMPONIBLE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción

Al establecer la naturaleza y los efectos de la nulidad de los negocios jurídicos en el primer capítulo de este trabajo, se pudo observar que la nulidad produce distintos efectos dependiendo de las diferentes circunstancias que la produzcan. Así, por ejemplo, habrá casos en los que restituciones mutuas tengan lugar y otros en los que no.

Una vez analizados los efectos de la nulidad, el segundo capítulo será destinado a exponer la relación existente entre el principio de capacidad contributiva y el hecho imponible de la obligación tributaria. A través de esto se busca demostrar que la capacidad contributiva del sujeto pasivo incide directamente en el hecho imponible.

Para ello, se efectuará primero una breve descripción de varios principios básicos de tributación, entre ellos la capacidad contributiva. Posteriormente, se hará referencia a la estructura general de la obligación tributaria, centrándose en uno de sus elementos más importantes, el hecho imponible. Finalmente, se explicará la fundamental relación que existe entre este elemento de la obligación y el principio de capacidad contributiva.

Esta determinación servirá para demostrar que la capacidad contributiva está imprescindiblemente ligada al hecho imponible. Por consiguiente, si hecho que verifica una hipótesis de incidencia carece de capacidad contributiva, éste no sería gravable.

2. Principios de tributación

2.1. Concepto y generalidades

Los estados gozan de la facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Esta se conoce como potestad tributaria y, de acuerdo a Héctor Villegas, “importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de

sus rentas y patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”¹²⁷.

Esta potestad, en su origen, “significó violencia del Estado frente al particular [...]. No podía hablarse de “garantías” de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba de forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales”¹²⁸. Por ello, para evitar estas arbitrariedades y que la potestad tributaria del Estado no fuere abusiva, se la limitó mediante la creación de varios principios que no le permitiesen al Estado aprovecharse de su poder.

Estos se denominan principios de imposición, y se definen como “aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración”¹²⁹. Estos principios generan límites que pueden ser de índole formal o de índole material. Por un lado, las garantías formales son aquellas que restringen al sistema de producción de normas, mientras, por otro lado, las garantías materiales constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria¹³⁰.

Inicialmente de corte doctrinario, los principios adquirieron carácter jurídico al ser recogidos por las legislaciones de varios países¹³¹. Ecuador no es la excepción, pues los ha consagrado en varios niveles de su ordenamiento jurídico. La Constitución de la República, en su el artículo 300, plasma los siguientes principios materiales aplicables al régimen tributario nacional:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de *generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad,*

¹²⁷ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ª. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 186.

¹²⁸ *Id.*, p. 187.

¹²⁹ Dino JARACH. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 297.

¹³⁰ *Cfr.* Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 187.

¹³¹ *Cfr.* Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*, p. 297.

transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables [el énfasis es de mi autoría].

A continuación, en su artículo 301, establece los siguientes límites formales para los tributos:

Art. 301.- *Sólo* 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 podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley [el énfasis es de mi autoría].

Por su parte, la ley también consagra principios de imposición, específicamente en el Código Tributario. En este sentido, el artículo 5 de este cuerpo normativo establece que “el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

Las garantías formales no serán abordadas en el presente trabajo debido a que no son relevantes para la demostración de la hipótesis planteada. Sobre ellas basta decir que el principio de legalidad, contemplado en el artículo 301 de la Constitución y concebido como el límite formal de tributación por antonomasia, se reduce esencialmente al aforismo “no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*“nullum tributum sine lege”*)”¹³². De esta forma, el establecimiento, modificación, exoneración y extinción de impuestos puede efectuarse únicamente mediante la ley, evitando arbitrariedades por parte de la Administración Pública.

A continuación, procederé a analizar someramente los principios materiales de igualdad y generalidad, esenciales para el entendimiento de la capacidad contributiva, para posteriormente exponer las características esenciales y diferenciadoras de este último principio.

¹³² Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 190.

2.2. Principio de igualdad

En líneas generales, la igualdad en materia tributaria es un principio que postula que “la ley debe procurar un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales”¹³³. Su concepción económica y jurídica mantiene coherencia desde su origen, que se remonta al siglo XVIII. Desde aquel momento, Adam Smith consideraba a la igualdad como un canon de facultades¹³⁴ y planteaba la máxima de que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades. De esta forma, concluía que “en la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición”¹³⁵.

Desde aquel concepto primigenio de Adam Smith hasta la actualidad, la igualdad tributaria ha mantenido la misma línea de pensamiento, sin perjuicio de existir un desarrollo más profundo sobre su concepto y alcance. Este mayor desarrollo se evidencia en las variadas subdivisiones que sobre este principio ha elaborado la doctrina, que si bien tienen como base para su diferenciación diferentes parámetros, permiten llegar a las mismas conclusiones acerca de lo que la igualdad abarca.

Para Alfredo Gómez, en el principio de igualdad se pueden diferenciar dos aspectos: la igualdad formal y la igualdad material o sustancial¹³⁶. Para explicar la diferencia entre ambas categorías, el autor cita al profesor español Gallego Peragón, quien afirma que:

[El principio de igualdad] formalmente tiene un sentido primitivo, atribuido por la concepción desde su primera formulación. Significa igualdad ante la ley de todos los ciudadanos, lo cual no significa igualdad de hecho entre ellos. Materialmente, debe ser entendido en el sentido de que cada ciudadano debe contribuir a sostener el gasto público

¹³³ Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario: parte general*. Valencia: Tirant la Blanch, 2006, p. 30.

¹³⁴ Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*, p. 300.

¹³⁵ Adam SMITH. *Wealth of Nations*. book V, chap. 2. En Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero*. 6ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997, p. 368.

¹³⁶ Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria: su correcta aplicación en México*. México D.F.; Corporativo Reyes Mora Advisors, 2012. http://app.vlex.com.ezbiblio.usfq.edu.ec/#WW/search/*/la+equidad+tributaria/WW/sources/6751 (acceso: 20/12/2014), p. 52.

en relación o proporción con su capacidad contributiva. [...] La igualdad de hecho exige un tratamiento desigual entre desiguales e igual entre iguales¹³⁷.

En este mismo sentido, Carlos Giuliani identifica que la igualdad tributaria se manifiesta de dos formas: igualdad ante la ley e igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas¹³⁸. La primera se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la ley tributaria a los contribuyentes, mientras que la segunda atañe al impuesto en sí mismo como carga que los administrados deben soportar¹³⁹.

Por último, para Eserverri la igualdad se divide en igualdad subjetiva, relativa a los sujetos pasivos del impuesto, y objetiva, referida a las rentas o rendimientos sujetos al impuesto. El fin de la igualdad tributaria subjetiva, por un lado, radica en “trata[r] de impedir que circunstancias o cualidades que acompañan el carácter o condición del individuo puedan ser consideradas en la redacción de la ley con el deseo de discriminar”¹⁴⁰. Mientras tanto, la igualdad objetiva “es una igualdad en la ley que ordena evitar tratamientos diferentes cuando las realidades económicas contempladas en la norma de que se trate resulten idénticas”¹⁴¹.

Como se puede observar, independientemente de la subdivisión que se efectúe de la igualdad, es clara la concurrencia de dos elementos en ella. Por un lado, la igualdad ante la ley, la cual constituye un aspecto general y abstracto de acuerdo al que todos los ciudadanos deben ser tratados por igual en las normas jurídicas, sin discriminaciones ni arbitrariedades. Por otro lado, la igualdad en la ley, de conformidad con la que los ciudadanos deben aportar al fisco en relación con la riqueza que detenten.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la Constitución Política de 1998 consagraba expresamente el principio de igualdad :

¹³⁷ José Manuel GALLEGO PERAGÓN. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003, p. 149. En Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 52.

¹³⁸ Cfr. Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero. Óp. cit.*, p. 367.

¹³⁹ Cfr. *Ibid.*

¹⁴⁰ Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario... Óp. cit.*, p. 30.

¹⁴¹ *Id.*, p. 31.

Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de *igualdad*, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país [el énfasis es de mi autoría].

No obstante, la actual Constitución de 2008 no lo recogió; por el contrario, incluyó otros principios anteriormente no consagrados como la progresividad, la eficiencia o la suficiencia recaudatoria.

Empero, aquello no significa que la igualdad no sea parte del ordenamiento jurídico, pues todavía constituye un principio fundamental de tributación en virtud del artículo 5 del Código Tributario. Dicho artículo postula que “el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

2.3. Principio de generalidad

Ernesto Eseverri considera que la generalidad es una consecuencia del principio de igualdad, la cual postula que el tributo se debe aplicar sin realizar discriminaciones que no puedan ser objetivamente justificadas¹⁴². Giuliani Fonrouge sigue esta misma línea de pensamiento, pues para él, la generalidad implica que “no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de persecución [...]”¹⁴³.

No obstante lo expuesto, Héctor Villegas advierte que la generalidad tiene ciertos límites, pues “[n]o se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino de que *nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta*”¹⁴⁴. Estos límites están constituidos por las exenciones y beneficios tributarios, “conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse [...] el hecho

¹⁴² Cfr. Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario... Óp. cit.*, p. 34.

¹⁴³ Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero. Óp. cit.*, p. 373.

¹⁴⁴ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 200.

imponible. Estas excepciones [...] se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razón de privilegios [...]”¹⁴⁵.

Los límites a la generalidad se justifican debido a que, en su mayoría, los tributos se establecen en función de la capacidad contributiva de los individuos. Esto involucra, por ejemplo, que “aquellos que no tienen capacidad económica o ésta resulte ser mínima, no tengan que verse llamados por el deber de contribuir”¹⁴⁶. Como explica Ernesto Eserverri:

Es entendible que queden excluidos de la tributación “los niveles de existencia para los que no hay bienes ni ingresos suficientes para una existencia digna”. no todos los individuos se ven afectados por el llamado deber de contribuir, [por lo que] solo atenderán a su cumplimiento aquellos que sean titulares de las capacidades económicas recogidas en las leyes [...], quienes no tengan ese nivel mínimo e indispensable de riqueza quedarán al margen del reclamo correspondiente al deber de contribuir siguiendo la máxima latina del «*primum vivere deinde tributum solvere*» (primero hay que subsistir y después pagar los tributos)¹⁴⁷.

A diferencia del principio de igualdad, el principio de generalidad goza de rango tanto constitucional como legal, pues está consagrado tanto en el artículo 300 de Constitución de la República como en el artículo 5 del Código Tributario.

2.4. Principio de capacidad contributiva

2.4.1. Concepto

Los profesores Martínez Lago y García de la Morala definen a la capacidad contributiva como aquella “potencia económica que resulta idónea o apta para concurrir a los gastos públicos con arreglo a las exigencias económicas y sociales acogidas por la Constitución”¹⁴⁸. Por su parte, Jarach considera que la capacidad contributiva es “una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos

¹⁴⁵ *Ibid.*

¹⁴⁶ Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario... Óp. cit.*, p. 34.

¹⁴⁷ *Id.*, p. 29.

¹⁴⁸ Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO y Leonardo GARCÍA DE LA MORA. *Lecciones de Derecho Tributario*. España: Editorial Iustel, 2004, p. 79. En Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 62.

del Estado”¹⁴⁹. Finalmente, sin alejarse de estas definiciones, para Villegas la capacidad contributiva consiste en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos¹⁵⁰.

La capacidad contributiva está íntimamente ligada con los principios de igualdad y de generalidad de los tributos. Esto se debe a que “a iguales índices de capacidad económica la presión tributaria que soporten sus titulares debe ser la misma, pero asimismo, siguiendo este criterio, quienes más capacidad económica detentan deben ser sometidos a mayor presión fiscal”¹⁵¹. Esta vinculación es tan estrecha, que Alfredo Gómez considera que “el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma”¹⁵².

De esta forma, “el precepto de capacidad económica, derivado de la igualdad, se une con la idea de generalidad (contribución común) para consolidar la idea moderna de justicia tributaria”¹⁵³. Ferreiro Lapatza incluso considera que la capacidad contributiva, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad e igualdad; un modo de aplicarlas que se halla hoy universalmente consagrado¹⁵⁴.

Según Dino Jarach, el principio de capacidad contributiva está constituido por dos elementos:

Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo y una evaluación de los gobernantes en

¹⁴⁹ Dino JARACH. *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Cima Profesional, 1998, p. 133.

¹⁵⁰ Cfr. Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* *Óp. cit.*, p. 195-197.

¹⁵¹ Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario...* *Óp. cit.*, p. 30.

¹⁵² Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria...* *Óp. cit.*, p. 52.

¹⁵³ César DOMÍNGUEZ CRESPO. “Una revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica”. *Temas selectos de Derecho Tributario*. Gabriela Ríos Granados. coord. México: Editorial Porrúa y UNAM, 2008, p. 4. En Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria...* *Óp. cit.*, p. 55.

¹⁵⁴ Cfr. José Juan FERREIRO LAPATZA. *Curso de derecho financiero español*. 14ª ed. p. 323. En Rodolfo SPISSO. *Derecho constitucional tributario*. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 353.

ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público¹⁵⁵.

Paulo de Barros Carvalho coincide con Dino Jarach, pero en lugar de llamarlos elementos, él los denomina “momentos distintos”:

Tenemos que considerar que la expresión [capacidad contributiva] tiene el poder de denotar dos momentos distintos en el derecho tributario. Realizar el principio pre-jurídico de la capacidad contributiva absoluta u objetiva retrata la elección, por parte de la autoridad legislativa competente, de hechos que ostenten signos de riqueza. Ésta es una capacidad que, de hecho, realiza el principio constitucional previsto [en Brasil]. Por otro lado, también es capacidad contributiva, ahora empleada en acepción relativa o subjetiva, la repartición de la percusión tributaria, de tal modo que los participantes del acontecimiento contribuyan de acuerdo con el tamaño económico del evento. Cuando es empleada en el segundo sentido, aunque revista caracteres propios, su existencia está íntimamente ligada a la realización del principio de igualdad [...]¹⁵⁶.

De lo expuesto se desprende que la capacidad contributiva atañe, en un primer momento, a la identificación por parte del legislador de conductas que reflejen la riqueza de los contribuyentes, para posteriormente plasmarlas en las normas jurídicas. Esto enmarca su finalidad, que como ocurre con el principio de igualdad, es la de constituir un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Como expresa García Belsunce,

el principio de capacidad contributiva constituye, a su turno, un límite sustancial puesto a ese poder [del Estado], toda vez que, como lo expresa la Corte [refiriéndose a la Argentina] [...] no cabe admitir la posibilidad de que exista un tributo que no responda a una exigencia de esa capacidad. Opera así como limitación al legislador que, al asumir determinados hechos o relaciones como generadores de la obligación tributaria, ha de incluir sólo los que razonablemente constituyan una manifestación de tal naturaleza¹⁵⁷.

De esta forma, el primer elemento de la capacidad contributiva se instaura como un presupuesto de imposición, en cuanto a que no podrá existir ningún tributo cuya hecho generador no corresponda a una manifestación de riqueza¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Dino JARACH. *Estudios de derecho ... Óp. cit.*, p. 133.

¹⁵⁶ Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho Tributario*. 1ª ed. Lima: Editorial Griley, 2012, p. 209.

¹⁵⁷ Horacio GARCÍA BELSUNCE. *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002, p. 106. En Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 56.

¹⁵⁸ *Cfr.* Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 56.

En cambio, el segundo elemento de esta capacidad se relaciona con la determinación concreta de la medida en la que cada ciudadano puede aportar al Estado dependiendo de su detentación de riqueza. Este elemento de capacidad contributiva involucra la “existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador atribuye”¹⁵⁹.

Esta acepción de la capacidad contributiva, al tomar como premisa fundamental la riqueza disponible del sujeto, debe observarse a la luz de los siguientes principios:

*El principio del neto objetivo (estimación objetiva, capacidad objetiva), el cual exige que sólo tribute la renta neta y no las sumas destinadas a obtener ingresos, de modo tal que la carga tributaria global sea función de la capacidad económica de cada contribuyente; [...] [y la] [d]eterminación de la intensidad del gravamen, que implica que éste debe conformarse a la riqueza disponible, y en cuanto tal, procede la tributación progresiva, pero sujeta al límite de la no confiscatoriedad*¹⁶⁰.

Este segundo principio es tan trascendente, que varios autores¹⁶¹ consideran que constituye la causa del hecho imponible de la obligación tributaria. Sin esta capacidad, el hecho imponible no tiene sustento y el tributo carece de un elemento esencial para su subsistencia. Esta postura se tratará a profundidad cuando se desarrolle el acápite referente al hecho imponible [*vid. infra*. § II.4. Relación entre el hecho imponible y la capacidad contributiva].

Por último, es necesario puntualizar que el principio de capacidad contributiva no impide que el legislador tenga en cuenta otras consideraciones para establecer impuestos

¹⁵⁹ Dino JARACH. *El hecho imponible: teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982, p. 87.

¹⁶⁰ Patricio MASBERAT. “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Ius et praxis* (enero 2010): pp. 304-331, p. 314.

¹⁶¹ Entre estos autores se encuentran Dino Jarach, Benvenuto Grizzioti y P.J.A. Adriani. *Vid.* Dino JARACH. *El hecho imponible... Óp. cit.*; P.J.A. ADRIANI. *La causa jurídica de los impuestos en la doctrina y jurisprudencia holandesas*. Madrid: Hacienda Pública Española, 1980; Benvenuto GRIZIOTTI. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid: Editorial Reos, 1985.

que respondan a distintos intereses sociales o políticos, sin dejar de lado, eso sí, dicha capacidad. Como afirma Rodolfo Spisso:

Los propósitos esenciales del impuesto no siempre revisten carácter económico, ya que se puede tener en cuenta razones de conveniencia económica, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de la capacidad contributiva de los afectados, pero de ello no ha de seguirse que pueda existir un impuesto donde no haya capacidad contributiva¹⁶².

2.4.2. Capacidad contributiva y capacidad económica

Algunos autores utilizan la expresión “capacidad económica” como un sinónimo del término “capacidad contributiva”. Esto ocurre, según Alfredo Gómez, con un gran sector de la doctrina española, a partir de lo establecido en el artículo 31.1 de su Constitución¹⁶³. De acuerdo a dicho artículo, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

No obstante, ciertos profesores españoles como Eserverri distinguen ambos términos y afirman que existe una sutil diferencia entre ellos. Por un lado, la capacidad contributiva “expresa la necesidad de que los ciudadanos concurren a sufragar gastos del Estado, [por lo que] la capacidad contributiva se proyecta en los ciudadanos”¹⁶⁴. Por otra parte, la capacidad económica “modula esa llamada a la concurrencia en los gastos públicos con arreglo al nivel de riqueza de cada individuo y se trata de una llamada hecha al legislador encargado de ordenar el sistema de tributos”¹⁶⁵.

Esta distinción entre capacidad contributiva y capacidad económica ha sido planteada por la doctrina italiana desde sus comienzos. Esto se debe a que los términos, si bien son similares, se refieren a conceptos distintos. La capacidad contributiva es la potencialidad

¹⁶² Rodolfo SPISSO. *Derecho constitucional tributario. Óp. cit.*, p. 329.

¹⁶³ Cfr. Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 53.

¹⁶⁴ Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario... Óp. cit.*, p. 29.

¹⁶⁵ *Ibid.*

efectiva para contribuir al gasto público, mientras que la capacidad económica presupone el hecho de detentar riqueza. Por lo tanto,

[n]o toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva, porque la capacidad económica abarca elementos que exceden a la contributiva, como por ejemplo, el mínimo exento y el límite que impone la prohibición de alcance confiscatorio de la imposición. Por el contrario, toda capacidad contributiva encuentra su base en una capacidad económica [...]. En el concepto de capacidad contributiva hay implícita una valoración, un elemento de juicio necesario para establecer qué proporción de la capacidad económica del particular se encuentra disponible con fines tributarios¹⁶⁶.

Sin embargo, esto no quiere decir que estos términos deban concebirse de forma separada el uno del otro. Por el contrario, existe una interrelación directa entre ellos, en la que uno presupone la existencia del otro. García Bueno explica esa interrelación de la siguiente forma:

Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y sobre todo, *la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes*¹⁶⁷ [el énfasis es de mi autoría].

De esta forma, para determinar la capacidad contributiva se debe observar la capacidad económica, la cual a su vez se manifiesta a través de la riqueza y rendimientos existentes de los contribuyentes. Como manifiesta Rodolfo Spisso, “los llamados a contribuir[sic] son aquellos que tengan la capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad”¹⁶⁸. Consecuentemente, la relación entre la capacidad contributiva y la capacidad económica es directamente proporcional: mientras mayor capacidad económica, mayor capacidad contributiva.

¹⁶⁶ Marcos GARCÍA ETCHEGOYEN. *El principio de capacidad contributiva*. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2004, p.54. En Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 53.

¹⁶⁷ Marco GARCÍA BUENO. “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”. *Conceptos de Reforma Fiscal*. México: Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, p. 51. En Alfredo GÓMEZ. *La equidad tributaria... Óp. cit.*, p. 54.

¹⁶⁸ Rodolfo SPISSO. *Derecho constitucional tributario*. *Óp. cit.*, p. 353.

2.4.3. Consagración en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

A pesar de su importancia, la capacidad contributiva no se encuentra directamente consagrada en los ordenamientos jurídicos de algunos países. Por ejemplo, la Constitución argentina no la menciona expresamente. Sin embargo, Héctor Villegas considera que la debida interpretación de las normas constitucionales permiten su inclusión implícita¹⁶⁹. Su conclusión tiene como base las siguientes premisas:

Lo cierto es que la Constitución nacional, al referirse a los tributos, emplea una terminología que permite interpretar que la intención de los constituyentes fue que los tributos sean pagados equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos. [...] Observamos la utilización combinada de las nociones de “igualdad”¹⁷⁰, “equidad” y “proporcionalidad”¹⁷¹. Esta conexión de tan trascendentales torna viable llegar a la siguiente conclusión: la *igualdad* a que se refiere la Constitución como “base” del impuesto es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de *proporcionalidad*, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada [...] y se refuerza axiológicamente con el de *equidad*, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es *justa y razonable*. Ello es lo que se desprende del espíritu de la Constitución, conforme al objetivo deseado por quienes la plasmaron: que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en "equitativa proporción" a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva¹⁷².

Por consiguiente, siempre que estén consagrados en el ordenamiento jurídico los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad de los tributos, también lo estará implícitamente el principio de capacidad contributiva, al ser una expresión de los demás.

¹⁶⁹ Cfr. Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, 197.

¹⁷⁰ La igualdad está contenida en el artículo 16 de la Constitución argentina, la cual establece que “[l]a igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

¹⁷¹ A su vez, la proporcionalidad y la equidad están contempladas en el artículo 4 de la Constitución, de conformidad con el cual:

El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás *contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General* [...] [el énfasis es de mi autoría].

¹⁷² *Id.*, p. 196.

El Tribunal Constitucional peruano llega aun más lejos, pues considera que no es necesario que el principio de capacidad contributiva se encuentre expresamente consagrado en la legislación del país:

El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74¹⁷³ de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical¹⁷⁴.

En Ecuador, al igual que ocurre en Argentina y en Perú, el principio de capacidad contributiva no se encuentra recogido expresamente en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, dado que los principios de igualdad, proporcionalidad y equidad sí lo están¹⁷⁵, se puede llegar a la misma conclusión a la que llegó Villegas: la capacidad contributiva es un principio implícitamente contemplado debido al reconocimiento expreso de otros principios que rigen el sistema.

Tanto es así, que la jurisprudencia ecuatoriana ha manifestado que la capacidad contributiva es uno de los más importantes principios integradores del régimen tributario. Al respecto, la Corte Nacional de Justicia ha sostenido lo siguiente:

SEXTO.- *Dos son los grandes principios rectores del sistema tributario* y de los tributos en particular, el de legalidad, mejor dicho de reserva de ley por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base de la seguridad jurídica; y el de *capacidad contributiva*, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad contributiva,

¹⁷³ En efecto, el artículo 74 de la Constitución peruana no consagra expresamente a la capacidad contributiva. Su segundo inciso contempla únicamente los principios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad: “[...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

¹⁷⁴ Tribunal Constitucional de Perú. STC No. 53-2004-AI/TC. FJ VIII.B.1. En Mario ALVA MATTEUCCI. “El impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación”. *Actualidad Empresarial*. No. 249 (2012): pp. I-1-I-6, p. I-2.

¹⁷⁵ La igualdad y la proporcionalidad están contemplados en el artículo 5 del Código Tributario, mientras que la equidad se encuentra consagrada en el artículo 300 de la Constitución.

principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma. Así lo ha entendido esta Sala en el caso 127-2007, en el Considerando Noveno ha sustentado que es condición de la admisibilidad del gasto, el que se ajuste a la realidad económica de las transacciones [el énfasis es de mi autoría]¹⁷⁶.

Por lo expuesto, la capacidad contributiva es un principio absolutamente trascendente dentro del régimen tributario, que si bien no ha sido consagrada explícitamente por el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se encuentra latente dentro de éste. Se puede llegar a esta conclusión debido a la relación intrínseca entre la capacidad contributiva y los demás principios del derecho tributario, así como por el reconocimiento expreso por parte de la jurisprudencia ecuatoriana con respecto al principio.

3. La obligación tributaria

Una vez expuestas las características esenciales del principio de capacidad contributiva, se establecerá la relación entre éste y el hecho imponible de los tributos. Para ello, primero se expondrá a breves rasgos la obligación tributaria y sus elementos. Después, se profundizará en cuanto al hecho imponible, para finalmente determinar por qué la capacidad contributiva incide particularmente en este elemento de la obligación tributaria. Empero, antes de describir la obligación tributaria, se efectuará una breve distinción entre ella y la denominada relación jurídica tributaria.

3.1. Distinción entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria

El poder tributario que ejerce el Estado genera, entre éste y los particulares, una vinculación de orden jurídico. Esta relación se denomina relación jurídica tributaria, y es la determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario. Causa No. 226-2009, de 23 de noviembre de 2012.

¹⁷⁷ Cfr. Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero. Óp. cit.*, p. 421.

Para Blumenstein, las obligaciones de esta relación incluyen, por una parte, una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación)¹⁷⁸. Berliri complementa la afirmación de Blumenstein al destacar que la relación jurídica tributaria no se restringe solo al cumplimiento de una prestación patrimonial, sino que integra otras relaciones jurídicas que surgen como motivo de la aplicación de los tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin necesidad de pagar el impuesto¹⁷⁹.

De esta forma, la expresión “relación jurídica tributaria” es genérica y abarca dos diferentes prestaciones: una principal de dar, conocida como “obligación tributaria”, y otras obligaciones paralelas denominadas erróneamente “accesorias”¹⁸⁰, conocidas también como “deberes formales”¹⁸¹. Así lo confirma Barros Carvalho, para quien, en la relación jurídica tributaria,

[...] vamos a encontrar dos diferentes tipos de relaciones: las de sustancia patrimonial y los vínculos que hacen irrumpir meros deberes administrativos. Las primeras, previstas en el núcleo de la norma que define el fenómeno de la incidencia y las otras, superpuestas a ella, para hacer posible la operatividad de la institución tributaria: son los deberes instrumentales o formales”¹⁸².

Es por ello que, para el profesor Giannini, esta relación es de contenido complejo al “[estar] integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y

¹⁷⁸ Cfr. Ernst BLUMENSTEIN, Francesco FORTE, Benvenuto GRIZZIOTI e Irene BLUMENSTEIN. *Sistema di diritto delle imposte*. Milán: A. Giuffrè, 1954, pp. 140 y ss. En *Id.*, p. 423.

¹⁷⁹ Cfr. Antonio BERLIRI. *Principi di diritto tributario*. Milán: A. Giuffrè, 1952. pp. 3 y ss.; pp. 37 y ss. En *Ibid.*

¹⁸⁰ Barros Carvalho explica que las denominadas obligaciones ‘accesorias’ constituyen una designación imprecisa debido a que no son realmente accesorias del vínculo obligacional principal; en ellas no hay una prestación pecuniaria y muchas veces ni siquiera constituyen una verdadera obligación. En consecuencia, prefiere la denominación de simples deberes formales o instrumentales. Al respecto, *vid.* Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho... Óp. cit.*, p. 342-344.

¹⁸¹ Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero. Óp. cit.*, p. 435.

¹⁸² Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho... Óp. cit.*, p. 341.

terceros por otra”¹⁸³. Esta posición no es compartida por Dino Jarach, para quien la relación jurídica tributaria es, por el contrario, simple. Para este autor, cuando se habla de relación jurídica tributaria,

se alude — en general — a la relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar). No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias como: los intereses, suplementos de impuestos, etcétera. Pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivos de los juicios en materia tributaria o penal tributaria¹⁸⁴.

De esta forma, Jarach identifica a la relación tributaria íntegramente con la obligación tributaria y con otros elementos que él considera “accesorios”¹⁸⁵, y la distingue de los deberes formales o relaciones procesales derivadas de dicha obligación tributaria principal.

En atención a estos criterios, cuando en este trabajo se haga referencia a “obligación tributaria”, se lo hará únicamente con relación al vínculo del que deriva una prestación pecuniaria y no a otras obligaciones “accesorias” que están ligadas a la obligación principal.

3.2. Concepto y generalidades

Para Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria es el “*vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley*” [las cursivas son del texto original]¹⁸⁶. Villegas sigue esta misma línea de pensamiento, asimilando

¹⁸³ Donato GIANNINI. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milán: Giuffrè, 1937, p. 22 y ss. En Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero*. *Óp. cit.*, p. 424.

¹⁸⁴ Dino JARACH. *Finanzas públicas...* *Óp. cit.*, p. 367.

¹⁸⁵ La acepción de “obligaciones accesorias” que utiliza Jarach es muy distinta a la aplicada por otros autores, los cuales la utilizan como un sinónimo de obligaciones formales. Para Jarach, las obligaciones accesorias son aquellas que dependen de la obligación tributaria principal, como los intereses, los suplementos de los impuestos, entre otras, dejando a un lado los deberes del administrado frente a la Administración, así como las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria. Al respecto, *vid. Id.*, pp. 367-376.

¹⁸⁶ Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero*. *Óp. cit.*, p. 429.

adicionalmente la estructura de la obligación tributaria con la de la obligación del derecho privado:

[La obligación tributaria] es el *vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación*. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada [...] ¹⁸⁷.

Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, *podemos definir a la relación tributaria en un doble sentido*: a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo ¹⁸⁸.

De estas definiciones se desprende que la obligación tributaria es una relación jurídica con dos diferentes dimensiones. Una dimensión atañe a los elementos subjetivo y objetivo de la obligación tributaria, mientras que otra observa la relación entre el hecho generador y el mandato de pago que el sujeto pasivo debe satisfacer al configurarse la hipótesis prescrita por la ley.

En cuanto a la primera dimensión, la obligación tributaria está constituida fundamentalmente por dos elementos: el subjetivo y el objetivo ¹⁸⁹. El elemento subjetivo se observa por el carácter personal de la obligación y muestra la concurrencia de dos sujetos: un acreedor, que es el Estado, denominado sujeto activo; y un deudor, persona particular, llamado sujeto pasivo o contribuyente, que debe cumplir la prestación fijada por la ley al realizar el hecho imponible ¹⁹⁰.

¹⁸⁷ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* *Óp. cit.*, p. 246.

¹⁸⁸ *Id.*, p. 247.

¹⁸⁹ *Cfr.* Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero*. *Óp. cit.*, p. 437.

¹⁹⁰ *Cfr. Id.*, p. 435.

Cabe recalcar que el deudor de la obligación tributaria puede no solo ser contribuyente, sino que también puede serlo un tercero. Esto se debe a que “[en ocasiones] la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado [...] a personas distintas del contribuyente y que, por esa circunstancia, se suman a éste o actúan paralelamente a él o pueden sustituirlo íntegramente”¹⁹¹.

El segundo elemento de la obligación bajo esta primera dimensión es el objeto. Éste consiste en la prestación que el deudor debe cumplir frente al Estado. Para Giuliani, la naturaleza de dicha prestación es siempre de dar, ya sea en dinero o en especie¹⁹². Sin embargo, el Código Tributario ecuatoriano, en su artículo 15, ha incluido una tercera forma de ejecutar la prestación tributaria, consistente en servicios apreciables en dinero.

Las otras exigencias o deberes accesorios, según Giuliani, pueden consistir en un *facere* o un *non facere*, que si bien no integran la obligación tributaria, sí se vinculan con su cumplimiento¹⁹³. En todo caso, es imperante no confundir el objeto de la obligación tributaria con el objeto del tributo. Como se señaló, el objeto de la obligación es una prestación de dar, mientras que el objeto del tributo es su hecho imponible.

Así lo confirma Villegas, quien efectúa la siguiente crítica:

Algunos autores dan el nombre de objeto al hecho imponible, terminología, ésta, que deseamos, pues puede dar lugar a confusiones. [...] [D]esde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo¹⁹⁴.

El hecho imponible, si bien es parte de la obligación tributaria, no constituye su objeto; pertenece más bien a la dimensión relacionada con el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho,

¹⁹¹ *Id.*, p. 440.

¹⁹² *Cfr. Id.*, p. 500-501.

¹⁹³ *Cfr. Ibid.*

¹⁹⁴ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 269.

denominado también hecho imponible o hecho generador, determinado por la ley¹⁹⁵. Éste es un elemento fundamental de la obligación, sin cuya ocurrencia ésta no puede nacer a la vida jurídica¹⁹⁶. Debido a su importancia para el presente trabajo, las características del hecho imponible, así como su relación con la capacidad contributiva, se desarrollarán íntegramente en el siguiente acápite.

Los cuatro elementos anteriormente descritos (sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y hecho imponible) constituyen los elementos esenciales de la obligación tributaria, y Dino Jarach los sintetiza de la siguiente manera:

Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, el crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo [...]; el objeto, es decir la prestación pecuniaria, o sea el tributo [...]; el hecho jurídico tributario, es decir el presupuesto de hecho que al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria¹⁹⁷.

En nuestra legislación, el Código Tributario integra efectivamente los cuatro elementos mencionados, conceptualizando a la obligación tributaria en los siguientes términos:

Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el *vínculo jurídico personal*, existente entre el *Estado o las entidades acreedoras de tributos* [sujeto activo] y los *contribuyentes o responsables de aquellos* [sujeto pasivo], en virtud del cual debe satisfacerse una *prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero* [objeto], al verificarse el *hecho generador previsto por la ley* [hecho imponible] [el énfasis es de mi autoría].

3.3. El hecho imponible

3.3.1. Concepto

El hecho imponible es “el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar

¹⁹⁵ Cfr. Dino JARACH. *El hecho imponible... Óp. cit.*, p. 73.

¹⁹⁶ Cfr. José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. 5ª ed. Madrid: Edersa, 2004. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/tributos-clases-218808> (acceso: 30/12/2014), p. 2.

¹⁹⁷ Dino JARACH. *El hecho imponible... Óp. cit.*, p. 65.

a la pretensión crediticia tributaria”¹⁹⁸. Por ello, Eserverri lo entiende como el “presupuesto generador de todo tributo y elemento esencial que da razón de ser a los restantes que conforman cada figura tributaria [...]”¹⁹⁹. Siguiendo esta línea de pensamiento, nuestro Código Tributario lo define en su artículo 16, denominándolo hecho generador, de la siguiente manera: “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

Para Barros Carvalho, cuando se hace referencia al hecho imponible, se deben diferenciar dos elementos que concurren para su configuración. Uno de estos elementos es la hipótesis tributaria, la cual consiste en “la descripción normativa de un evento que, concretado en el nivel de las realidades materiales y relatado en el antecedente de norma individual y concreta, hará que irrumpa el vínculo abstracto que el legislador estipuló en la consecuencia”²⁰⁰.

Esta hipótesis legal debe estar

descrita por la norma *en forma completa* para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esa descripción completa es “tipificadora” del tributo [...]. [E]s decir, permite diferenciar a los tributos *in genere* (vinculados, de no vinculados, o usando la terminología clásica: impuestos, de tasas y de contribuciones especiales) y también “*in specie*” (diversos impuestos entre sí, o tasas entre sí o contribuciones entre sí)²⁰¹.

El otro elemento del hecho imponible lo constituye el hecho jurídico tributario como tal. Éste consiste en el acontecimiento que “realmente sucede en el marco de la relación social, dentro de unas específicas condiciones espacio-temporales que podemos captar a través de nuestros órganos e, incluso, participar físicamente de él”²⁰². Villegas lo expone como “el “*acaecimiento*” de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en

¹⁹⁸ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 245.

¹⁹⁹ Ernesto ESEVERRI. *Derecho tributario... Óp. cit.*, p. 116.

²⁰⁰ Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho... Óp. cit.*, p. 301.

²⁰¹ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 272.

²⁰² *Ibid.*

forma empíricamente verificable (“*hic et nunc*”) [...]”²⁰³. A su vez, explica que el término “acaecimiento” corresponde a la “producción en la realidad de la imagen abstracta que formula la norma legal”²⁰⁴.

Es indudable que el hecho imponible es indispensable para el nacimiento de la obligación tributaria. Así lo entiende nuestra ley, pues el artículo 18 del Código Tributario prescribe que “la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.

Empero, Dino Jarach advierte que, si bien el hecho imponible es un presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, no se lo debe confundir con la fuente de la obligación. A su entender, “[p]or la voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto general del tributo, o hecho imponible”²⁰⁵.

De esta forma, la relación tributaria es una relación jurídica *ex lege*, la cual nace cuando se verifica el presupuesto de hecho fijado por la ley. El profesor Giuliani es categórico al respecto: “en materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación tributaria es la ley; sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla”²⁰⁶.

Por ello, Dino Jarach asimila a la obligación tributaria con cualquier otra obligación legal: “la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal”²⁰⁷.

²⁰³ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* Óp. cit., p. 272.

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ Dino JARACH. *El hecho imponible...* Óp. cit., 73.

²⁰⁶ Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero.* Óp. cit., p. 429.

²⁰⁷ Dino JARACH. *El hecho imponible...* Óp. cit., p. 73.

Para Jarach, el hecho jurídico tributario de los impuestos siempre tiene naturaleza económica. En algunos casos, dicha forma es directa, pues el presupuesto lo constituye “una situación o un movimiento de riqueza, [cuyas] consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza”²⁰⁸.

En esta categoría de impuestos pueden clasificarse el impuesto a la renta o los distintos impuestos que recaen sobre el patrimonio. A su vez, existen otros impuestos que recaen sobre negocios o actos jurídicos, como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE).

En todo caso, los profesores Pérez de Ayala recalcan que “[...] bien haya sido el hecho imponible adoptado en función de características económicas, bien lo haya sido en función de características jurídicas, éste, siempre, es un hecho jurídico al producir efectos derivados de una ley”²⁰⁹. Gomes de Sousa confirma esta posición, pues:

*[...] aquilo que para o direito privado é um negócio, para o direito tributário é simplesmente um fato; e o que segundo a lógica é a causa dos efeitos jurídicos de direito privado, ou seja a causa real, ou fonte da relação de direito, para o direito tributário é apenas um pressuposto ou causa remota*²¹⁰.

[...] lo que para el derecho privado es un negocio, para el derecho tributario es simplemente un hecho; y lo que de acuerdo a la lógica es la causa de los efectos jurídicos de derecho privado, es decir la verdadera causa, o la fuente de la relación, para el derecho tributario es apenas un presupuesto o causa remota [traducción libre].

El hecho imponible es un elemento que subyace en todos los tributos. Por consiguiente, se relaciona con todas sus especies de diferentes formas. En este sentido, puede “describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una

²⁰⁸ *Id.*, p. 87.

²⁰⁹ José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. Óp. cit., p. 2.

²¹⁰ Rubens GOMES DE SOUSA. “O Fato Gerador No Impôsto de Renda”. *Revista de Direito Administrativo* (1948): pp. 32-58, p. 34.

actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales)”²¹¹.

En particular, el hecho imponible del impuesto no tiene otro camino que relacionarse con las acciones gubernamentales que atañen o benefician al contribuyente por la circunstancia de no implicar actividad estatal alguna referida al obligado. Como consecuencia de ello, su hecho “está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado”²¹².

Siguiendo esta premisa fundamental, los profesores Miguel y José Luis Pérez de Ayala define al presupuesto de hecho del impuesto de la siguiente manera:

el conjunto de negocios, actos o hechos, de naturaleza jurídica y económica (aun cuando desde el momento en que se definan en un concepto legal, son siempre hechos jurídicos) que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición de una renta.²¹³

Dino Jarach sigue esta misma línea de pensamiento, pues concibe que:

el hecho imponible, por la causa jurídica que lo caracteriza, es decir, por el principio de capacidad contributiva, es siempre un hecho de naturaleza económica: la voluntad del particular es considerada importante en cuanto crea las circunstancias económicas que son relevantes en la definición del hecho imponible.²¹⁴

Por último, existen criterios de identificación en la hipótesis legal que permiten reconocer si tuvo lugar el hecho imponible. Consecuentemente, la hipótesis debe contener de forma indispensable los siguientes elementos:

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 "enunciarse" 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

²¹¹ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* *Óp. cit.*, p. 272.

²¹² *Id.*, p. 72.

²¹³ José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. 5ª ed. Madrid: Edersa, 2004. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/tributos-clases-218805> (acceso: 30/12/2014), p. 9.

²¹⁴ Dino JARACH. *El hecho imponible...* *Óp. cit.*, p. 167.

(aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial)²¹⁵.

3.3.2. Aspecto material

Villegas considera que el aspecto material es el núcleo del hecho imponible, pues consiste en “la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce”²¹⁶. Este elemento siempre presupone un verbo, el cual indica la acción o estado del sujeto pasivo que dará origen a la obligación tributaria. Como afirma Barros Carvalho:

De esta abstracción [del aspecto material] emerge el encuentro de expresiones genéricas designativas de comportamientos de personas, ya encierren estos un hacer, un dar, o simplemente un ser (estado). Tendremos, por ejemplo, «vender mercancías», «industrializar productos», «ser propietario de un bien inmueble», «obtener rentas», «pavimentar calles», etc.

Este núcleo, al que nos referimos, está formado, invariablemente, por un verbo, seguido de su complemento. De ahí que aludamos al comportamiento humano, tomada la expresión en la plenitud de su fuerza significativa, es decir, alcanzando no solo las actividades reflejadas (verbos que expresan acción) sino las espontáneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer)²¹⁷.

De lo expuesto, es claro que el aspecto material constituye una acción nuclear con su respectivo complemento de objeto directo, la cual, empero, se debe observar con prescindencia de los aspectos temporal y espacial; caso contrario, se estaría confundiendo una parte del hecho imponible con su todo²¹⁸.

²¹⁵ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 273.

²¹⁶ *Id.*, p. 274.

²¹⁷ Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho... Óp. cit.*, p. 310.

²¹⁸ *Cfr. Id.*, p. 309.

3.3.3. Aspecto personal

El aspecto personal de la hipótesis tributaria está dado por aquél que realiza el hecho o que se encuadra en la situación fue objeto del aspecto material del hecho imponible²¹⁹. Puesto que este realizador puede ser el contribuyente o un tercero,

la correcta identificación del "elemento personal" del hecho imponible (o sea, del destinatario legal del tributo) tiene decidida trascendencia jurídica tributaria, por cuanto todas las modalidades de los tributos "personales" o "subjetivos" que se refieren a la persona, hacen referencia al destinatario legal tributario, y no al sujeto pasivo²²⁰.

En este sentido, por ejemplo, gracias al aspecto personal del hecho imponible es posible identificar la cabida de exenciones y deducciones subjetivas a los tributos, así como, en países como Argentina, las discriminaciones de mínimo no imponible según el origen de la ganancia (Art. 23, incs. a y c, de la ley 20.628)²²¹.

3.3.4. Aspecto espacial

El elemento espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que:

[...] indica el *lugar* en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el "aspecto material" del hecho imponible²²².

Su importancia radica en que, desde el punto de vista espacial, el hecho imponible determina la aplicación de la ley fiscal. Por consiguiente, debe ser definido de forma que determine los límites espaciales dentro de los cuales el hecho haya de surtir efectos jurídicos²²³.

²¹⁹ Cfr. Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 276.

²²⁰ *Ibid.*

²²¹ Cfr. *Ibid.*

²²² *Id.*, p. 277.

²²³ Cfr. José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario. Óp. cit.*, p. 10.

De acuerdo a Barros Carvalho, los elementos que indican la condición de espacio en los supuestos de las normas tributarias deben guardar una de estas tres formas compositivas:

- a) hipótesis cuyo criterio espacial menciona un determinado lugar para la realización del hecho típico;
- b) hipótesis en las que el criterio espacial alude a áreas específicas, de tal suerte que el acontecimiento sólo ocurrirá si se contuviera geográficamente dentro de ellas;
- c) hipótesis de criterio espacial muy genérico, donde todo y cualquier hecho que suceda bajo el manto de la vigencia territorial de la ley instituidora será apto para desencadenar sus efectos peculiares²²⁴.

3.3.5. Aspecto temporal

El aspecto temporal es el que “delimita la realización del hecho imponible en el tiempo: nos define cuál es el *momento* en que se considera realizado el hecho imponible como determinante de la obligación de pagar el impuesto”²²⁵.

La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento radica en que

ese preciso momento es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria (problema de la retroactividad tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, plazo a partir del cual la obligación devenga intereses moratorios o debe ser indexada, etc.)²²⁶.

En este sentido, según Barros Carvalho afirma que “despunta la necesidad de que la norma tributaria revele el intervalo en que se da por acontecido el hecho, para proporcionar a los sujetos de la relación el exacto conocimiento de la existencia de sus derechos y de sus obligaciones”²²⁷.

Es necesario diferenciar que en los hechos imposables que no son instantáneos (como una compraventa) sino continuados en el tiempo (como la obtención de ingresos), el

²²⁴ Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho...* Óp. cit., p. 314.

²²⁵ José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario.* Óp. cit., p. 11.

²²⁶ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* Óp. cit., p. 279.

²²⁷ Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho...* Óp. cit., p. 316.

legislador suele referir convencionalmente la realización completa del hecho imponible al final de un período de tiempo²²⁸.

4. Relación entre el hecho imponible y la capacidad contributiva

Al describir tanto el principio de capacidad contributiva como el hecho imponible de la obligación tributaria, es evidente que entre ellos existe una relación muy estrecha. Podría decirse, incluso, que esta relación es inmanente a la naturaleza de ambas instituciones. Esta vinculación es explicada por Dino Jarach de la siguiente forma:

Todas las situaciones y *todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza*; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: *el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva* [el énfasis es de mi autoría]²²⁹.

Siguiendo esta línea de pensamiento, para los profesores Pérez de Ayala “existe el hecho imponible como categoría abstracta jurídica porque la ley lo ha dispuesto así y es lógico pensar que la ley lo ha recogido dentro de las categorías jurídico-tributarias como resultado o manifestación —directa o indirecta— de una realidad económica”²³⁰. Es por esta manifestación de una realidad económica que “en el impuesto se realiza el principio de vincular la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada con el hecho imponible”²³¹. Por consiguiente, concluyen que la capacidad contributiva constituye el fundamento del hecho imponible.

Jarach va más allá de mencionar una simple vinculación entre la capacidad contributiva y el hecho imponible pues, para él, la capacidad contributiva constituye la causa del hecho

²²⁸ Cfr. José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. Óp. cit., p. 12.

²²⁹ Dino JARACH. *El hecho imponible...* Óp. cit., p. 85.

²³⁰ José Luis PÉREZ DE AYALA y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. Óp. cit., p. 3.

²³¹ Dino JARACH. *El hecho imponible...* Óp. cit., p. 88.

imponible²³². Esto se debe a que, a su parecer, la capacidad contributiva es “la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria”²³³.

De esta forma, Jarach concibe a la capacidad contributiva como el puente entre el presupuesto de hecho y la ley, explicando esta relación de la siguiente manera:

En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Ésta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; *es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho [...]* [el énfasis es de mi autoría]²³⁴.

Por lo tanto, la capacidad contributiva es fundamental para la configuración del hecho imponible y el consecuente nacimiento de la obligación tributaria. Bajo la tesis de Jarach, este principio se convierte, entonces, en un elemento fundamental del impuesto, sin cuya concurrencia éste carece de causa.

Al concebir a la capacidad contributiva como la causa del impuesto, todos los hechos imposables, ya sea que tengan como fundamento un hecho económico o un negocio jurídico, deben necesariamente reflejar una manifestación de riqueza. De esta forma, a las luces de la capacidad contributiva, los hechos imposables con base en un negocio jurídico constituyen ya no actos que produce efectos jurídicos por sí mismos, sino “un hecho de naturaleza económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de capacidad contributiva”²³⁵.

En esta misma línea de pensamiento, Jarach expresa que,

²³² Cfr. *Id.*, p. 91.

²³³ *Id.*, p. 99.

²³⁴ *Id.*, p. 102.

²³⁵ *Id.*, p. 144.

[s]i el hecho imponible es siempre un hecho de naturaleza económica [...], también el criterio de atribución al contribuyente, que no es sino un aspecto del mismo hecho imponible, participará de esa naturaleza económica. [Por su parte], en los criterios de atribución que necesariamente impliquen relaciones jurídicas será relevante la relación económica que forma el contenido de la relación jurídica, no ésta en cuanto tal²³⁶.

Por consiguiente, se evidencia una independencia dogmática entre el derecho tributario y el derecho civil, puesto que el negocio jurídico solo producirá efectos tributarios siempre y cuando genere una manifestación de riqueza, en virtud del principio de capacidad contributiva.

Esta independencia incide directamente en la atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos, ya que “[s]i el principio de capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva”²³⁷.

Entendiendo lo expuesto en un sentido negativo, en caso de que no exista una manifestación de riqueza que deleve la concurrencia de capacidad contributiva, es decir, la causa del impuesto, la obligación no nace a la vida jurídica, así haya acaecido su hecho imponible.

5. Conclusión preliminar

El régimen tributario ecuatoriano se rige por principios de tributación, los cuales actúan como un límite a la potestad tributaria de la goza el Estado. Entre estos principios, uno de los que más destaca es el principio de capacidad contributiva, que aunque no está expresamente reconocido por nuestro ordenamiento, se lo entiende como una manifestación de otros principios de tributación, como la igualdad y generalidad. Por ende, está integrado en el sistema tributario ecuatoriano, a pesar de no estar reconocido expresamente en su normativa.

²³⁶ *Id.*, p. 173.

²³⁷ *Id.*, p. 168.

El principio de capacidad contributiva se define como la potencialidad de los contribuyentes para contribuir a los gastos públicos. En este sentido, se lo puede observar desde dos puntos de vista: a) como presupuesto en la hipótesis de imposición; y, b) como la medida en la que cada ciudadano puede aportar al Estado dependiendo de su detentación de riqueza.

A este segundo punto de vista se le debe sumar el concepto de capacidad económica, cuya importancia radica en que, para determinar la capacidad contributiva, se debe observar las manifestaciones de riqueza real de los contribuyentes. Consecuentemente, sin capacidad económica no existe una verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

El principio de capacidad contributiva está fuertemente vinculado con el hecho imponible de la obligación tributaria. La obligación tributaria es un vínculo legal en el que un sujeto pasivo debe ejecutar una prestación, principalmente de dar dinero, frente a un sujeto activo que es el Estado.

El hecho imponible es uno de los elementos que la configuran, y se define como el presupuesto de hecho recogido en la ley cuyo acaecimiento desencadena el nacimiento de la obligación tributaria. Como su nombre lo indica, este presupuesto hipotético será siempre un hecho, así recaiga sobre la celebración o ejecución de un negocio jurídico, y siempre gozará de una naturaleza económica. Adicionalmente, el hecho imponible está compuesto por 4 aspectos que determinan su ocurrencia: un aspecto material, uno personal, uno espacial y uno temporal, los cuales deben estar claramente identificados para poder efectuar una efectiva distinción y alcance del hecho imponible.

La naturaleza económica del hecho imponible genera una vinculación entre éste y el principio de capacidad contributiva. De esta forma, únicamente podrá nacer a la vida jurídica el impuesto cuyo hecho imponible haya manifestado una verdadera riqueza. Consecuentemente, se la considera a la capacidad como la causa del hecho imponible, puesto que su incidencia es indispensable para el acaecimiento del hecho imponible,.

Al denominarla causa, la capacidad contributiva actúa como un puente para justificar lo prescrito por la ley frente a una determinada realidad económica que tiene lugar en el

mundo empírico. Por lo tanto, el hecho imponible de naturaleza económica determinará su existencia en relación con la capacidad contributiva que los sujetos hayan expresado. De esta forma, sin capacidad contributiva, que es la causa del impuesto, la obligación tributaria no nace a la vida jurídica, así haya acaecido el hecho imponible.

CAPÍTULO III: LA INCIDENCIA DE LA NULIDAD DE LOS CONTRATOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

1. Introducción

Establecida la relación entre el principio de capacidad contributiva y el hecho imponible de los impuestos, en este tercer capítulo se demostrará que la nulidad de los contratos incide en la causación del impuesto a la renta. En primer lugar, se expondrá el concepto de renta en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, así como los principales elementos del hecho imponible del impuesto a la renta. En segundo lugar, se identificará en qué momento los contratos generan un ingreso gravable a efectos del impuesto.

Finalmente, se establecerá si la nulidad de los contratos provoca que los ingresos recibidos se conviertan en ingresos ficticios, careciendo de capacidad contributiva y no siendo gravables para efectos del impuesto a la renta. De esta forma, se podrá concluir que la nulidad de estos contratos incide en la causación del impuesto, provocando un pago indebido a la Administración que no puede ser recuperado por el contribuyente.

2. El impuesto a la renta

El impuesto a la renta aparece como el impuesto que mejor exterioriza la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago de los impuestos, a la vez que asegura los mayores rendimientos al Estado²³⁸. Esto se debe a que, como afirma Dino Jarach, “la renta o rédito ha surgido como la base de imposición más representativa en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos”²³⁹. Empero, para poder entender de forma adecuada el impuesto a la renta, es necesario definir primero la significación de la palabra “renta”.

²³⁸ Cfr. Patricio FIGUEROA. *Manual de Derecho Tributario: el Impuesto a la Renta*. Santiago: Editorial jurídica Chile, 2010. vLex. <http://vlex.com/source/manual-derecho-tributario-impuesto-renta-parte-general-5820> (acceso: 19/01/2015), p. 13.

²³⁹ Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*, p. 471.

2.1. Concepto de renta

2.1.1. Doctrina económica

En principio, el concepto de “renta” o “rédito”²⁴⁰ corresponde a la ciencia económica. Ya que no existe una definición única de renta en esta rama, de sus muy diversas definiciones es posible colegir elementos comunes. El primero de estos elementos consiste en que la renta es una riqueza nueva, la cual “puede estar representada por los servicios derivados del capital, o por los goces y satisfacciones que resulten del uso de los bienes”²⁴¹. Esta renta nueva puede ser material o inmaterial, consistiendo la renta inmaterial en los usos y servicios de goce del capital²⁴².

En segundo lugar, la renta debe derivar de una fuente productiva, pues “el rédito imponible importa siempre la existencia de un capital, que es su fuente, y debe ser productiva, en el sentido de estar afectada por la decisión del hombre a un proceso de producción”²⁴³. Por lo tanto, se considera que la utilidad recibida de un acontecimiento fortuito o de un mero aumento de valor por razones ajenas al sujeto no constituye renta.

En tercer lugar, no es necesario que la riqueza nueva se haya separado de la fuente que la produce, ni que esté convertida en bienes valuables o dinero. Esto se debe a que la existencia del rédito puede acreditarse por otros medios, sin requerir la separación o realización del dinero²⁴⁴.

En cuarto lugar, la periodicidad de la renta está implícita, aunque no es indispensable. No es necesario que la fuente productora de riqueza nueva se mantenga después del acto de

²⁴⁰ Etimológicamente, los términos “renta” y “rédito” tienen el mismo origen del verbo latino *reddere* (rendir), aunque algunos autores sostienen que el vocablo rédito (italiano: *reddito*) proviene del verbo latino *redire* que significa retornar (también existe en español con significado análogo a rédito el término retorno). Al respecto, *vid.* Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*, p. 472.

²⁴¹ Patricio FIGUEROA. *Manual de Derecho Tributario... Óp. cit.*, p. 11.

²⁴² *Cfr. Id.*, p. 12.

²⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴ *Cfr. Ibid.*

producción. Por último, la renta debe ser siempre neta, debiendo restarse el ingreso bruto menos la serie de deducciones que hubieren sido necesarias para la obtención y producción de la renta²⁴⁵.

Todo lo expuesto nos permite conceptualizar a la renta, de acuerdo a la teoría económica, como “la riqueza nueva, material o inmaterial, derivada de una fuente productiva, que puede ser o no de carácter periódico”²⁴⁶.

2.1.2. Doctrinas financieras

Los conceptos teóricos de los economistas anteriormente citados no fueron suficientes para definir completamente a la renta para los fines prácticos de la imposición tributaria²⁴⁷. Esto dio lugar a nuevas formulaciones doctrinales de la rama financiera, a efectos de hallar un concepto de renta válido para considerarlo como hecho imponible por las normas tributarias²⁴⁸.

Así, se generaron dos teorías que pueden ser agrupadas de la siguiente manera:

- a) *Teoría de la renta-producto o de la fuente*: Esta teoría es sostenida por los financistas seguidores de las doctrinas económicas. Bajo ella, se determina que “la renta es un producto, el cual debe ser periódico y provenir de una fuente durable en el tiempo y ser susceptible de generar ingresos periódicos”²⁴⁹. Por lo tanto, su concepto se subordina principalmente a esta premisa: se atribuye el carácter de renta a “la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios”²⁵⁰.

De esta forma, como explica Jarach,

²⁴⁵ Cfr. Catalina GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*. Tomo III. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997, p. 4.

²⁴⁶ Patricio FIGUEROA. *Manual de Derecho Tributario...* *Óp. cit.*, p. 11.

²⁴⁷ Cfr. Catalina GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 5.

²⁴⁸ Cfr. *Ibíd.*

²⁴⁹ Mario ALVA MATTEUCCI. “El impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación”. *Óp. cit.*, p. I-2.

²⁵⁰ Catalina GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 5.

1. El fundamento de esta teoría está en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que *obtiene periódicamente*, que demuestra el grado de su capacidad económica normal, *excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales* que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente [el énfasis es de mi autoría]²⁵¹.
- b) Teoría de la renta-incremento patrimonial o renta-ingreso o del balance: García Belsunce resume esta teoría de la siguiente manera:
 2. Es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valuables[sic] en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un período determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios²⁵².

El concepto de rédito o renta, según esta teoría, “comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas “ganancias de capital” y las provenientes del juego”²⁵³. De esta forma, el criterio diferenciador entre la teoría de las fuentes y el de la teoría del incremento patrimonial radica en que, para la segunda teoría, al contrario de lo que ocurre con la primera, es indiferente que la fuente de la riqueza sea una fuente permanente o que provenga de una fuente productiva²⁵⁴.

En todo caso, como afirma Villegas, “en el campo del derecho tributario positivo de los diversos países que han adoptado el impuesto, las [...] teorías mencionadas constituyen los polos entre los cuales se mueven los conceptos legales de renta imponible”²⁵⁵. De esta forma, éstas se erigen como la *ratio legis* que justifica las definiciones que las leyes de diversos países han dado del impuesto, en razón de la necesidad de establecer un impuesto a la renta a través de sus normas positivas²⁵⁶.

²⁵¹ Dino JARACH. *Finanzas públicas...* *Óp. cit.*, p. 473.

²⁵² Horacio GARCÍA BELSUNCE. *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967, p. 186.

²⁵³ Dino JARACH. *Finanzas públicas...* *Óp. cit.*, p. 475.

²⁵⁴ *Cfr. Ibid.*

²⁵⁵ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* *Óp. cit.*, p. 535.

²⁵⁶ *Cfr.* Patricio FIGUEROA. *Manual de Derecho Tributario...* *Óp. cit.*, p. 13.

2.1.3. Concepto legalista

Por último, ilustres tributaristas latinoamericanos como Jarach²⁵⁷, Gomes de Sousa²⁵⁸ y Giuliani Fonrouge²⁵⁹ han planteado el concepto de renta bajo un criterio más pragmático. Ellos destacan que “la renta como objeto de tributo es un concepto eminentemente funcional, es decir, que asume forma y contenidos diversos, según la función que deba desempeñar”²⁶⁰. Por ello, el rédito es lo que la legislación tributaria quiere que sea, sin que la ley deba aferrarse a concepto doctrinal alguno²⁶¹.

Para Dino Jarach, el concepto de renta, a efectos de asentar sobre él un impuesto, depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva. Es por ello que, para él,

“[n]o existe un concepto de renta o rédito *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica, ser objeto de crítica bajo diversos ángulos [...]”²⁶².

Villegas sigue esta línea de pensamiento, pues considera que el análisis de los sistemas fiscales modernos demuestra que, más allá de los conceptos descritos, “lo más razonable es inclinarse por el criterio funcional que subordina el concepto de “renta” a lo que disponen al respecto los regímenes legales positivos”²⁶³.

²⁵⁷ Al respecto, *vid.* Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*

²⁵⁸ Gomes de Sousa expresa que el hecho generador del impuesto a la renta es la adquisición de la disponibilidad económica de un elemento de riqueza que corresponda a una definición legal positiva de rendimiento. Para un acercamiento completo del tema, *vid.* Rubens GÓMEZ DE SOUSA. “O Fato Gerador...”. *Óp. cit.*

²⁵⁹ Particularmente, Giuliani Fonrouge considera que debe apreciarse la misión que cumple el impuesto a la renta dentro de los objetivos económicos y sociales tenidos en mira por la legislación. Conforme a ello, será posible determinar cuáles son los beneficios que deben gravarse en qué medida y condiciones. *Vid.* Carlos GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero. Óp. cit.*

²⁶⁰ Patricio FIGUEROA. *Manual de Derecho Tributario... Óp. cit.*, p. 16.

²⁶¹ *Cfr. Id.*, p. 17.

²⁶² Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*, p. 472.

²⁶³ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 535.

Esta concepción es la que García Belsunce denomina como legalista, y la cual el autor considera, al igual que los demás doctrinarios, que es congruente con las necesidades fiscales y con las normas legislativas que deben servirles de instrumento, conducentes a aceptar el concepto de renta más adecuado a las modalidades de cada sistema tributario²⁶⁴.

No obstante, advierte que “las normas legales deben ser sumamente explícitas y claras, ya que en caso de deficiencia en su expresión o de dudas en su interpretación, no tendrá el intérprete forma de recurrir a doctrinas o sistemas que puedan considerarse implícitos en el criterio seguido por la ley”²⁶⁵.

Es por ello que los mismos seguidores de esta postura legalista suelen adherirse a alguna de las doctrinas financieras para efectuar interpretaciones y no tener restricciones en cuanto al ejercicio hermenéutico sobre el concepto de renta. Esto se debe a que, como manifiesta García Vizcaíno,

El valor de las teorías referidas —a nuestro entender— no sólo se circunscribe a cuestiones de política fiscal o de orientación para el legislador; también lo tienen a los efectos de interpretar dentro del marco normativo las disposiciones jurídicas, *sin mengua del principio de legalidad*. Los conceptos legales suelen ser adaptaciones parciales de cierta doctrina, cuyo conocimiento es necesario para una eficaz hermenéutica²⁶⁶.

Por ejemplo, García Belsunce se adhiere, en particular, a la teoría de renta-producto. No obstante, deja en claro que su postura no importa una oposición a la evolución de un sistema legislativo a efectos de “incluir las ganancias de capital, las extraordinarias, accidentales o transitorias [...] porque, en aras de tales necesidades [la simplificación del ordenamiento tributario], es válida la formulación del concepto legalista”²⁶⁷.

²⁶⁴ Cfr. Horacio GARCÍA BELSUNCE. *El concepto...* *Óp. cit.*, p. 192.

²⁶⁵ *Id.*, p. 193.

²⁶⁶ Catalina GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 8.

²⁶⁷ Cfr. Horacio GARCÍA BELSUNCE. *El concepto...* *Óp. cit.*, p. 243.

2.1.4. Concepto de renta en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante LORTI), cuerpo normativo en el que se regula el régimen del impuesto a la renta, establece el siguiente concepto de renta:

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.

Como se puede observar, en Ecuador el concepto está definido en la ley. Esto permitiría una aplicación *ab initio* de la teoría legalista de renta, especialmente si, de conformidad con el artículo 13 del Código Tributario, “[...] [l]as palabras empleadas por la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente”.

Sin embargo, la jurisprudencia ecuatoriana ha entendido que la definición de la ley no es un verdadero concepto de renta, sino ejemplos de ella. Por lo tanto, decidió aplicar un método interpretativo distinto al literal, con el fin de establecer el verdadero alcance del concepto:

QUINTO.- [...] 2) El concepto de renta como objeto del impuesto, por hermenéutica jurídica de interpretación de la ley señalada en el Art. 18 del Código Civil, en concordancia con el Art. 12 [actual Art. 13] del Código Tributario, que señalan que las palabras se entenderán en su sentido natural y obvio, se tiene que *en concepto renta es lo mismo que utilidad, beneficio o ganancia que rinde periódicamente algo o lo que de ellos se deriva* [...] [las cursivas son originales del texto]²⁶⁸.

Bajo la definición otorgada por la Corte Suprema, el concepto de renta, en principio, parecería tener como fundamento a la teoría financiera de la renta-producto, pues contempla al trabajo y al capital como fuentes productoras de riqueza periódica.

²⁶⁸ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 86-2002, de 13 de mayo de 2004. Expediente 86, Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre de 2004.

Sin embargo, en varios artículos de la LORTI es posible observar que la periodicidad no es un requisito esencial para que un ingreso sea gravable. Esto se evidencia claramente en el artículo 8 de la Ley, el cual presenta una lista ejemplificativa de diferentes especies de ingresos. Estos ingresos no son todos periódicos, pues algunos son eventuales, se derivan de herencias, legados y donaciones, o son obtenidos en rifas y sorteos²⁶⁹.

La apertura de la norma para gravar cualquier ingreso encuentra su máxima expresión en lo prescrito en el numeral 10 del citado artículo, el cual fue reformado por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. De acuerdo con dicho numeral, cualquier ingreso es gravable para efectos de impuesto a la renta, incluso el incremento patrimonial no justificado²⁷⁰. De esta forma, al efectuar una interpretación sistemática del concepto de renta en la LORTI, es claro que, al no constituir la periodicidad

²⁶⁹ Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- 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;

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;

[...]

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,
[...]

²⁷⁰ Art. 8.- [...] 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* [los énfasis son de mi autoría].

ni la onerosidad un requisito esencial para que un ingreso sea considerado gravable, el concepto se encuentra ligado a la teoría financiera de “renta-incremento patrimonial”.

La Corte Suprema de Justicia concuerda plenamente con la preponderancia de esta teoría en nuestro ordenamiento jurídico. Al respecto, ha manifestado lo siguiente:

[...] 3) La concepción doctrinaria de renta distingue la posición de dos grandes corrientes, al decir de García Belsunce en su obra "El Concepto de Renta en la Doctrina y el Derecho Tributario", corrientes que son: a) Doctrinas económicas, que entienden que la renta es siempre una riqueza nueva y consiste también siempre en renta neta, que resulta de retraer de la bruta varias deducciones; y, b) Doctrinas fiscales que se subdividen en b-1) Teoría de la renta-producto estimando que la renta como riqueza nueva que fluye de una actividad o fuente productiva; b-2) Teoría de la renta-incremento patrimonial, que entiende que renta es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios de carácter oneroso y gratuito, que importa un incremento del patrimonio en un período determinado (*Posición esta a la que le correspondería buena parte de la ley ecuatoriana al considerar como renta los ingresos gratuitos como legados y donaciones*); y, b-3) Posición legalista, que en la inteligencia de lo que es renta hace prevalecer el concepto que consigne clara y específicamente la misma ley que crea el tributo [...] [el énfasis es de mi autoría]²⁷¹.

Si bien muchas diferentes clases de ingresos son gravables para efectos del impuesto a la renta, algunos de ellos, no obstante formar parte de su objeto, han sido exceptuados expresamente por la ley²⁷². Estos ingresos se denominan ingresos exentos, y están tipificados en el artículo 9 de la LORTI²⁷³. Estas exenciones legales constituyen “liberaciones del pago del impuesto, que la ley contempla a favor de ciertos entes o personas (exenciones subjetivas), o de determinada clase de ganancias (exenciones objetivas) que, de otro modo, estarían gravadas”²⁷⁴. Por consiguiente, no son computables para el cálculo del impuesto.

²⁷¹ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 86-2002, de 13 de mayo de 2004. Expediente 86, Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre de 2004.

²⁷² *Cfr.* Carlos RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN. *El impuesto a las ganancias*. 3ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 15.

²⁷³ Para observar cada una de las exenciones del impuesto a la renta de conformidad con la ley, *vid.* Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Art. 9.

²⁷⁴ Carlos RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN. *El impuesto a las ganancias*. *Óp. cit.*, p. 289.

Por último, la ley no solo toma en cuenta los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo con el objeto de determinar el impuesto a pagar. Una de las características de la renta es que es neta, por lo que se debe restar, a los ingresos brutos gravables, una serie de deducciones. Estas deducciones están constituidas por las “*erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora*”²⁷⁵.

De acuerdo al artículo 10 de la LORTI, los gastos del contribuyente, para poder ser deducibles, deben cumplir dos condiciones: a) estar directamente relacionados con ingresos que no estén exentos; b) efectuarse con el propósito de obtener, mantener o mejorar dichos ingresos²⁷⁶. La Corte Suprema de Justicia ha recopilado estos requisitos de deducibilidad, añadiendo que los gastos deducibles deben también cumplir los requisitos que la ley ha determinado:

DECIMO SEGUNDO: Esta Sala de Casación en reiterados fallos ha sentado el criterio de que los gastos, para ser deducibles, deben cumplir con los requisitos formales que la ley ha previsto para el efecto este criterio de ninguna manera implica que los requisitos formales sean los únicos necesarios para que los gastos se consideren deducibles, pues a más de estos requisitos formales, es preciso que la esencia de los negocios jurídicos que subyacen a los elementos formales tengan el sustento conceptual analizado en el considerando anterior. En conclusión, *para que un gasto se considere deducible es preciso que concurran dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación de ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo*²⁷⁷ [el énfasis es de mi autoría].

De esta forma, como afirma Villegas, “[t]ales gastos, si son admitidos por la ley y en las condiciones que ésta determina, deben ser restados a las ganancias brutas obtenidas en el período [...]”²⁷⁸.

²⁷⁵ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 556.

²⁷⁶ El inciso primero del artículo 10 de la LORTI prescribe lo siguiente: “Art. 10.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos [...]”.

²⁷⁷ Corte Nacional de Justicia. Causa No. 127-2007, de 3 de abril de 2009. Expediente 127, Registro Oficial No. 135 de 26 de abril de 2011.

²⁷⁸ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 556.

La diferencia resultante de la resta entre los gastos deducibles y los ingresos brutos gravables obtenidos por el sujeto pasivo constituye la base imponible del impuesto. La base imponible, también denominada base de medición, constituye “ [...] la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación [...]”²⁷⁹. En cuanto al impuesto a la renta, el artículo 16 de la LORTI establece lo siguiente:

Art. 16.- Base imponible.- 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 [...].

Esta base imponible es la que, finalmente, demuestra el rédito que el sujeto pasivo ha obtenido, y a la cual se le debe aplicar una tarifa determinada. En el caso de personas naturales y sucesiones indivisas, la tarifa aplicable es la contenida en la tabla de ingresos dispuesta en el artículo 36 de la LORTI, mientras que a las personas jurídicas les es aplicable la tarifa única establecida en el artículo 37 de la misma ley.

Tomando en cuenta todas estas consideraciones, la Corte Suprema de Justicia concluye lo siguiente en cuanto al concepto de renta en la legislación ecuatoriana:

5) De lo expuesto se colige sin esfuerzo que la renta gravada con el impuesto es *utilidad, ganancia o beneficio alcanzado*, que en el campo doctrinario es siempre *riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe un incremento del patrimonio*; se infiere además que *la base imponible del tributo se configura con los ingresos brutos menos las deducciones que determina la ley [...]*[el énfasis es de mi autoría]²⁸⁰.

²⁷⁹ Dino JARACH. *Finanzas públicas... Óp. cit.*, p. 376.

²⁸⁰ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 86-2002, de 13 de mayo de 2004. Expediente 86, Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre de 2004.

2.2. Hecho imponible

2.2.1. Aspecto material

El artículo 1 de la LORTI determina el aspecto material del impuesto a la renta, prescribiendo el establecimiento “[d]el impuesto a la *renta global que obtengan* las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley [el énfasis es de mi autoría]”.

De esa forma, la acción que debe ser realizada para que acaezca el hecho imponible del impuesto es la “obtención”, mientras que la cosa sobre la cual la acción recae, y que constituye el complemento de objeto directo de la oración, es la “renta”. El concepto de renta ha sido analizado *in extenso* en líneas anteriores, por lo que ahora es menester determinar el significado y alcance del verbo “obtener”.

La palabra “obtener” no está definida en nuestra legislación. Por ello, en aplicación del artículo 13 del Código Tributario, la palabra se debe entender conforme a su sentido jurídico, técnico o usual. Por un lado, el significado usual de obtener es, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, “tener, conservar y mantener”²⁸¹ una cosa. Por otro lado, en cuanto al significado jurídico de la palabra, si bien no existe un sentido preciso de ella, se lo puede asimilar con la adquisición de dominio sobre bienes corporales e incorporeales, como lo señala el Código Civil cuando se refiere a los modos de adquirir el dominio²⁸².

Por último, el sentido técnico de obtención está ligado con el concepto contable de devengado. El devengado se conoce también como contabilidad de acumulación, y “describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los

²⁸¹ Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*. <http://lema.rae.es/drae/?val=obtener> (acceso: 20/01/2015).

²⁸² Los modos de adquirir el dominio están descritos en el Libro II del Título II del Código Civil.

recursos económicos y los derechos [...] en los períodos en que [éstos] tienen lugar, incluso si los cobros y los pagos resultantes se producen en un período diferente”²⁸³.

Vicente Díaz afirma que las acepciones tanto jurídica como técnica de obtención han sido plasmadas como normas genéricas en los denominados criterios de imputación de renta, con el objeto de determinar el momento de vinculación de la ganancia para el contribuyente. En sus palabras, “[la] norma genérica dispone que los criterios de adquisición de las ganancias del ejercicio vienen dadas por el devengamiento [sentido técnico] o percepción [sentido jurídico] de las mismas, conforme el método habitualmente seguido por el contribuyente”²⁸⁴.

Por ejemplo, la ley argentina mantiene 3 diferentes criterios para vincular la ganancia a un sujeto pasivo en su artículo 18²⁸⁵: lo devengado, lo percibido y lo devengado exigible.

²⁸³ International Financial Reporting Standards. *El marco conceptual para la información financiera*. <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf> (acceso: 21/01/2015).

²⁸⁴ Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del impuesto sobre la renta”. *Derecho tributario. Doctrinas esenciales*. Tomo I. Susana Camila Navarrine (dir.). Buenos Aires: La Ley, 2010, pp. 769-783. p. 770.

²⁸⁵ El artículo 18 de la Ley No. 20628, referente al impuesto a las ganancias, prescribe lo siguiente:

ARTICULO 18.- El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguiente normas:

a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas con responsabilidad personal ilimitada o socio comanditario o industrial o socio de sociedad de responsabilidad limitada, se imputarán al año fiscal en que termina el ejercicio anual correspondiente.

Las ganancias indicadas en el artículo 48 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han percibido o devengado. Cuando no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal salvo otras disposiciones de la Dirección, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

Se consideran ganancias del ejercicio las percibidas o devengadas en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido con el contribuyente, salvo las provenientes de la enajenación de inmuebles efectuada por sujetos no comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 48, las que se imputarán, a opción del contribuyente, al ejercicio de percepción o devengamiento.

Cualquiera fuese el sistema de imputación adoptado, los dividendos de acciones y los intereses de títulos y demás valores mobiliarios se imputarán al ejercicio en que hayan sido puestos a disposición.

En cuanto al primer criterio mencionado, el concepto de “devengado” no se encuentra definido en la ley argentina. Es por ello que ésta debe acudir al ámbito contable, en el que el devengado tiene como fundamento que “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”²⁸⁶.

De esa manera,

los rendimientos de adquisición de la renta a través del método de lo devengado, nos lleva a identificar a este con la interdependencia del ingreso que se considera al momento

En los caso que expresamente autorice esta ley o su reglamentación, las ganancias podrán considerarse devengadas en el momento de producirse la respectiva exigibilidad.

b) Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría, que se imputarán por el método de lo devengado. Las ganancias originadas en jubilaciones o pensiones liquidadas por las cajas de jubilaciones y los derivados del desempeño de cargos públicos o del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia que como consecuencia de modificaciones retroactivas de convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones sentencia judicial, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan. El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.

Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos -excepto los producidos por los valores mobiliarios- alquileres y otros de características similares.

Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario.

Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos en otra forma. Tratándose de erogaciones que resulten ganancias gravadas de fuente argentina para beneficiarios del exterior, la imputación al balance impositivo sólo podrá efectuarse cuando se paguen o configure alguno de los casos previstos en el párrafo anterior o, en su defecto y siempre que el método seguido sea el de lo devengado, si alguna de las circunstancias mencionadas se configurara dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del año fiscal en que se haya devengado la respectiva erogación.

²⁸⁶ Claudio FERRULLO, Ana María GRECCHI y José María VITTA. “La contabilidad como base de la determinación tributaria”. *Quintas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadística* (noviembre de 2000): pp. 73-81, p. 75.

de obtenerse el derecho a su exigencia, independientemente que el mismo se haga efectivo o se perciba en la misma unidad de tiempo²⁸⁷.

El criterio de devengado está regido por tres principios fundamentales: la causalidad, la correlación y la valuación²⁸⁸. El principio de causalidad establece que para la imputación del beneficio o del gasto se requiere la existencia de una causa eficiente. Por su parte, el principio de correlación, relacionado con la imputación de ganancias y gastos, señala que los gastos se restarán de los ingresos que los han provocado, y no de otros. Por último, de acuerdo al principio de valuación, “si al final de un ejercicio se ignora el monto exacto de un beneficio o un gasto devengado, debe estimárselo adecuadamente”²⁸⁹.

En Ecuador no existe una norma expresa que determine criterios de imputación de renta. No obstante, si bien no existe una norma expresa que se refiera al método del devengado como el aplicable para determinar la adquisición de un ingreso, sí existe una norma remisiva que obliga a la aplicación de conceptos técnicos de contabilidad para efectos de determinación de la base imponible impuesto a la renta.

Así, el artículo 19 de la LORTI ordena que,

están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

Estas personas obligadas a llevar contabilidad deben hacerlo con sujeción a los principios generales de contabilidad —entre ellos el de devengado— como dispone el Art. 20 de la LORTI:

Art. 20.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento

²⁸⁷ Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición...”. *Óp. cit.*, p. 772.

²⁸⁸ *Cfr.* Carlos RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN. *El impuesto a las ganancias*. *Óp. cit.*, p. 463.

²⁸⁹ *Ibíd.*

económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

En la legislación ecuatoriana, las normas de contabilidad aplicables son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), siendo parte de ellas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)²⁹⁰. La Norma Internacional de Contabilidad 1, relativa a la presentación de estados financieros, dispone que “una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo)”. De esta forma, las personas jurídicas y las naturales obligadas a llevar contabilidad deben optar por el criterio de devengado, al estar este método recogido en normas de contabilidad.

Lo expuesto se complementa con la Norma Internacional de Contabilidad 18, la cual determina el criterio de reconocimiento y registro de los ingresos en la contabilidad de un contribuyente en un ejercicio económico por concepto de venta de bienes:

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

(a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;

(b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;

(c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;

(d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

(e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Como claramente se observa, para que un ingreso se reconozca y registre de acuerdo a las NIIF, no es necesario que exista una verdadera transferencia de dominio del bien; basta

²⁹⁰ Estas normas fueron adoptadas en Ecuador mediante Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008. Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008, el cual estableció un cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF, en 3 grupos desde el 2010 hasta el 2012.

una transferencia de “riesgos y ventajas” y una probabilidad de la recepción de beneficios económicos.

El segundo criterio de imputación de renta, de conformidad con la legislación argentina, es el de percepción. De acuerdo al artículo 18 de la Ley No. 20628, las ganancias se considerarán percibidas, así como los gastos pagados, en dos casos:

- a) cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie directamente al beneficiario, no constituyendo pago la mera documentación de la deuda;
- b) a través de un pago indirecto, definido tanto por la disponibilidad del beneficiario para cobrar su acreencia con el solo requerimiento del pago, o la decisión expresa o tácita del beneficiario con respecto al destino de los fondos, que puede ser el mantenimiento del ingreso en una cuenta disponible a la vista o su reinversión en cualquier forma²⁹¹.

De esa forma, lo que interesa “es la disponibilidad de la ganancia por su titular, es decir, considerar que el beneficiario ha percibido la renta en tanto haya podido disponer de ella”. Por ello, para Díaz, “[...] la [renta] se grava casi sin excepción desde el instante que legal y formalmente queda a disposición de los sujetos pasivos”²⁹².

En todo caso, para que el criterio de adquisición mediante percepción tenga fundamento, la ganancia percibida debe encontrarse ya devengada. Así lo explican los profesores Raimondi y Atchabahian, para quienes,

[n]o puede haber cobro de ganancia mientras nada se haya ganado. Así, el profesional que recibe un adelanto a cuenta de honorarios futuros, no recibe ganancias: mientras no se preste los servicios a los que se comprometió es *deudor* de la suma percibida; del mismo modo, el vendedor de una cosa no percibe una ganancia mientras no realice aquello que le hará ganar: la entrega de la cosa²⁹³.

En Ecuador, el criterio de la percepción está recogido en la legislación. Así se desprende del artículo 8 de la LORTI, el cual considera ingresos, en varios de sus numerales, a los *percibidos* por los contribuyentes. Este criterio se debe aplicar tratándose de todas las personas o entidades no obligadas a llevar contabilidad, dado que, al no regirse

²⁹¹ *Cfr. Id.*, p. 449.

²⁹² Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición...”. *Óp. cit.*, p. 769.

²⁹³ Carlos RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN. *El impuesto a las ganancias. Óp. cit.*, p. 457.

por principios contables, para la imputación de la renta que éstas obtienen no debe necesariamente aplicarse el criterio de lo devengado.

En razón de lo expuesto, para efectos del presente trabajo, se excluirá del análisis a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y a las personas jurídicas. Esto se debe a que a ellas se les debe aplicar el criterio de imputación del devengado, de conformidad con las NIIF. De acuerdo con este criterio, basta que se haya celebrado un contrato y se cumplan las condiciones para efectuar el registro del ingreso en la contabilidad para que el ingreso sea declarado, sin necesidad de que exista una verdadera transferencia de dominio. La transferencia de dominio y la posterior restitución por la declaratoria de nulidad son fundamentales para comprobar la hipótesis, como se demostrará en los acápites siguientes [vid. *infra*. § III.3. La incidencia de la declaración de nulidad de los contratos en la causación del Impuesto a la Renta]. Por ello, el criterio a aplicarse debe ser necesariamente el de percepción.

2.2.2. Aspecto temporal

El impuesto a la renta es un impuesto de ejercicio, pues alcanza a hechos imponibles de formación sucesiva²⁹⁴. Esto provoca que el hecho imponible se está generalmente realizando durante todo el periodo, ya que las ganancias comprendidas son habitualmente periódicas. Por consiguiente, como explica Héctor Villegas, la ley debe acudir a una ficción jurídica de temporalidad para determinar el momento de la causación del impuesto:

[L]a ganancia gravada es —por lo general— un flujo que va llegando a manos del receptor en el transcurso de todo el periodo. Pero como hemos dicho, la ley tributaria necesita un momento exacto de "realización". Por eso se recurre a una ficción jurídica, y el hecho imponible del impuesto a las ganancias se tiene por configurado a la hora 24 del día 31 de diciembre de cada año (o sea, el último instante del periodo dentro del cual se computan las ganancias obtenidas)²⁹⁵.

La importancia de la temporalidad, haciendo eco de las palabras de López Berenguer, se debe a que “[n]o basta la obtención de unos rendimientos sometidos a gravamen por el

²⁹⁴ Cfr. Catalina GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*. Óp. cit., p. 13.

²⁹⁵ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* Óp. cit., p. 279.

sujeto pasivo; es preciso atribuir dicha obtención a un determinado período de tiempo, denominado período impositivo, algo imprescindible para poder calcular la cuantía de la base imponible²⁹⁶.

La delimitación temporal anual del impuesto a la renta no es suficiente. Es necesario, como explica Rosa Galapero, “delimitar los períodos temporales en los cuales se entiende obtenida la renta sujeta a gravamen; y ello implica el establecimiento de reglas que determinen el momento de imputación de renta²⁹⁷”.

Esta delimitación dependerá del criterio de imposición que haya sido adoptado por una determinada legislación, los cuales especificarán en qué período el ingreso tuvo lugar. Así lo explica Vicente Díaz, de acuerdo a quien,

Por una parte se utiliza el sistema de imputar la renta en función período en que [la] misma se devenga; otra posibilidad viene dada en el sistema de imputación temporal no referido precisamente al período en el que se devengan los ingresos sino a los momentos en que estos intereses aparecen exigibles en razón de acuerdos contractuales; y finalmente aquel criterio de imputación económica llamado sistema de caja, es decir cuando se percibe realmente la renta²⁹⁸.

De esta forma, la obtención de renta tendrá diferentes momentos, dependiendo de la teoría aplicable al caso concreto. Así, para la teoría de la percepción, por ejemplo, “los ingresos y gastos se imputan al ejercicio en el que el contribuyente puede exigir el pago o en que el acreedor del gasto puede conminar al cumplimiento de la obligación²⁹⁹”.

²⁹⁶ José LÓPEZ BERENGUER. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. 4ª ed. Madrid: Dykinson, 1991, p. 139. En Rosa GALAPERO. *Tributación De Los Bienes Afectos*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2002. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/dimension-ganancias-variaciones-impositivo-303590> (acceso: 03/02/2015), p. 4.

²⁹⁷ Rosa GALAPERO. I.R.P.F.: *Tributación De Los Bienes Afectos*. Óp. cit., p. 2.

²⁹⁸ Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición...”. Óp. cit., p. 770.

²⁹⁹ Eugenio SIMÓN ACOSTA. *Introducción al sistema impositivo estatal*. Madrid: Ceura, 1981. p. 181. En Marta MARCOS CARDONA. *Tributación de los planes y fondos de pensiones*. Murcia: Universidad de Murcia, 2003, p. 353.

2.2.3. Aspecto espacial

El artículo 2 de la LORTI establece dos hipótesis que constituyen ingresos para efectos del impuesto. Primero, se consideran renta “[l]os 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”.

En este sentido, la ley grava el ingreso de cualquier persona, siempre que éste haya provenido de una fuente situada en el territorio ecuatoriano. Así lo enfatiza el segundo inciso del artículo 10 del Reglamento de Aplicación de la LORTI (en adelante RLORTI), para el cual “se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente”.

La segunda hipótesis del artículo 2 se refiere a 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”. Lo expuesto se complementa con el primer inciso del artículo 10 del Reglamento, de acuerdo al cual:

Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.

Esta disposición normativa con efectos extraterritoriales, según Dino Jarach, “contrasta con la doctrina de la territorialidad, que pretende limitar la imposición de la renta producida en el país acreedor del impuesto”³⁰⁰.

De lo expuesto se evidencia que, en cuanto al aspecto espacial, Ecuador ha adoptado un método denominado “de domicilio” al recoger estas dos hipótesis de imposición. Este método, en palabras de Dino Jarach, consiste en:

³⁰⁰ Dino JARACH. *Finanzas públicas...* Óp. cit., p. 496.

gravar a las personas domiciliadas en ellos [los Estados], en forma ilimitada, esto es, sobre las rentas de cualquier fuente u origen; pero adopt[a], al mismo tiempo, el método de la fuente u origen para gravar a las personas no domiciliadas, limitadamente, por los réditos provenientes de fuentes situadas en su territorio³⁰¹.

3. La incidencia de la declaración de nulidad de los contratos en la causación del Impuesto a la Renta

Una vez definido el concepto de renta y los elementos del hecho imponible del impuesto a la renta, se comprobará si la nulidad de los contratos incide en su causación. Para ello, primero se explicará cómo ciertos contratos constituyen herramientas jurídicas para generar renta, para posteriormente determinar si su nulidad afecta la capacidad contributiva y económica del contribuyente.

En caso de que la nulidad disminuya la capacidad contributiva, como se explicará en detalle con posterioridad [*vid. infra*. § III.3.1.1. Ingresos derivados de contratos declarados nulos en los que sí tienen lugar restituciones mutuas (ingresos ficticios)], el hecho generador del impuesto carecería de causa en cuanto al ingreso que el contrato generó. Bajo esa hipótesis, el ingreso no constituiría parte del hecho generador, afectando la base imponible del impuesto. Esto, como se concluirá [*vid. infra*. § 3.3. El gravamen del ingreso ficticio genera un pago indebido a la Administración Tributaria], provocaría que el pago efectuado a la Administración sea indebido o en exceso, a la luz del Código Tributario y la doctrina. En cambio, si no hay una disminución de la capacidad contributiva, la nulidad no tendría incidencia alguna en el hecho imponible.

Por último se señalará que, lamentablemente para el contribuyente, esta prestación pecuniaria pagada indebidamente no puede ser recuperada por él, puesto que la acción de pago indebido o pago en exceso ya se encontraría prescrita para el momento en el que la sentencia de nulidad fuere dictada.

³⁰¹ *Ibíd.*

3.1. Contratos que generan ingresos gravados para el contribuyente

El hecho imponible del impuesto a la renta recae sobre un concepto de naturaleza económica, como es la renta, subsumido a prescripciones jurídicas que especifican las condiciones de su gravamen. Consecuentemente, para establecer en qué caso los contratos generan ingresos gravados para el contribuyente, se debe observar a los contratos bajo una óptica tanto económica como jurídica.

El contrato, desde un punto de vista económico, “[...] es la unidad básica de intercambio. Es el sinónimo legal del concepto económico de transacción [...] una forma legal necesaria pero secundaria al fondo mismo de la transacción” [el énfasis es de mi autoría]³⁰². Esta transacción consiste en un intercambio de bienes y/o servicios para que operadores económicos obtengan beneficios mutuos entre ellos³⁰³. Alfredo Bullard explica la importancia de esta actividad económica de la siguiente forma:

[e]l intercambio es el momento esencial de la actividad económica. Por esta vía se logra, en teoría, una correcta asignación de los recursos escasos. Si alguien vende una casa es porque el comprador la valoriza más que el vendedor. De lo contrario jamás se hubiesen puesto de acuerdo sobre el precio. Si las partes han hecho una correcta evaluación sobre sus preferencias y el valor que le asignan a la casa, *en cada operación de intercambio se ha producido la transferencia de un recurso de un uso menos valioso a un uso más valioso*³⁰⁴ [el énfasis es de mi autoría].

De lo expuesto, es claro que los contratos son un medio jurídico para que los operadores económicos, mediante el intercambio, puedan transferir recursos de forma eficiente y que dichos recursos ingresen en su patrimonio. Este medio jurídico, bajo la designación técnica del artículo 691 del Código Civil, se denomina título traslativo, y es un requisito fundamental para que tenga lugar la transferencia jurídica de bienes.

³⁰² Alfredo BULLARD. *Derecho y Economía: El análisis económico de las instituciones legales*. Lima: Palestra Editores, 2009, p. 267.

³⁰³ *Cfr.* Richard POSNER. “Economic Analysis of Contract Law after Three Decades: Success or Failure?” *The Yale Law Journal* (enero 2003): pp. 829-880, p. 832.

³⁰⁴ Alfredo BULLARD. *Derecho y Economía... Óp. Cit.*, p. 268.

No obstante, tanto desde una óptica económica como jurídica, el contrato no es la transferencia en sí misma del recurso, sino una fuente productiva del ingreso que tendrá lugar al ejecutarla. Esto se debe a que en nuestro ordenamiento jurídico opera el sistema dual de título y modo, en el cual el título únicamente otorga un derecho personal para exigir que se transfiera posteriormente el dominio del obligado. Como explica Daniel Peñailillo:

Título es el hecho o acto jurídico que sirve de antecedente para la adquisición del dominio. Modo de adquirir es el hecho o acto jurídico que produce efectivamente la adquisición del dominio. Con el solo título, pues, no se adquiere el dominio de las cosas: de él nace solamente un derecho personal, el derecho de exigir que posteriormente se transfiera el dominio por el obligado, mediante el correspondiente modo de adquirir³⁰⁵.

Esto provoca que la transferencia a través de la cual se obtiene un ingreso en el intercambio económico no tenga lugar al celebrarse el contrato, sino mediante la ejecución del subsecuente modo de adquirir el dominio que extingue la obligación del contrato. En los contratos este modo se denomina tradición, y se perfecciona mediante la entrega de la cosa —tratándose de bienes muebles³⁰⁶—, así como por la inscripción de la escritura pública en el Registro de la Propiedad — en el caso de inmuebles³⁰⁷.

³⁰⁵ Daniel PEÑAILILLO. *Los bienes. La propiedad y otros derechos reales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. vLex. <http://app.vlex.com/#/vid/275274379> (acceso: 03/02/2015), p. 85.

³⁰⁶ El artículo 700 del Código Civil prescribe que la tradición de cosas muebles se perfecciona mediante la entrega, la cual se entiende verificada por la ocurrencia de uno de los medios siguientes:

1. Permitiéndole la aprensión material de una cosa presente;
2. Mostrándosela
3. Entregándole las llaves del granero, almacén, cofre o lugar cualquiera en que esté guardada la cosa;
4. Encargándose el uno de poner la cosa a disposición del otro, en el lugar convenido;
5. Por la venta, donación u otro título de enajenación conferido al que tiene la cosa mueble co o usufructuario, arrendatario, comodatario, depositario o a cualquier otro título no traslativo de dominio, y recíprocamente por el mero contrato e que el dueño se constituye usufructuario, comodatario, arrendatario, etc.

Para una explicación detallada de los diferentes tipos de entrega, *vid.* Corte Suprema de Justicia. 9 de junio de 1978. Gaceta Judicial. Año LXXVIII. Serie XIII. No. 3. p. 475.

³⁰⁷ De acuerdo al artículo 702 del Código Civil, “[s]e efectuará la tradición del dominio de bienes raíces por la inscripción del título en el libro correspondiente del Registro de la Propiedad. [...]”

De esta forma, el ingreso económico se entiende percibido y el hecho imponible realizado únicamente cuando se ha efectuado la tradición de la cosa. Así lo afirma Vicente Díaz, quien asegura que “[p]ara tener por realizada la ganancia debe mediar la efectiva entrega de una cosa, susceptible para quien la reciba, de disponer de la misma teniéndola bajo su control directo y ejercer sobre cualquiera de los actos que la ley prevé”³⁰⁸.

En los contratos bilaterales que contienen obligaciones recíprocas de dar, las partes son adquirentes, por lo que ambos perciben este ingreso a través del modo de adquirir el dominio. Así, en una compraventa de un automóvil el comprador será adquirente del vehículo, mientras que el tradente del vehículo sería, a su vez, el adquirente del dinero pagado en calidad de precio del automóvil.

Esta visión de adquisición de ingreso, tanto económica como jurídicamente coherente, es perfectamente armónica con el criterio de imputación de renta de lo “percibido”, acogido por el artículo 8 de la LORTI³⁰⁹. Como se mencionó líneas arriba, este criterio requiere que la cosa sea transferida jurídicamente por parte del tradente al adquirente para que se considere un ingreso en el patrimonio del segundo [*vid. supra.* § I.2.2.1. Aspecto material]. Esto provoca que las prestaciones que generan renta sean aquellas de dar, pues solo a través de ellas se transfiere definitivamente el dominio de un bien de un contribuyente a otro.

Adicionalmente, para que la percepción como criterio de imputación de renta tenga lugar, es necesario que los bienes puedan ser permutados por moneda. Esto, “habida cuenta que ello genera la separación consistente en la autonomía o independencia física del rédito con relación a la fuente productora”³¹⁰. Como afirma Dino Jarach, el Estado no puede pretender que esté sometido al impuesto “el rédito-producto que aún no se haya separado de su fuente productora ni los aumentos patrimoniales que no son definitivos por ser

³⁰⁸ Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición...”. *Óp. cit.*, p. 771.

³⁰⁹ La LORTI dispone expresamente, en varios pasajes de su artículo 8, que se entenderán ingresos gravables los *percibidos* por los contribuyentes. *Vid.* Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Art. 8. núm. 1, 2, 10. Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

³¹⁰ Dino JARACH. *Finanzas públicas...* *Óp. cit.*, p. 503.

simplemente estimados, al carecer de irreversible que sólo le otorga la [...] enajenación del bien”³¹¹.

Complementariamente, se debe considerar que los ingresos mencionados, derivados de contratos que gozan de la calidad de títulos traslaticios de dominio, constituyen renta para el contribuyente en la medida en que se subsuman a alguna de las hipótesis planteadas el artículo 8 de la LORTI. Así, un contrato producirá ingresos gravables si, por ejemplo, dichos ingresos se derivan de actividades de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, encuadrándose en lo prescrito en el numeral 1 del artículo mencionado. Asimismo, la transferencia de un recurso se considerará un ingreso gravable si constituye una utilidad proveniente de la enajenación de bienes muebles e inmuebles ubicados en el país, a tenor del numeral 3.

En todo caso, puesto que el numeral 10 del artículo 8 de la LORTI califica como ingreso gravable a cualquier ingreso percibido por personas naturales y jurídicas, podría pensarse que todo contrato, en la medida en la que genere un ingreso que no se encuentre exento, configura el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto a la renta.

Por lo expuesto, es claro que los contratos inciden en el hecho imponible del impuesto a la renta en la medida en que produzcan ingresos que sean percibidos por el contribuyente. Esta percepción solo tiene lugar cuando las partes ejecutan las prestaciones de dar a las que se obligaron y transfieren el dominio de las cosas mediante tradición. Por ello, la incidencia de los ingresos se mirará en cuanto éstos sean transferidos y se mantengan en el patrimonio del contribuyente.

Empero, antes de analizar la incidencia de la nulidad, cabe efectuar dos precisiones. Primero, solo la “percepción” [*vid. supra.* § III.2.2.1. Aspecto material] será el criterio adoptado para comprobar la hipótesis del presente trabajo, en razón de que las restituciones mutuas afectarán al hecho imponible en la medida en la que un recurso hubiese ingresado al patrimonio del contribuyente.

³¹¹ *Id.* pp. 503-504.

Por consiguiente, se excluye el criterio de imputación de devengado contenido en las NIIF. Para este criterio, basta que el contrato sea celebrado para que el ingreso se entienda obtenido, sin importar que sea efectivamente adquirido por el contribuyente mediante una transferencia de dominio [*vid. supra.* § III.2.2.1. Aspecto material]. El sistema de apropiación de renta por el método de devengado importa admitir que no se requiere la realización efectiva del ingreso, “atendiendo que un rédito devengado importa solo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva de ingreso”³¹².

Es por ello que, si se aplicara este criterio, en la hipótesis a comprobar ya no importaría si se ejecutaron las prestaciones debidas y si existieron restituciones mutuas, puesto que la nulidad del contrato afectaría directamente a las cuentas por cobrar que nacieron del mismo contrato. Esto haría irrelevantes las excepciones a las restituciones mutuas, en las que más allá de la nulidad del contrato, lo que importa es la retención de lo pagado por parte del contribuyente.

Además, si se aplicara este criterio se generaría una evidente dificultad para establecer si los efectos retroactivos de la nulidad tendrían alguna incidencia en el registro del ingreso por el cual se pagó impuesto a la renta. En consecuencia, para excluir al devengo para comprar la hipótesis, no se considerarán como sujetos pasivos a las personas obligadas a llevar contabilidad.

Segundo, se excluirá del presente análisis al contrato de donación. Si bien el numeral 9 del artículo 8 de la LORTI califica como ingresos gravados a los provenientes de donaciones³¹³, la hipótesis de incidencia para esos casos es distinta a la percepción. El artículo 36 letra d de la LORTI prescribe que “[e]n el caso de donaciones el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio constituye el hecho generador”.

³¹² Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición...”. *Óp. cit.*, p. 776.

³¹³ Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: [...] 9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y, [...]

Por lo tanto, en este caso específico, por disposición expresa de la ley, el hecho generador es el contrato y no la percepción del ingreso. Así las cosas, la donación es excluida por la misma razón que el criterio de imputación de devengado: el hecho generador acaece con la celebración del contrato, sin importar que éste sea efectivamente adquirido por el contribuyente mediante una posterior transferencia de dominio.

3.2. Ingresos derivados de un contrato que es declarado nulo

Como se ha demostrado, los contratos inciden en el hecho imponible del impuesto a la renta en la medida en que los ingresos que éstos producen son percibidos. Por consiguiente, en esta sección se demostrará que la incidencia de la nulidad de los contratos tiene lugar, a su vez, cuando aquel ingreso se desprende del patrimonio del contribuyente, afectándose su capacidad contributiva y ocasionando que el ingreso no forme parte del hecho imponible del impuesto a la renta.

3.1.1. Ingresos derivados de contratos declarados nulos en los que sí tienen lugar restituciones mutuas (ingresos ficticios)

El efecto principal de la declaración judicial de nulidad, como se ha explicado *in extenso* en el primer capítulo de este trabajo, es la retrotracción de las actuaciones de las partes hasta el momento anterior a la celebración del contrato, debiendo quedar las cosas como si el contrato no se hubiere celebrado jamás [*vid. supra.* § I.3.4.2. Efectos interpartes de la declaración de nulidad]. Esta retrotracción genera restituciones mutuas entre las partes, las cuales deben devolverse lo pagado para así restablecer las condiciones en las que se encontraban antes, sin enriquecerse injustamente.

Estas restituciones mutuas provocan que los ingresos que fueron obtenidos en un momento determinado a través del intercambio contractual salgan del patrimonio del contribuyente. Así, éste pierde lo que había percibido a causa de una decisión judicial que lo afecta directamente. Estas restituciones tienen lugar, en los supuestos de nulidad absoluta y de nulidad relativa, que son hipótesis de anulabilidad, a través de una sentencia que declare la nulidad y obligue a las partes a devolverse lo pagado.

En cambio, en el caso de la nulidad de pleno derecho, si bien se puede acudir a la vía judicial para obtener una sentencia meramente declarativa para que operen las restituciones mutuas, también se puede interponer una acción de pago indebido para recuperar lo entregado en contra del poseedor de la cosa. En todo caso, la restitución tendrá lugar sea por medio de una declaración de nulidad o por medio de una acción de pago indebido.

Si el ingreso derivado de un contrato anulado constituyó un ingreso gravable para efectos del impuesto a la renta en un ejercicio determinado, éste deja de ser gravable. Vicente Díaz afirma que no hay disposición jurídica sobre un ingreso dentro de los cánones previstos por el hecho imponible del impuesto a la renta si no se ha materializado aquella adquisición del derecho por inexistencia del propio acto que le da origen³¹⁴. Al no verificarse esta disponibilidad,

ello por sí descarta que hayan tomado estado constitutivo los presupuestos del hecho imponible [...]. Por tal formulación, *si el acreedor no percibe efectivamente* el rédito por cualquiera de los medios de pago o sus equivalentes, todos de una misma categoría e idóneos para la cancelación de la obligación a su favor, deberá sostenerse que ello es un *signo demostrativo de la ausencia de adquisición de disponibilidad como límite de la generación del hecho imponible*³¹⁵ [el énfasis es de mi autoría].

Es cierto que el ingreso, en el caso de contratos declarados nulos, fue percibido por el contribuyente; no obstante, esta percepción no fue efectiva. La retrotracción creada por la nulidad provoca que el ingreso se pierda, por lo que el contribuyente nunca gozó realmente de él. Si bien lo percibió materialmente, la adquisición mediante tradición careció de fundamento al declararse la invalidez del título mediante sentencia.

La función de la nulidad es la de una sanción civil que corrige defectos ocurridos en el momento de la celebración del contrato y regresa las cosas a un estado anterior a dicha celebración [*vid. supra.* § I.3.1. Concepto y generalidades]. Por ello, no solo deja sin efecto el título, sino también el modo de adquirir el dominio. El adquirente debe devolver lo que había recibido de su dueño original, el tradente.

³¹⁴ Cfr. Vicente DÍAZ. “Algunos aspectos de la adquisición...”. *Óp. cit.*, pp. 772-773.

³¹⁵ *Id.*, p. 771.

Así lo ha sostenido la Corte Suprema de Chile, para la cual,

dado que la nulidad declarada en sentencia que tiene fuerza de cosa juzgada, restituye a las partes al mismo estado en que se hallarían si no hubiera existido el contrato nulo, desaparece el título de dominio del demandado y queda subsistente el del demandante, quien puede deducir la acción reivindicatoria por haber perdido la posesión al inscribirse el título del actual poseedor. Declarado nulo un contrato de compraventa y cancelada su inscripción, el dominio queda radicado en el vendedor, y el comprador queda sin derecho alguno sobre la cosa, y, por tanto, el vendedor no ha podido transferir a su respectivo comprador el dominio por medio de la tradición, porque para ello se requiere que el tradente tenga la facultad e intención de transferir el dominio, facultad de que carecería su vendedor y, por consiguiente, el adquirente no puede adquirir por la tradición otros derechos que los transmisibles del mismo tradente sobre la cosa entregada [...]³¹⁶.

Tan evidente es la ineficacia de la tradición, que el demandante de la nulidad, una vez ésta declarada, goza de la facultad para interponer una acción reivindicatoria en contra de terceros para recuperar su propiedad³¹⁷.

Por estas consideraciones, el ingreso que en un momento gravó impuesto a la renta es aparente o ficticio al ser declarado nulo el título que lo justificaba y, en consecuencia, no haberse percibido el ingreso de forma efectiva. En el caso de contratos bilaterales, el ingreso es ficticio para ambas partes, pues ninguna lo obtuvo efectivamente.

Dino Jarach es enfático en cuanto a la imposibilidad de gravar ingresos que no sean reales. El principal fundamento para rechazar su gravamen es que aquello atenta contra el principio de capacidad contributiva. En sus palabras, “[I]a imposición no puede sistemáticamente asumir como base imponible una renta ficticia, so pena de invadir el patrimonio del contribuyente y desvirtuar el principio de capacidad contributiva [...]”³¹⁸.

En efecto, una parte fundamental del principio de capacidad contributiva es el *principio de tributación de riqueza efectiva*, que exige que sólo tribute la riqueza real y no los

³¹⁶ Corte Suprema. 22 de noviembre de 1937. G. 1937. 2º semestre, No. 88, p. 381. En *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas: Código Civil y Leyes Complementarias*. Tomo III. 3ª ed. Gonzalo FIGUEROA YÁNEZ (ed.). Santiago: Editorial Jurídica Chile, 1999, p. 334.

³¹⁷ El artículo 1706 del Código Civil prescribe claramente que “La nulidad judicialmente declarada da acción reivindicatoria contra terceros poseedores; sin perjuicio de las excepciones legales”.

³¹⁸ Dino JARACH. Finanzas públicas... Óp. cit. p. 503.

rendimientos ficticios o nominales³¹⁹. Por consiguiente, se puede deducir que los ingresos ficticios muestran una aparente capacidad económica del individuo, la cual se pierde cuando las restituciones mutuas tienen lugar. Así lo entiende Ruíz de Erenchún, quien afirma que,

la restitución determina la inexistencia de capacidad de contribuir [pues] [...] [l]a declaración de nulidad del acto priva al sujeto de esa previa y aparente capacidad económica de la que ha disfrutado, por lo que el Derecho tributario carece del presupuesto sobre el que fundamentar la obligación³²⁰.

Esta falta de capacidad produce que la obligación tributaria fundamentada en ese ingreso sea incausada y no pueda ser gravada, por lo que,

[...] no existe el deber de tributar por aquellas ganancias, ingresos o beneficios que proceden de una actividad [...] para la que el ordenamiento jurídico dispone la aplicación de una consecuencia jurídica [nulidad] que determine la ausencia de capacidad económica³²¹.

Así las cosas, las restituciones mutuas producen la inexistencia de capacidad contributiva. Esto, a su vez, genera que la obligación tributaria carezca de causa debido a que el hecho imponible nunca acaeció, al haber recaído sobre un ingreso ficticio que no debió gravar impuesto a la renta. El ingreso, como un hecho, tuvo lugar; sin embargo, no constituyó un ingreso susceptible de tributación que produzca el nacimiento de la obligación tributaria. Como afirma Villegas, “la deuda tributaria no surge, aun produciéndose el hecho imponible, sin el concurso de este [...] elemento esencial: la causa”³²².

Ruiz de Erenchún incluso considera que el contribuyente carece de capacidad contributiva desde el momento en que se dicta la sentencia de nulidad, aun si las restituciones mutuas todavía no han tenido lugar. Por ello, afirma lo siguiente:

³¹⁹ Cfr. Patricio MASBERAT. “El principio de capacidad económica...”. *Óp. cit.*, p. 314.

³²⁰ Eduardo RUÍZ DE ERENCHÚN. “Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”. *Revista de Derecho Financiero*. No. 265 (septiembre de 2002): pp. 577-640. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/ganancias-origen-ilicito-delictivo-195048>. (acceso: 20/02/2015), p. 22.

³²¹ *Id.*, p. 30.

³²² Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* *Óp. cit.*, p. 270.

La *no realización efectiva de la restitución* no tienen ninguna incidencia sobre la tesis que aquí se sostiene. [...] Desde el punto de vista jurídico [el contribuyente] sigue sin tener ningún tipo de capacidad económica ya que su patrimonio está formado por una deuda [...]³²³.

Si bien no es parte de la demostración de la hipótesis planteada, cabe recalcar que visto desde el otro lado de la transacción, mientras que para el adquirente que declaró en su momento un ingreso gravado derivado de un contrato nulo hay ausencia de causa de su obligación tributaria al existir restituciones mutuas, para el tradente que en contrapartida declaró el pago como un gasto, *prima facie* dicho gasto perdería su calidad de deducible. Al devolverse lo pagado, el tradente realmente no efectuó un gasto que cumpla los requisitos del artículo 10 de la LORTI, por lo que el gasto mal podría calificarse como deducible, e incluso como un verdadero gasto³²⁴.

Esto demuestra que la causa es fundamental para la existencia de la obligación tributaria, a diferencia de lo que ocurre con las obligaciones contractuales en el derecho civil, según la opinión de ciertos autores. En efecto, la denominada doctrina anticausalista del derecho civil considera que:

[...] la noción de causa no tiene ninguna utilidad práctica, por lo que debe desterrarse del lenguaje jurídico. Las múltiples nociones que se pretenden resolver acudiendo a la noción de causa-fin son solucionables por la vía de las disposiciones que regulan el objeto del acto, la capacidad de las partes, el consentimiento válido, etc.³²⁵

Esta noción anticausalista no puede ser aplicada en el derecho tributario, pues como se ha demostrado, en éste la ausencia de causa, provocada por la carencia de capacidad contributiva real de un contribuyente al momento de configurarse el hecho imponible, imposibilita el nacimiento de la obligación tributaria. La vicisitud ocasionada por la falta de capacidad contributiva no se puede resolver, como ocurre en el derecho civil, con algún otro elemento de la obligación tributaria, como la capacidad, los sujetos o su objeto. Por

³²³ Eduardo RUÍZ DE ERENCHÚN. “Ganancias de origen...”. *Óp. cit.*, p. 28.

³²⁴ Un análisis un poco más detallado del tema se efectúa en el acápite siguiente.

³²⁵ Norma JUANES. “La causa del contrato”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Córdoba*. No. III-1 (junio de 2012): pp. 39-52, <http://vlex.com/source/facultad-derecho-universidad-nacional-cordoba-6721> (acceso: 25/02/2015), p. 45.

consiguiente, la causa es un elemento fundamental e irremplazable dentro de la obligación tributaria.

3.2.2. Ingresos derivados de contratos declarados nulos en los que no tienen lugar restituciones mutuas

A pesar de que la restitución es el efecto principal de la declaración nulidad, ésta no siempre tiene lugar. Existen hipótesis en las que, a pesar de que el contrato es declarado nulo, las partes no deben efectuarla. La primera hipótesis supone que se ha declarado la nulidad del contrato sin que sus prestaciones hayan sido todavía ejecutadas. En ese caso, no tiene lugar la restitución porque simplemente no hay qué restituir; no se han cumplido las prestaciones debidas, por lo que el único efecto de la nulidad es la extinción de las obligaciones de los contratantes [*vid. supra.* § I.3.4.2. Efectos interpartes de la declaración de nulidad].

Bajo este supuesto, no habría incidencia alguna de la nulidad del contrato en el hecho imponible del impuesto. Al no ejecutarse las prestaciones, todavía no ha sido percibido el ingreso derivado del contrato. Esto hace imposible que exista una restitución de algo que nunca fue transferido, y que no constituyó renta para el contribuyente. Por consiguiente, la nulidad en ningún momento produjo una disminución patrimonial que refleje una distinta capacidad contributiva del sujeto pasivo y que afecte el hecho imponible.

Por supuesto, cabe recalcar que se llega a esta conclusión siempre que se tome a la percepción —que involucra la transferencia de dominio de un bien— como criterio de imputación de renta. Aplicando el criterio de lo devengado, en cambio, el contrato como tal, a pesar de que no se han ejecutado todavía las prestaciones pactadas, generaría una cuenta por cobrar a favor del contribuyente, por la cual éste debería pagar impuesto a la renta.

En esta hipótesis, la nulidad del contrato incidiría directamente en la causación del impuesto a la renta, sin necesidad de que tengan lugar las restituciones mutuas. Bajo ese contexto, formaría parte de la base imponible del impuesto a la renta un ingreso por

concepto de un derecho personal (cuenta por cobrar), y no un derecho real. Así, la extinción de ese derecho personal a través de la nulidad produce que el ingreso sea ficticio directamente. La nulidad como tal afecta el derecho personal y contablemente registrado, incidiendo en la causación del impuesto, sin necesidad de que en la realidad se hayan ejecutado las prestaciones debidas.

De esa forma, a pesar de haber sido excluida la hipótesis de devengo en el prefacio de este acápite, es necesario aclarar que, en los casos de imputación de renta por devengo, la nulidad del contrato incidirá en el impuesto a la renta independientemente si las restituciones mutuas tuvieron lugar o no; basta la extinción de las obligaciones del contrato para que el ingreso se torne ficticio.

La segunda hipótesis en la que no tienen lugar restituciones mutuas guarda relación con casos en los que, una vez cumplidas las prestaciones de las partes, se declare la nulidad del contrato y, por mandato de la ley, el acreedor que recibió el pago esté facultado para retenerlo. Este es el caso de la nulidad declarada por objeto o causa ilícitos, puesto que el artículo 1484 del Código Civil expresamente dispone que “[n]o podrá repetirse lo que se ha dado o pagado por un objeto o causa ilícita, a sabiendas”.

Asimismo, el derecho a retener lo pagado tiene lugar en el caso de obligaciones naturales que se originan al declararse la nulidad del contrato. Estos son los casos del menor adulto y de actos a los cuales faltan las solemnidades que la ley exige para que surtan efectos civiles³²⁶. Es necesario aclarar que el segundo caso no constituye una excepción para los contratos puesto que, siguiendo la línea de pensamiento de René Abeliuk, el derecho de retención solamente tiene lugar en los actos jurídicos unilaterales.

Al igual que en la primera hipótesis planteada, para determinar la incidencia de la nulidad de los contratos celebrados por un menor adulto, o por objeto ilícito o causa ilícita, se debe partir de la premisa de que ésta incide en el hecho imponible del impuesto a la renta en la medida en que la restitución entre las partes tiene lugar.

³²⁶ Estas hipótesis están claramente descritas en el artículo 1486 del Código Civil.

Si ésta no se produce, la nulidad del contrato no afecta de forma alguna la causación del impuesto, pues el ingreso que se obtuvo *prima facie* no se separa del patrimonio del contribuyente. Como se ha mencionado, el hecho imponible de la obligación tributaria —en este caso el ingreso— es un hecho, por lo que la ficción jurídica de la nulidad no tiene como tal efectos tributarios.

Lo que realmente afecta el hecho imponible es el desprendimiento de un ingreso del patrimonio del contribuyente al haberse declarado la nulidad del contrato. Por ende, si aquel desprendimiento no tiene lugar, el ingreso no es ficticio sino real, reflejando una verdadera capacidad económica del contribuyente. Por consiguiente, al gozar de una verdadera capacidad contributiva, la obligación tributaria tiene una causa que justifica su existencia.

Estas excepciones a las restituciones mutuas también tienen lugar en otras legislaciones, como ocurre con la legislación española. En ella, existe un caso en el que la nulidad faculta al acreedor a retener lo pagado, conocido como “causa torpe”³²⁷. Así, el artículo 1306 del Código Civil español prescribe:

Art. 1306.- Si el hecho en que consiste la causa torpe no constituyere delito ni falta, [...] cuando la culpa esté de parte de ambos contratantes, ninguno de ellos podrá repetir lo que hubiera dado a virtud del contrato, ni reclamar el cumplimiento de lo que el otro hubiese ofrecido [...].

En virtud de esta excepción en su legislación, Ruíz de Erenchún concluye que las ganancias derivadas de esos contratos anulados sí gravan impuesto a la renta. El autor considera que “[l]as ganancias no serán objeto de restitución si la causa torpe concurre en ambos contratantes. Por tanto, se incorporan jurídicamente al patrimonio[,] por lo que existe el deber de tributar por las mismas”.

³²⁷ Para Manuel Albaladejo, la causa torpe apunta a la inmoralidad de un acto (por sus motivos o la finalidad que persigue) que “se enfrenta a las buenas costumbres en modo tal que resulta proporcionada la pena (civil) de privación de restitución”. Vid. Manuel ALBALADEJO, Jesús DELGADO ECHEVERRÍA, Ángel Manuel LÓPEZ y Bernardo MORENO QUESADA. *Comentarios Al Código Civil y Compilaciones Forales*. Madrid: Editoriales De Derecho Reunidas, 1981. http://app.vlex.com.ezbiblio.usfq.edu.ec/#WW/search/content_type:4+jurisdiction:ES/causa+torpe/vid/232710. (acceso: 15/02/2015).

Por último, una tercera hipótesis en la que la restitución no tiene lugar es aquella en la que, por la naturaleza del contrato, no se puede devolver lo pagado. Este es el caso de los contratos de tracto sucesivo, pues si bien la ley no ha limitado la restitución de lo pagado, la forma misma de la ejecución del contrato no permite que se pueda efectuar una verdadera restitución entre los contratantes. Las ganancias derivadas de estos contratos también están gravadas por cuanto se sigue la misma lógica que en los dos casos anteriores: la nulidad no ha provocado una salida del ingreso del patrimonio del contribuyente, por lo que la capacidad contributiva nunca se vio afectada.

Cabe recalcar que se ha excluido como excepción a la restitución la que tiene lugar cuando se ha declarado nulo un contrato celebrado con una persona incapaz sin haberse cumplido los requisitos que la ley exige. Si bien el artículo 1705 prescribe que quien contrató con ella no puede pedir restitución o reembolso de lo que pagó, esta excepción no se configura si se pudiere probar que con el pago se hubiere hecho más rica la persona incapaz.

El mismo artículo dispone que “[s]e entenderá haberse hecho más rica, en cuanto las cosas pagadas, o las adquiridas por medio de ellas, le hubieren sido necesarias; o en cuanto las cosas pagadas, o las adquiridas por medio de ellas, que no le hubieren sido necesarias, subsistan y se quisiere retenerlas”.

Bajo este contexto, se entiende que la persona incapaz se ha vuelto más rica cuando ha recibido renta a través del contrato. Por consiguiente, en ningún caso el incapaz podría retener el ingreso recibido si el ingreso fuere declarado como renta. Al ser renta, el incapaz no podría en ningún momento retener el pago, debiendo realizarse las restituciones mutuas y configurándose la hipótesis mencionada en el acápite anterior.

3.3. El gravamen del ingreso ficticio genera un pago indebido a la Administración Tributaria

Como se ha demostrado, un contrato anulado en el que tengan lugar restituciones mutuas genera ingresos ficticios que no configuran el hecho imponible del impuesto a la

renta. Estos ingresos deben catalogarse, por consiguiente, como ingresos no gravados. En consecuencia, si es que se fijó la base imponible del impuesto con fundamento en estos ingresos, ésta no está adecuadamente calculada.

Al haberse incluido ingresos ficticios como gravables en la base imponible, ésta se incrementa, por lo que el contribuyente estaría pagando más de lo que realmente debía haber pagado. El incremento dependerá de la magnitud que los ingresos ficticios representen para los ingresos totales.

Para ilustrar la diferencia en el cálculo de la base imponible que los ingresos ficticios pueden producir al incluirlos como ingresos gravados, se plantearán 3 diferentes escenarios. En ellos, se efectuará una conciliación tributaria y se confrontará el valor del impuesto pagado en un inicio por un contribuyente —persona natural no obligada a llevar contabilidad— y el valor del impuesto que éste realmente debía pagar al restar los ingresos ficticios de los ingresos gravados.

En el primer escenario, los ingresos ficticios constituyen el 25% de los ingresos gravados del contribuyente. Así, si bien el sujeto pasivo percibió en un inicio ingresos gravados por USD 200.000, después de declararse la nulidad y tener lugar las restituciones mutuas éstos solo ascienden a USD 150.000. Esto provoca una diferencia significativa en la base imponible, y posteriormente en el impuesto a pagar³²⁸, como se observa en la siguiente conciliación tributaria:

³²⁸ El impuesto a pagar se calcula de conformidad con el artículo 46 del Reglamento de Aplicación a la LORTI, referente a la conciliación tributaria.

Escenario No. 1

Impuesto a la renta en cuya base imponible se incluye el 25% de ingresos ficticios como gravados (antes de declaración de nulidad)	Impuesto a la renta en cuya base imponible se incluye el 25% de ingresos ficticios como NO gravados (después de declaración de nulidad)
Total Ingresos: 250.000,00 ³²⁹	Total ingresos: 250.000,00
Total gastos: - 125.000,00 ³³⁰	Total gastos: - 125.000,00
Utilidad líquida: 125.000,00	Utilidad líquida: 125.000,00
Ingresos exentos y n/g: - 50.000,00	Ingresos exentos y n/g: - 100.000,00 ³³²
Gastos no deducibles: + 25.000,00	Gastos no deducibles: + 50.000,00 ³³³
Gastos personales: - 10.000,00	Gastos personales: - 10.000,00
Base imponible: 90.000,00	Base imponible: 65.000,00
Impuesto a pagar (tarifa 30%) ³³¹ : 15509,00	Impuesto a pagar (tarifa 25%): 8892,00

Después de haberse efectuado la conciliación tributaria y calculado el impuesto a la renta, el impuesto que el contribuyente realmente debía pagar es un 42,67% menor (USD 8892,00 frente a USD 15509,00) que el impuesto pagado en un inicio. Es decir, el contribuyente pagó casi el doble de impuesto a la renta que debía realmente haber pagado.

La diferencia es mucho más evidente en el segundo escenario, pues los ingresos ficticios constituyen el 50% de los ingresos gravables del contribuyente. De esa forma, a

³²⁹ El total de ingresos contempla tanto los ingresos gravados como los exentos o no gravados. Los gravados ascienden a USD 200.000, mientras que los exentos a USD 50.000.

³³⁰ El total de gastos, a su vez, contempla tanto los gastos deducibles como los gastos no deducibles.

³³¹ La tarifa para personas naturales y sucesiones indivisas se aplicó de conformidad con el artículo 36 de la LORTI.

³³² Se añade a los ingresos exentos constante anteriormente los ingresos ficticios de USD 50.000 como no gravables al derivarse de un contrato declarado nulo.

³³³ Los gastos no deducibles se incrementan en USD 25.000, suponiendo que esa cantidad fue la gastada para conseguir el ingreso ficticio de USD 50.000. Al no ser gastos efectuados para obtener o mantener un ingreso gravado, éstos no son deducibles.

pesar de que el contribuyente percibió en un inicio ingresos gravables por USD 200.000, después de declararse la nulidad y tener lugar las restituciones mutuas éstos solo ascienden a USD 100.000.

Escenario No. 2

Impuesto a la renta en cuya base imponible se incluye el 50% de ingresos ficticios como gravados (antes de declaración de nulidad)	Impuesto a la renta en cuya base imponible se incluye el 50% de ingresos ficticios como NO gravados (después de declaración de nulidad)
Total Ingresos: 250.000,00	Total ingresos: 250.000,00
Total gastos: - 125.000,00	Total gastos: - 125.000,00
Utilidad líquida: 125.000,00	Utilidad líquida: 125.000,00
Ingresos exentos y n/g: - 50.000,00	Ingresos exentos y n/g: - 150.000,00 ³³⁵
Gastos no deducibles: + 25.000,00	Gastos no deducibles: + 75.000,00 ³³⁶
Gastos personales: - 10.000,00	Gastos personales: - 10.000,00
Base imponible: 90.000,00	Base imponible: 40.000,00
Impuesto a pagar (tarifa 30%) ³³⁴ : 15509,00	Impuesto a pagar (tarifa 15%): 3807,50

En este caso, el contribuyente pagó USD 15509,00, cuando debía realmente pagar USD 3807,50. De esa forma, pagó a la Administración Tributaria 4 veces más impuesto de lo que efectivamente le correspondía.

Por último, si los ingresos ficticios constituyen el 80% del ingreso gravado, el contribuyente no debería pagar impuesto a la renta, por cuanto la base imponible se encuentra dentro de la fracción mínima exenta fijada por la ley:

³³⁴ La tarifa para personas naturales y sucesiones indivisas se aplica de conformidad con el artículo 36 de la LORTI.

³³⁵ Se añade a los ingresos exentos y no gravables los USD 100.000 por concepto de ingresos ficticios.

³³⁶ Los gastos no deducibles se incrementan en USD 50.000 suponiendo que esa cantidad fue la gastada para conseguir el ingreso ficticio de USD 100.000. Al no ser gastos efectuados para obtener o mantener un ingreso gravado, éstos no son deducibles.

Escenario No. 3

Impuesto a la renta en cuya base imponible se incluye el 80% de ingresos ficticios como gravados (antes de declaración de nulidad)	Impuesto a la renta en cuya base imponible se incluye el 80% de ingresos ficticios como NO gravados (después de declaración de nulidad)
Total Ingresos: 250.000,00	Total ingresos: 250.000,00
Total gastos: - 125.000,00	Total gastos: - 125.000,00
Utilidad líquida: 125.000,00	Utilidad líquida: 125.000,00
Ingresos exentos y n/g: - 50.000,00	Ingresos exentos y n/g: - 210.000,00 ³³⁸
Gastos no deducibles: + 25.000,00	Gastos no deducibles: + 100.000,00 ³³⁹
Gastos personales: - 10.000,00	Gastos personales: - 10.000,00
Base imponible: 90.000,00	Base imponible: 5000,00
Impuesto a pagar (tarifa 30%) ³³⁷ : 15509,00	Impuesto a pagar (tarifa 0%): 0

De lo expuesto se desprende que la trascendencia de la nulidad de un contrato en la causación del impuesto a la renta dependerá de la cantidad de ingreso que éste genere. Mientras mayor sea la proporción del ingreso derivado de un contrato nulo en el que existan restituciones mutuas, menor será el impuesto que el contribuyente deberá pagar al no ser ese un ingreso gravado.

Al haber pagado el contribuyente un importe tributario inadecuado, éste adquiere un derecho de repetición en contra de la Administración. Así lo entiende Barros Carvalho, para quien:

Certificado que el ente tributante no era titular del derecho subjetivo de percibir el gravamen, o que su derecho se limitaba simplemente a la parte efectivamente recibida,

³³⁷ La tarifa para personas naturales y sucesiones indivisas se aplicó de conformidad con el artículo 36 de la LORTI.

³³⁸ Se añade a los ingresos exentos y no gravables los USD 160.000 por concepto de ingresos ficticios.

³³⁹ Los gastos no deducibles se incrementan en USD 75.000 suponiendo que esa cantidad fue la gastada para conseguir el ingreso ficticio de USD 150.000. Al no ser gastos efectuados para obtener o mantener un ingreso gravado, éstos no son deducibles.

tiene que devolver el importe total o la parte a mayor que tiene en su poder, pues no tiene título jurídico que justifique la incorporación de aquellos importes a su patrimonio³⁴⁰.

La devolución se fundamenta en que, como afirma Villegas, “el pago de tributos no legítimamente adecuados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento —también sin causa— para quien sufre por vía legal la carga tributaria en sus bienes”³⁴¹.

Este enriquecimiento injustificado es conocido genéricamente en derecho como la teoría del “enriquecimiento sin causa”. El Consejo de Estado colombiano sostiene que,

[j]urisprudencial y doctrinalmente, la teoría del “enriquecimiento sin causa” parte de la concepción de justicia como el fundamento de las relaciones reguladas por el Derecho, noción bajo la cual no se concibe un traslado patrimonial entre dos o más personas, sin que exista una causa eficiente y justa para ello. Por lo tanto, el equilibrio patrimonial existente en una determinada relación jurídica, debe afectarse - para que una persona se enriquezca, y otra se empobrezca - mediante una causa que se considere ajustada a derecho. Con base en lo anterior se advierte que para la configuración del “enriquecimiento sin causa”, resulta esencial no advertir una razón que justifique un traslado patrimonial, es decir, se debe percibir un enriquecimiento correlativo a un empobrecimiento, sin que dicha situación tenga un sustento fáctico o jurídico que permita considerarla ajustada a derecho³⁴².

La Corte Suprema de Justicia ecuatoriana siguió esta misma línea de pensamiento, pues delimitó la hipótesis de ocurrencia del enriquecimiento sin causa y sus elementos esenciales de la siguiente forma:

El enriquecimiento sin causa [...] se produce "cuando existe el desplazamiento de valor de un patrimonio a otro, producido externamente de conformidad al derecho objetivo, es decir, sin infringir ni adecuarse a norma jurídica positiva y sin causa legítima que se pudiese invocar". De aquí, continúa, se desprenden sus elementos esenciales: a) es preciso que exista un enriquecimiento, o desplazamiento de valor de un patrimonio a otro; b) que, en vía contraria, se dé un empobrecimiento;... c) que haya un nexo causal entre el

³⁴⁰ Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho...* *Óp. cit.*, pp. 503-504.

³⁴¹ Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas...* *Óp. cit.*, p. 470.

³⁴² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Radicación No. 25000-23-26-000-1999-01968-01(25662) de 30 de marzo de 2006.

enriquecimiento y el empobrecimiento, o sea, que tanto el enriquecimiento y el empobrecimiento son al mismo tiempo causa y efecto del otro³⁴³.

Estos conceptos son aplicados en el derecho tributario cuando la Administración se ha enriquecido injustificadamente al haberse pagado un tributo o parte de un tributo que realmente no se debía, siendo el titular de la acción quien ha resultado empobrecido como consecuencia de la indebida prestación tributaria³⁴⁴.

La cantidad pagada en concepto de tributo puede ser indebida, tanto porque excede el monto de la deuda real, así como porque no existe un deber jurídico de índole tributaria para pagarla³⁴⁵. En nuestra legislación, la primera figura se conoce como pago en exceso, mientras que la segunda como pago indebido.

El pago en exceso, de acuerdo al artículo 123 del Código Tributario, es “aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible”. Por su parte, el pago indebido se define, en el artículo 122 del mismo Código, como “[...] el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; [así como] el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el hecho generador [...]”.

En los primeros dos escenarios expuestos en este acápite, se configuró un pago en exceso. Esto se debe a que si bien una parte de los ingresos totales no fueron gravados al haber sido restituidos, sí nació la obligación tributaria de pagar impuesto a la renta con respecto a los demás ingresos que no se derivaron de contratos nulos. La totalidad de los ingresos, a pesar de verse disminuida tanto la base imponible del impuesto como la tarifa aplicable, sí configuraron el hecho generador al existir renta. En cambio, en el último

³⁴³ Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. Gaceta Judicial. Año CIII. Serie XVII. No. 10. p. 2996. 30 de mayo de 2002.

³⁴⁴ Cfr. Héctor VILLEGAS. *Curso de finanzas... Óp. cit.*, p. 473.

³⁴⁵ Cfr. Paulo DE BARROS CARVALHO. *Curso de Derecho... Óp. cit.*, p. 503.

escenario tuvo lugar un pago indebido ya que el ingreso obtenido era inferior a la fracción mínima exenta, por lo no se debía pagar renta alguna por mandato legal.

En todo caso, en ambas hipótesis el contribuyente goza del derecho de presentar un reclamo administrativo por pago indebido o en exceso, en virtud del numeral 2 del artículo 306 del Código Tributario, el cual prescribe que:

Art. 306.- Reclamo administrativo.- El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos:

[...] 2. Cuando se ha pagado una *obligación tributaria inexistente, en todo o en parte*, por cuenta propia o ajena [el énfasis es de mi autoría].

El Tribunal Supremo español concuerda con la posición expuesta, pues considera que en los impuestos cuyo hecho imponible involucra directa o indirectamente a negocios jurídicos, la invalidez o ineficacia del acto gravado conduce, por regla general, a la devolución de los ingresos indebidos:

En los impuestos cuyo hecho imponible son los actos y negocios jurídicos, [...] o que no siendo estrictamente el hecho imponible, éste se produce por medio de actos, contratos y otros negocios jurídicos, [...] [se] ha tenido presente la eventualidad de su ineficacia o de su invalidez posterior. [...] [Por ello] cuando se declare judicial o administrativamente, por resolución firme o se reconozca haber tenido lugar la nulidad o rescisión de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo³⁴⁶.

El hecho imponible del impuesto a la renta se produce claramente por medio de contratos, los cuales generan un ingreso gravable para el contribuyente. Por ello, la declaración de nulidad de estos negocios jurídicos otorga el derecho a que los ingresos derivados de éstos sean devueltos. Así, se observa que la sentencia de nulidad es un requisito *sine qua non* para que el derecho a reclamar contra el Estado pueda ser ejercido. Una vez obtenida la sentencia que obligue a las partes a efectuarse restituciones mutuas, se puede interponer el correspondiente reclamo a la Administración Tributaria.

³⁴⁶ Tribunal Supremo de España. Sala de lo Contencioso. Causa No. STS 300/2004, de 23 de enero de 2004.

Cabe recalcar que esto genera una pequeña dificultad en el caso de la nulidad de pleno derecho, pues esta nulidad no necesita ser declarada para que se configure. En todo caso, la posición en este trabajo es la de que es necesaria una declaración o constancia de que la nulidad y las restituciones mutuas tuvieron lugar para que pueda ser considerada como prueba para la Administración Tributaria al momento de presentación del reclamo de pago indebido o pago en exceso.

Adicionalmente a lo expuesto, es necesario reconocer que la devolución del impuesto a la renta, por haberse declarado la nulidad de un contrato que incida en su causación, no se encuentra expresamente reconocida en nuestra legislación. No obstante, ello no quiere decir que el ordenamiento jurídico ecuatoriano no haya previsto esta eventualidad con respecto a algún impuesto.

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) regula el régimen del impuesto municipal de alcabala. El objeto de este impuesto, como lo dispone el artículo 527, son los actos jurídicos que permitan la transferencia de dominio de bienes inmuebles³⁴⁷. Debido a que su hecho generador es directamente un contrato, el artículo 529 establece lo siguiente en cuanto a una eventual nulidad de este último:

No habrá lugar a la devolución del impuesto que se haya pagado en los casos de reforma, nulidad, resolución o rescisión de los actos o contratos, salvo lo previsto en el

³⁴⁷ El COOTAD dispone textualmente lo siguiente:

Art. 527.- Objeto del impuesto de alcabala.- Son objeto del impuesto de alcabala los siguientes actos jurídicos que contengan el traspaso de dominio de bienes inmuebles:

- a) Los títulos traslaticios de dominio onerosos de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias, en los casos que la ley lo permita;
- b) La adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios;
- c) La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes; d) Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios; y,
- e) Las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.

siguiente inciso. La convalidación de los actos o contratos no dará lugar a nuevo impuesto.

Se exceptúan de lo dispuesto en el inciso anterior, los casos en que la nulidad fuere declarada por causas que no pudieron ser previstas por las partes; y, en el caso de nulidad del auto de adjudicación de los inmuebles que haya servido de base para el cobro del tributo [el énfasis es de mi autoría].

Si bien la disposición describe una prohibición en sentido negativo, se puede colegir de ella, *contrario sensu*, que hay lugar a la devolución del impuesto pagado, en el caso de la nulidad de los actos o contratos, si las partes no pudieron prever las causas de nulidad del acto. Así, se faculta la devolución de impuestos si tiene lugar la nulidad del contrato que les dio origen.

Una disposición muy similar a la citada se encuentra plasmada en la legislación española. Se trata del artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta disposición es mucho más clara y específica que la del COOTAD, pues prescribe lo siguiente:

1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.
2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

Esta norma difiere del artículo 529 del COOTAD en el sentido de que, al contrario que en nuestra legislación, la regla general es permitir la devolución del impuesto en casos de nulidad, resolución o rescisión del contrato. Adicionalmente, plasma claramente la lógica que se ha propuesto en el presente trabajo: el impuesto será devuelto siempre y cuando no haya producido efectos lucrativos, entendiéndose como efectos lucrativos los casos en los que el contribuyente no tenga que llevar a cabo restituciones mutuas.

Lo expuesto demuestra que la legislación ecuatoriana sí ha contemplado a la nulidad como una eventualidad que puede afectar el hecho imponible de los impuestos, así como lo han hecho otras legislaciones. Por ello, en ningún caso sería ajeno al ordenamiento jurídico

proponer que la nulidad también otorgue un derecho de devolución al contribuyente en el caso de otros impuestos que tengan a contratos como medio para su acaecimiento, como ocurre con el impuesto a la renta.

Acoger la tesis propuesta en el presente trabajo, en cuanto a que la inexistencia de la obligación tributaria por falta de causa genera un derecho a favor del administrado en caso de haberse pagado impuesto a la renta, es la única forma a través de la cual el contribuyente puede realmente recuperar el dinero pagado. Si se observan los efectos de la nulidad en un escenario alternativo, en el que el contribuyente reconoce las restituciones mutuas en el ejercicio económico en el que éstas tuvieron lugar y no de una forma retroactiva, el contribuyente no podría recuperar lo que pagó indebidamente.

Si se analiza aisladamente a la restitución, dentro del ejercicio fiscal en el que ésta se produce, ésta debe ser registrada como un gasto por el contribuyente en su declaración de impuesto a la renta. El primer inciso del artículo 10 de la LORTI establece que son gastos deducibles solo los que “[...]se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”. La Corte Nacional de Justicia sostiene adicionalmente que debe existir una relación causal entre el gasto deducible y el ingreso gravado:

El Impuesto a la Renta en el Ecuador se estableció y se mantiene como un gravamen al ingreso líquido, esto es, luego de deducirse los gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y mejorar los ingresos sujetos a la carga. De este precepto se sigue que entre el gasto deducible y el ingreso debe haber una relación causal y finalista; vale decir, *el gasto deducible es el que tiene como causa y finalidad generar ingresos sujetos al tributo [...]*³⁴⁸.

La restitución causada por una sentencia de nulidad no es un gasto que pueda ser considerado como deducible puesto que no cumple los requisitos establecidos tanto por la LORTI como por la Corte Nacional; no permite obtener, mantener o mejorar ingresos no exentos ni tiene como finalidad generar un ingreso.

³⁴⁸ Corte Nacional de Justicia. Causa No. 127-2007, de 3 de abril de 2009. Expediente 127, Registro Oficial No. 135 de 26 de abril de 2011.

Al no constituir la restitución un gasto deducible, el contribuyente nunca podrá restar en un ejercicio posterior —en el que tuvo lugar la restitución— lo que declaró como ingreso gravable en un ejercicio anterior —en el que el ingreso fue percibido mediante transferencia de dominio— y así compensar el pago indebido en ejercicios distintos. Por consiguiente, el Estado se habría enriquecido injustificadamente al nunca poder el contribuyente realizar una compensación efectiva.

Esto indefectiblemente demuestra que la posición presentada en el presente trabajo es la única que faculta al contribuyente para exigir una devolución al Estado por pago indebido o en exceso. Este no puede optar por una alternativa de reconocimiento en el mismo ejercicio en el que tuvo lugar la disminución patrimonial por concepto de restitución, puesto que ese gasto no podría considerarse como deducible y compensarse con el ingreso declarado anteriormente como gravado.

Por último, si bien no es parte de la hipótesis planteada, es importante manifestar que desde el punto de vista del contribuyente para el cual el contrato anulado generó un gasto deducible, es discutible si éste dejó de ser realmente un gasto, al contrario de lo que ocurre con los ingresos. Por un lado, el derecho de deducibilidad del tradente estaba supeditado a mantener u obtener un ingreso a través de un gasto. En consecuencia, una tesis podría plantear que el gasto nunca existió realmente al tener lugar restituciones mutuas y devolverse lo pagado al tradente.

El gasto se dedujo de buena fe, pues de conformidad con la presunción de validez de los contratos, el contrato fue válido hasta que se declaró lo contrario mediante sentencia. Por ello, como prescribe el artículo 90 del Código Tributario, la declaración, “[...] es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo”, por lo que el pago del impuesto debe apegarse a ella.

Todo esto, sin perjuicio de que la Administración efectúe una determinación directa de la declaración del sujeto pasivo. A través de una determinación directa, la Administración tiene la facultad de modificar su declaración, sobre la base de “[...] la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan

de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo”. Evidentemente, esta determinación únicamente podrá declarar el gasto como no deducible siempre y cuando exista evidencia y documentos que demuestren las restituciones mutuas que tuvieron lugar por la declaración de nulidad del contrato en cuestión, pues ésta es un requisito indispensable para que los efectos de la nulidad incidan en la causación del impuesto a la renta.

Eso sí, la Administración únicamente podrá efectuar esta determinación directa, como establece el numeral primero del artículo 94 del Código Tributario, en los 3 años contados desde la fecha de la declaración. Después de este plazo, la facultad de determinación directa de la Administración caduca, y ésta no puede efectuar modificaciones a la declaración del contribuyente.

A pesar de la plena factibilidad de la tesis anterior, tomando otra línea de pensamiento, se podría también sostener que el gasto derivado de un contrato nulo se mantiene como deducible. En el ejercicio económico en el que tuvo lugar el pago del ingreso al adquirente, independientemente de la posterior nulidad del contrato, el tradente utilizó el gasto para obtener, mantener o mejorar su renta a través de la generación de ingresos derivados de su actividad económica. Por lo tanto, el gasto es plenamente deducible, más allá de los efectos de la nulidad, pues cumplió los requisitos establecidos en la ley para que se faculte su deducibilidad.

En todo caso, para el análisis *in extenso* de la incidencia de la nulidad en los gastos declarados por un contribuyente, sería necesario efectuar una disertación que se encargue de profundizar sobre este tema. Al no ser un análisis necesario para la comprobación de la hipótesis del presente trabajo, tan solo se deja sentado a breves rasgos la dualidad intrínseca que existe entre los ingresos y los gastos a través de un análisis muy somero del tema.

3.4. El pago indebido no puede ser recuperado por el contribuyente bajo el esquema de nuestra legislación actual, por lo que es necesaria una reforma legal

Como se ha demostrado, si un contribuyente paga a la Administración Tributaria un valor determinado por concepto de impuesto a la renta, cuya base imponible tiene como fundamento ingresos ficticios generados por la nulidad de un contrato, se configura un pago indebido o en exceso. Por consiguiente, el contribuyente tiene derecho a repetir en contra de la Administración una vez obtenida la sentencia de nulidad que declare la nulidad del contrato, en la que se ordenen las restituciones mutuas correspondientes.

Sin embargo, bajo el régimen de devolución que se encuentra vigente en Ecuador, es prácticamente imposible recuperar lo pagado indebidamente. La imposibilidad no radica en el hecho de que la legislación no contemple acciones de pago indebido o en exceso que el contribuyente pueda interponer en contra de la Administración. Por el contrario, estas acciones están claramente recogidas en el Código Tributario, como se ha demostrado.

Más bien, la imposibilidad se origina por la inexistencia de distintas hipótesis para el discurrimiento del plazo de prescripción de estas acciones. El artículo 305 del Código Tributario prescribe que “[l]a acción de pago indebido o en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso”. Del artículo se desprende claramente que el único momento desde el que discurre el plazo de prescripción de 3 años de estas acciones es desde que se efectuó la fecha del pago.

En el caso del impuesto a la renta, los plazos para declararlo y pagarlo están especificados en el artículo 72 del Reglamento de aplicación de la LORTI. Para sociedades, el plazo se inicia el 1 de febrero del año siguiente al que corresponda la declaración y vence en el mes de abril del mismo año, mientras que para las personas naturales vence el mes de marzo del año siguiente al que corresponde la declaración. De esta forma, el contribuyente cuenta con 3 años desde esa fecha para reclamar el pago indebido o en exceso.

No obstante, el tiempo transcurrido hasta que se declare la nulidad de un contrato es mucho mayor que los tres años que la ley tributaria otorga para interponer las acciones. Por ejemplo, si un contribuyente persona natural celebró un contrato en el ejercicio impositivo 2011 y los ingresos derivados de ese contrato fueron percibidos en el mismo año, éste debió declarar impuesto por esos ingresos hasta marzo de 2012. Por consiguiente, el contribuyente puede presentar su acción por pago indebido o en exceso hasta marzo de 2015. En caso de no hacerlo, su derecho de restitución prescribe.

Incluso suponiendo que el contribuyente descubrió el vicio que invalidaba el contrato en 2012 y que interpuso la demanda de nulidad en el mismo año —bajo la hipótesis de que se trate de una nulidad relativa—, la sentencia de nulidad debe declararse y las restituciones mutuas deben tener lugar hasta antes de marzo de 2015. En la justicia ordinaria, la nulidad, al no estar contemplada en un procedimiento especial, debe ser seguida por juicio ordinario³⁴⁹.

A su vez, en caso de involucrar contratos mercantiles, se seguiría la vía verbal sumaria, de conformidad con el Código de Procedimiento Civil³⁵⁰; y, en caso de haberse celebrado un convenio arbitral que cobije el contrato, la controversia se ventilaría mediante arbitraje³⁵¹. Es muy poco probable que en cualquiera de estas tres vías la nulidad sea

³⁴⁹ El Código de Procedimiento Civil, en su artículo 59, dispone que “toda controversia judicial que, según la ley, no tiene un procedimiento especial se ventilará en juicio ordinario”.

³⁵⁰ El artículo 828 del Código de Procedimiento Civil, ubicado en la sección del juicio verbal sumario, dispone:

Art. 828.- Están sujetas al trámite que esta Sección establece las demandas que, por disposición de la ley o por convenio de las partes, deban sustanciarse verbal y sumariamente; las de liquidaciones de intereses, frutos, daños y perjuicios, ordenadas por sentencia ejecutoriada; las controversias relativas a predios urbanos entre arrendador y arrendatario o subarrendatario, o entre arrendatario y subarrendatario, y los asuntos comerciales que no tuviesen procedimiento especial.

³⁵¹ La Ley de Arbitraje y Mediación, en su artículo 1, prescribe:

Art. 1.- El sistema arbitral es un mecanismo alternativo de solución de conflictos al cual las partes pueden someter de mutuo acuerdo, las controversias susceptibles de transacción, existentes o futuras para que sean resueltas por los tribunales de arbitraje administrado o por árbitros independientes que se conformaren para conocer dichas controversias.

declarada y que las restituciones mutuas tengan lugar en menos de tres años, y que el contribuyente pueda elaborar y presentar su reclamo de pago indebido o en exceso dentro de ese mismo período de tiempo.

Por lo tanto, al no contemplar distintos momentos para contar el plazo de prescripción de la acción de pago indebido, es prácticamente imposible para el contribuyente interponer una acción antes de los tres años que la ley otorga. Así, al contar con un plazo insuficiente para reclamar un dinero que la Administración Tributaria no debía haber recibido, el Estado se estaría enriqueciendo injustificadamente y vulnerando el principio de capacidad contributiva en estos casos.

Esta vulneración se ve acentuada por el hecho de que estas acciones administrativas son las únicas que el contribuyente puede interponer en contra de la Administración Tributaria en caso de que ésta se enriquezca injustificadamente. Si bien existe una acción genérica de enriquecimiento sin causa en el derecho civil, esta acción es subsidiaria y solo procede si existe otra vía legal a través de la cual se pueda recuperar lo perdido. Así lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia:

El carácter de subsidiariedad de la pretensión significa que la misma sólo podrá ser ejercida cuando no se tenga a disposición otra vía de Derecho por medio del cual se pueda restablecer el equilibrio de los patrimonios. Por tal razón se señala que el enriquecimiento producido no debe quebrar ninguna norma concreta del ordenamiento jurídico, ya que en ese caso, al perjudicado le corresponden las pretensiones propias del precepto vulnerado, sin poder esgrimir la propia del enriquecimiento sin causa. Los Mazeaud señalan que «Aubry y Rau habían llamado la atención sobre el peligro de darle al empobrecido la acción de in rem verso cuando el legislador había previsto otra acción, nacida del contrato, de un delito o de un cuasidelito o de uno de los cuasicontratos del Código Civil». Como consecuencia de ello es que se señala que *la acción de enriquecimiento sin causa deberá ser rechazada cuando el actor tenga a disposición una acción contractual, legal o proveniente de una infracción delictual o cuasidelictual que le permita obtener satisfacción a sus derechos [...] [el énfasis es de mi autoría]*³⁵².

Por lo tanto, ya que las acciones de pago indebido y pago en exceso constituyen la materialización de recursos legales con los que el contribuyente cuenta para recuperar lo

³⁵² Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. Causa No. 391-2000 de 29 de septiembre de 2000. Registro Oficial No. 205 de 16 de noviembre de 2000.

que fue pagado injustamente, la interposición de esta acción genérica no procede (sin perjuicio de que su aplicación, en principio, se reduce al ámbito civil).

Por ello, como una solución para que el contribuyente pueda recuperar lo pagado indebidamente, se propone una reforma en cuanto al plazo de prescripción de las acciones de pago indebido y pago en exceso. Si bien el plazo es menor en comparación al otorgado por otras legislaciones —en Argentina, es de cinco años³⁵³, mientras que en España es de cuatro³⁵⁴—, el verdadero problema del plazo radica en el momento desde el cual éste se cuenta.

De conformidad con el artículo 305 del Código Tributario, los plazos de prescripción para las acciones de pago indebido y de pago en exceso son de “tres años, contados desde la fecha de pago”. Este inicio del cómputo del plazo es adecuado tratándose de hipótesis como la del pago de un tributo no establecido legalmente o pagado erróneamente. No obstante, en el caso de no haberse verificado los supuestos que configuran el hecho generador del impuesto —como ocurre con la nulidad de contratos que inciden en la causación del impuesto a la renta—, el momento desde el cual discurre el plazo debería ser el del momento desde el que se conoció que la obligación no existía y que la devolución podía solicitarse.

Existen diferentes razones por las que el pago indebido puede tener lugar, las cuales requieren un distinto tratamiento. Así lo han concebido legislaciones de otros países, las cuales contemplan varios momentos desde los cuales computar el plazo de prescripción de la acción. Por ejemplo, para el artículo 66 de la Ley General Tributaria española, los plazos se cuentan de la siguiente forma:

Art. 66.- [...] En el caso c) [de solicitar devoluciones de ingresos indebidos], [el plazo se cuenta] desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de

³⁵³ Ley de Procedimientos Fiscales. Ley No. 11683 de 30 de diciembre de 1932. Art. 56. Boletín Oficial de 12 de enero de 1933. No. 11586.

³⁵⁴ Ley General Tributaria. Ley No. 58/2003, de 17 de diciembre de 2003. Art. 66. Boletín General de Estado No. 302, de 18 de diciembre de 2003.

plazo, desde el día siguiente a aquel en *que dicha devolución pudo solicitarse*; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado [el énfasis es de mi autoría].

Por su parte, la ley argentina, mediante una redacción más abierta pero similar a la española, dispone en su artículo 56 que “[...] [p]rescribirán a los CINCO (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro”.

Como se observa, estas leyes no restringen el inicio del discurrir del plazo de prescripción a un solo momento (el del pago indebido del tributo) sino al momento en que la devolución pueda solicitarse o al momento en que sea procedente el reintegro. Esto permite, en el caso concreto de nulidad de los contratos, que el reclamo pueda ser interpuesto desde que las restituciones tengan lugar mediante sentencia.

Por ello, se propone que la redacción del segundo inciso del artículo 305 del Código Tributario sea una similar a la siguiente: “La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde que la devolución pueda solicitarse”. De esta forma, se entenderá que el plazo discurre desde que se haya verificado la hipótesis que permite la devolución; en el caso de la hipótesis planteada en este trabajo, el plazo se contará desde que se dicte la sentencia por la que tengan lugar las restituciones mutuas entre las partes.

CONCLUSIONES

La nulidad consiste en una sanción civil que recae sobre un determinado negocio jurídico como consecuencia de su invalidez. Esta invalidez se debe al incumplimiento de requisitos que la ley impone para el valor del acto o contrato, y que se encuentran especificados en el ordenamiento jurídico.

La nulidad puede clasificarse según su naturaleza jurídica o según la necesidad de una declaración judicial para que se configure. En cuanto a la primera clasificación, la naturaleza jurídica de la nulidad permite distinguir dos especies: la nulidad absoluta y la nulidad relativa. A su vez, en cuanto a la necesidad de una sentencia que la configure, se puede distinguir a la anulabilidad y a la nulidad de pleno derecho.

El principal efecto de la nulidad es generar la ficción jurídica de que el contrato nunca existió, debiendo retornarse las cosas al estado en el que se encontraban antes de que éste se celebre. Por ello, sin perjuicio de que se trate de una hipótesis de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, es necesaria una sentencia judicial de alguna índole para que los efectos retroactivos de la nulidad, particularmente las restituciones mutuas, tengan lugar. Las restituciones mutuas se rigen bajo el principio de que los actos o contratos nulos no hacen más ricos a quienes forman parte de él, pues la nulidad declarada no es una fuente de lucro para ninguno de ellos.

El efecto de retroacción de la nulidad no es absoluto, al existir ciertas excepciones que restringen su ocurrencia, incluso con una declaración judicial de por medio. Existen excepciones que se derivan de causales puntuales de nulidad a las que la ley específicamente ha limitado la restitución de lo pagado (objeto ilícito, causa ilícita, incapacidad de los contratantes y obligaciones naturales que facultan al acreedor retener lo pagado), así como excepciones que tienen lugar en función de la forma de cumplimiento del contrato, particularmente si el contrato es de tracto sucesivo.

Por su parte, el régimen tributario ecuatoriano se rige por principios de tributación, los cuales actúan como un límite a la potestad tributaria de la que goza el Estado. Entre estos principios, uno de los que más destaca es el principio de capacidad contributiva, el cual está

integrado implícitamente en el sistema tributario nacional. El principio de capacidad contributiva se define como la potencialidad de los contribuyentes para contribuir a los gastos públicos. Así, se lo observa como una medida en la que cada ciudadano puede aportar al Estado dependiendo de su detentación de riqueza. A este principio se lo relaciona con el concepto de capacidad económica, por el cual se debe observar las manifestaciones de riqueza y rendimientos existentes de los contribuyentes con el fin de determinar el alcance de su capacidad contributiva.

La capacidad contributiva está íntimamente relacionada con el hecho imponible de la obligación tributaria, el cual se define como el presupuesto de hecho recogido en la ley cuyo acaecimiento desencadena el nacimiento de la obligación tributaria. Éste es siempre un hecho, así recaiga sobre la celebración o ejecución de un negocio jurídico. Adicionalmente, está compuesto por 4 aspectos que determinan su ocurrencia: un aspecto material, uno personal, uno espacial y uno temporal, los cuales deben estar claramente identificados para poder efectuar una adecuada distinción y alcance del hecho imponible.

El hecho imponible está fuertemente vinculado con el principio de capacidad contributiva puesto que únicamente podrá nacer a la vida jurídica el impuesto cuyo hecho imponible haya manifestado una verdadera riqueza. Consecuentemente, se considera a la capacidad como la causa de la obligación tributaria, pues su incidencia es indispensable para el acaecimiento de la hipótesis de incidencia. Esta relación directamente proporcional acarrea que, si no existe capacidad contributiva, no se configure el hecho imponible y no nazca a la vida la obligación tributaria.

Esta vinculación entre el hecho imponible y la capacidad contributiva se puede observar también en el impuesto a la renta. El hecho imponible del impuesto a la renta, en su aspecto material, se configura mediante la obtención de renta. Por un lado, el verbo “obtener” tiene una acepción tanto técnica como una jurídica. La acepción técnica, al estar relacionada con conceptos contables, considera que la obtención de renta ocurre con el devengamiento del ingreso, tal como lo determinan las Normas Internacionales de Información Financiera. En cambio, la acepción jurídica, mayoritariamente aceptada en la

legislación nacional, se vincula con la adquisición como criterio de imputación de renta, y establece que el ingreso se obtiene cuando es adquirido por el contribuyente a través de una transferencia de dominio.

Por otro lado, el concepto de “renta”, si bien tiene un origen económico, está contemplado en una definición jurídica, específicamente aplicable para efectos tributarios. Esta definición conceptualiza a la renta como una riqueza nueva consistente en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importa un incremento del patrimonio, menos las deducciones permitidas por la ley, los cuales constituyen la base imponible del impuesto.

En función de estas características, es posible inferir que los contratos son fuentes productivas que inciden en el impuesto a la renta en la medida en que generan ingresos gravables para el contribuyente, los cuales se transforman en renta después de haberse restado las deducciones correspondientes. Estos ingresos son percibidos cuando las prestaciones de dar son ejecutadas y el modo de adquirir el dominio —en el caso de los contratos, la tradición— se perfecciona.

Con fundamento en todos estos conceptos y principios jurídicos, es posible sostener que la nulidad de los contratos incide en el impuesto a la renta en la medida en la que ésta produzca restituciones mutuas entre los contratantes. Al tener lugar las restituciones mutuas, el ingreso abandona el patrimonio del contribuyente. Por consiguiente, el ingreso que se consideró como gravable para el adquirente era realmente ficticio, ya que a fin de cuentas no constituyó una verdadera riqueza para el contribuyente. Esto ocurre asimismo con el gasto efectuado por el tradente, al no cumplir los requisitos estipulados en el artículo 10 del Código Tributario.

Al no constituir una riqueza que manifieste la capacidad económica del contribuyente, no se cumplió uno de los principios de la capacidad contributiva, que establece que la riqueza debe ser real. Esto afecta directamente el hecho imponible del impuesto a la renta, pues el ingreso ficticio no constituye un ingreso que genere el nacimiento de la obligación tributaria. Por consiguiente, ya que la obligación carece de causa, esta no nace realmente a la vida jurídica en cuanto a ese ingreso. Así, se demuestra que la causa de la obligación

tributaria, a diferencia de lo que ocurre con la obligación civil, es fundamental para determinar su existencia.

Al contrario de lo expuesto, la nulidad de los contratos no incide en la causación del impuesto a la renta si es que no tuvieron lugar restituciones mutuas. Esto puede ocurrir si el contrato se anula sin que se cumplan las prestaciones de dar contraídas por las partes, o si acaece alguna de las excepciones a la restitución, como ocurre con el objeto y causa ilícitos o las obligaciones naturales, los cuales facultan al acreedor a retener lo pagado. En estos casos, el ingreso nunca abandona el patrimonio del contribuyente; éste no es ficticio sino real, pues refleja una verdadera capacidad económica del contribuyente. Por consiguiente, éste debe tributar por dichos ingresos, pues la obligación tributaria goza plenamente de causa. Esto demuestra que la nulidad como tal no incide en el impuesto a la renta, sino los efectos económicos que de ella se derivan.

Los efectos de la nulidad se deben observar necesariamente de forma retroactiva. Si no se lo hiciere y se buscare reconocer las restituciones mutuas en el ejercicio en el que éstas tuvieron lugar, no se podría realmente recuperar lo que fue pagado en exceso o indebidamente. Las restituciones constituirían un gasto no deducible al no cumplir los requisitos que la ley exige. Por consiguiente, no se podrían compensar con el ingreso gravado que fue declarado en un ejercicio anterior. Aquello demuestra claramente que una alternativa como ésta en ningún caso permitiría al contribuyente recuperar lo indebidamente pagado.

Por último, si se pagó el impuesto a la renta con fundamento en una base imponible constituida total o parcialmente por ingresos ficticios derivados de una declaración de nulidad, el contribuyente incurrió en un pago indebido o en un pago en exceso. La magnitud de la incidencia de la nulidad dependerá de la proporción de ingresos ficticios que hayan sido percibidos en un ejercicio impositivo determinado. Si después de excluir los ingresos ficticios, la obligación tributaria todavía subsiste pero su cuantía se ha visto reducida, se estará en un caso de pago en exceso. En cambio, si después de la exclusión

respectiva la obligación tributaria es menor a la fracción mínima exenta o los ingresos no constituyen un monto mayor a dicha fracción, se estará ante un pago indebido.

Lamentablemente para el contribuyente, es muy poco probable que la acción de pago en exceso o indebido pueda ser interpuesta en la práctica, así como es imposible interponer una acción judicial directa de enriquecimiento sin causa debido a la subsidiariedad de esta acción. El plazo de prescripción de las acciones de pago indebido y en exceso es de 3 años desde que se realizó el pago del impuesto. En cambio, el tiempo de duración de un juicio que declare la nulidad del contrato y la efectiva ocurrencia de las restituciones mutuas es evidentemente mayor.

Esto demuestra que el ordenamiento jurídico ecuatoriano, al no otorgar un plazo de prescripción suficiente para que la acción de pago indebido o pago en exceso tenga lugar en estos casos, no es coherente con el principio de capacidad contributiva, pues el Estado estaría gravando y beneficiándose de ingresos que no le correspondían. Es por ello que se plantea una reforma a ley, la cual modifique el momento desde el que se cuenta el plazo de prescripción, para que éste no inicie únicamente desde que se realizó el pago del impuesto, sino desde que la devolución pudiera solicitarse.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELIUK, René. *Las Obligaciones*. Tomo I. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2009. https://ficheros-2011.s3.amazonaws.com/05/09/Im_1_3_275056199_in1_349_368.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1424996101&Signature=OgeBPOj2yfttS Q7fxIfv%2F7izPlc%3D (acceso: 08/12/2014).
- ALBALADEJO, Manuel, Jesús DELGADO ECHEVERRÍA, Ángel Manuel LÓPEZ y Bernardo MORENO QUESADA. *Comentarios Al Código Civil y Compilaciones Forales*. Madrid: Editoriales De Derecho Reunidas, 1981. http://app.vlex.com.ezbiblio.usfq.edu.ec/#WW/search/content_type:4+jurisdiction:ES/ausa+torpe/vid/232710 (acceso: 15/02/2015).
- ALESSANDRI BESA, Arturo. *La nulidad y la rescisión en el Derecho Civil chileno*. Santiago: Ediar Editores, 1949. www.bcn.cl/obtienearchivo?id=documentos/10221.1/...nulidad (acceso: 19/01/2015).
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo, Manuel SOMARRIVA y Antonio VODANOVIC. *Tratado de los derechos reales*. Tomo I. 6ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2005.
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. *La Nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil Chileno*. Tomo I. 3ª Ed. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2010.
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. *La Nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil Chileno*. Tomo II. 3ª ed. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2010.
- ALVA MATTEUCCI, Mario. “El impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación”. *Actualidad Empresarial*. No. 249 (2012): pp. I-1-I-6.
- BARCIA LEHMANN, Rodrigo. *Lecciones de Derecho Civil Chileno*. Tomo I. Santiago: Editorial jurídica de Chile, 2010.
- BORDA, Guillermo. *Manual de derecho civil: parte general*. 19ª ed. Buenos Aires: Editorial Perrot, 1998.
- BULLARD, Alfredo. *Derecho y Economía: El análisis económico de las instituciones legales*. Lima: Palestra Editores, 2009.
- CLARO SOLAR, Luis. *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*. Volumen VI. De las Obligaciones. Tomo XII. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Curso de Derecho Tributario*. 1ª ed. Lima: Editorial Griley, 2012.

- DÍAZ, Vicente. “Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del impuesto sobre la renta”. *Derecho tributario. Doctrinas esenciales*. Tomo I. Susana Camila Navarrine (dir.). Buenos Aires: La Ley, 2010, pp. 769-783.
- ESEVERRI, Ernesto. *Derecho tributario: parte general*. Valencia: Tirant la Blanch, 2006.
- FERRULLO, Claudio, Ana María GRECCHI y José María VITTA. “La contabilidad como base de la determinación tributaria”. *Quintas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadística* (noviembre de 2000): pp. 73-81.
- FIGUEROA, Patricio. *Manual de Derecho Tributario: el Impuesto a la Renta*. Santiago: Editorial jurídica Chile, 2010. vLex. <http://vlex.com/source/manual-derecho-tributario-impuesto-renta-parte-general-5820> (acceso: 19/01/2015).
- GALAPERO, Rosa. *Tributación De Los Bienes Afectos*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2002. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/dimension-ganancias-variaciones-impositivo-303590> (acceso: 03/02/2015).
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario*. Tomo III. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho financiero*. 6ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.
- GOMES DE SOUSA, Rubens. “O Fato Gerador No Impôsto de Renda”. *Revista de Direito Administrativo* (1948): pp. 32-58.
- GÓMEZ, Alfredo. *La equidad tributaria: su correcta aplicación en México*. México D.F.; Corporativo Reyes Mora Advisors, 2012. http://app.vlex.com.ezbiblio.usfq.edu.ec/#WW/search*/la+equidad+tributaria/WW/sources/6751 (acceso: 20/12/2014).
- Normas Internacionales de Información Financiera. *El marco conceptual para la información financiera*. <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf> (acceso: 21/01/2015).
- JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- JARACH, Dino. *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Cima Profesional, 1998.

- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- JOSSERAND, Louis. *Cours de Droit Civil Positif Français*. 3ª ed. París: Librairie du Recueil Sirey, 1939, <http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k6478172d/f100.image>.
- JUANES, Norma. “La causa del contrato”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Córdoba*. No. III-1 (junio de 2012): pp. 39-52, <http://vlex.com/source/facultad-derecho-universidad-nacional-cordoba-6721> (acceso: 25/02/2015).
- MARCOS CARDONA, Marta. *Tributación de los planes y fondos de pensiones*. Murcia: Universidad de Murcia, 2003.
- MASBERAT, Patricio. “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Ius et praxis* (enero 2010): pp. 304-331.
- MEZA BARROS, Ramón. *Manual de Derecho Civil: De las fuentes de las obligaciones*. Tomo I. 8ª ed. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 1998.
- OSPINA FERNÁNDEZ, Guillermo y Eduardo OSPINA ACOSTA. *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. Bogotá: Temis, 2005.
- PEÑAILILLO, Daniel. *Los bienes. La propiedad y otros derechos reales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. vLex. <http://app.vlex.com/#/vid/275274379> (acceso: 03/02/2015).
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. 5ª ed. Madrid: Edersa, 2004. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/tributos-clases-218808> (acceso: 30/12/2014).
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y Miguel PÉREZ DE AYALA. *Fundamentos De Derecho Tributario*. 5ª ed. Madrid: Edersa, 2004. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/tributos-clases-218805> (acceso: 30/12/2014).
- PETIT, Eugène. *Traité Élémentaire de Droit Romain*. 4ª ed. París: Librairie Nouvelle de Droit et de Jurisprudence, 1903. <http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k5738741b/f6.image> (acceso: 03/12/2014).
- POSNER, Richard. “Economic Analysis of Contract Law after Three Decades: Success or Failure?” *The Yale Law Journal* (enero 2003): pp. 829-880.
- RAIMONDI, Carlos y Adolfo ATCHABAHIAN. *El impuesto a las ganancias*. 3ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*.
<http://lema.rae.es/drae/?val=obtener> (acceso: 20/01/2015).

Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas: Código Civil y Leyes Complementarias. Tomo III. 3ª ed. Gonzalo FIGUEROA YÁNEZ (ed.). Santiago: Editorial Jurídica Chile, 1999.

RIVERA, Julio César. *Instituciones de Derecho Civil: Parte General*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1997.

RUÍZ DE ERENCHÚN, Eduardo. “Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”. *Revista de Derecho Financiero*. No. 265 (septiembre de 2002): pp. 577-640. vLex. Versión generada por el usuario. <http://vlex.com/vid/ganancias-origen-ilicito-delictivo-195048>. (acceso: 20/02/2015).

SPISSO, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

VIAL DEL RÍO, Víctor. *Teoría general del acto jurídico*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ª. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.

ZANNONI, Eduardo. *Ineficacia y nulidad de los actos jurídicos*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2000.

PLEXO NORMATIVO

Argentina:

Código Civil. Ley No. 340 de 25 de septiembre de 1869. Registro Nacional 1863/1869.

Constitución de la Nación Argentina. Ley No. 24430 de 15 de diciembre de 1994. Boletín Oficial de 3 de enero de 1995.

Ley de Impuesto a las Ganancias. Ley No. 20628 de 27 de diciembre de 1973. Boletín Oficial de 31 de diciembre de 1973. No. 22821.

Ley de Procedimientos Fiscales. Ley No. 11683 de 30 de diciembre de 1932. Boletín Oficial de 12 de enero de 1933. No. 11586.

Ecuador:

Código Civil. Última codificación: Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.

- Código de Procedimiento Civil. Última codificación: Registro Oficial Suplemento No. 58 de 12 de julio de 2005.
- Código Orgánico de la Función Judicial. Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Registro Oficial Suplemento No. 303 de 19 de octubre de 2010.
- Código Tributario. Última codificación: Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Constitución Política de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998.
- Ley de Arbitraje y Mediación. Registro Oficial No. 145 de 4 de septiembre de 1997. Última codificación: Registro Oficial 417 de 14 de diciembre de 2006.
- Ley Orgánica de Defensa del Consumidor. Registro Oficial Suplemento No. 116 de 10 de julio de 2000.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Registro Oficial Suplemento No. 405 de 29 de diciembre de 2014.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Ley Orgánica de Regulación y Control de Poder de Mercado. Registro Oficial Suplemento No. 555 de 13 de octubre de 2011.
- Norma Internacional de Contabilidad No. 1 (NIC 1). Presentación de Estados Financieros. International Accounting Standards Board. 2004. Adoptadas en Ecuador mediante Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008. Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008.
- Norma Internacional de Contabilidad No. 18 (NIC 18). Ingresos de actividades Ordinarias. International Accounting Standards Board. 2004. Adoptadas en Ecuador mediante Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008. Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008.
- Reglamento a la Ley Orgánica de Regulación y Control de Poder de Mercado. Decreto Ejecutivo No. 1152. Registro Oficial No. 697 de 7 de mayo de 2012.

Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Decreto Ejecutivo No. 374. Registro Oficial Suplemento No. 209 de 8 de junio de 2008.

España:

Código Civil. Real Decreto de 24 de julio de 1889. Boletín Oficial del Estado No. 206, de 25 de julio de 1889.

Constitución Española. Cortes Generales, 27 de diciembre de 1978. Boletín Oficial de Estado No. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Ley General Tributaria. Ley No. 58/2003, de 17 de diciembre de 2003. Boletín Oficial de Estado No. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Real Decreto No. 828/1995, de 29 de mayo. Boletín Oficial de Estado No. 148, de 22 de junio de 1995.

Perú:

Constitución Política del Perú. Promulgación: 29 de diciembre de 1993.

JURISPRUDENCIA

Ecuador:

Corte Nacional de Justicia. Causa No. 127-2007, de 3 de abril de 2009. Expediente 127, Registro Oficial No. 135 de 26 de abril de 2011.

Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario. Causa No. 226-2009, de 23 de noviembre de 2012.

Corte Suprema de Justicia. 9 de junio de 1978. Gaceta Judicial. Año LXXVIII. Serie XIII. No. 3. p. 475.

Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. Causa No. 391-2000 de 29 de septiembre de 2000. Registro Oficial No. 205 de 16 de noviembre de 2000.

Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. 16 de mayo de 2001. Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 6. p. 1527.

Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. 16 de mayo de 2001. Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 6. p. 1527.

Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. 30 de mayo de 2002. Gaceta Judicial. Año CIII. Serie XVII. No. 10. p. 2996.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Civil y Mercantil. 29 de agosto de 2001. Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 7. p. 1853.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 86-2002, de 13 de mayo de 2004. Expediente 86, Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre de 2004.

Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. 13 de abril de 1998. Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. p. 2800.

Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. Causa No. 435-2000, de 20 de diciembre de 2000.

Colombia:

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Expediente No. 13414 (R-7186), de 16 de febrero de 2006.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Radicación No. 25000-23-26-000-1999-01968-01(25662) de 30 de marzo de 2006.

España:

Tribunal Supremo de España. Sala de lo Contencioso. Causa No. STS 300/2004, de 23 de enero de 2004.

Laudos arbitrales:

Tribunal arbitral constituido bajo las reglas del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones. *Caso Occidental Petroleum Corporation y Occidental Exploration and Production Company vs. la República del Ecuador*. Caso CIADI No. ARB/06/11. 5 de octubre de 2012.