



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

ÁREA JURÍDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TÍTULO:

**“LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL
SUJETO PASIVO ACORDE CON EL ARTÍCULO
92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA
NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”**

**TESIS PREVIA AL GRADO
DE LICENCIADA Y
TÍTULO DE ABOGADA.**

AUTORA:

GABRIELA MARYLIN CASTILLO COFRE

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. Leonardo Vélez. Mg. Sc.

LOJA-ECUADOR

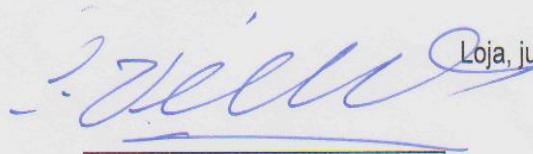
2015

CERTIFICACIÓN

DR. LEONARDO VELEZ, DOCENTE DE LA CARRERA DE DERECHO,
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA Y DIRECTOR DE TESIS.

CERTIFICA:

Que en cumplimiento a la designación de director de tesis, he procedido a dirigir en todas sus etapas el trabajo de tesis titulado "LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO ACORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA", de autoría de la señorita Gabriela Marylin Castillo Cofre, y por cuanto una vez concluido el presente trabajo, reúne los requisitos de forma y de fondo determinados en el Reglamento de Régimen Académico, por lo tanto autorizó su presentación y sustentación ante el Tribunal de Grado.


Loja, junio de 2015

Dr. Leonardo Vélez. Mg. Sc.

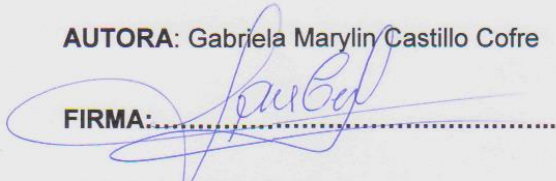
DIRECTOR DE TESIS

AUTORÍA

Yo, Gabriela Marylin Castillo Cofre declaro ser autora del presente trabajo de tesis y eximo expresamente a la Universidad Nacional de Loja y a sus representantes jurídicos de posibles reclamos o acciones legales, por el contenido de la misma.

Adicionalmente acepto y autorizo a la Universidad Nacional de Loja, la publicación de mi tesis en el repositorio Institucional-biblioteca Virtual.

AUTORA: Gabriela Marylin Castillo Cofre

FIRMA:.....

CÉDULA: 0705356509

FECHA: Loja, Noviembre de 2015

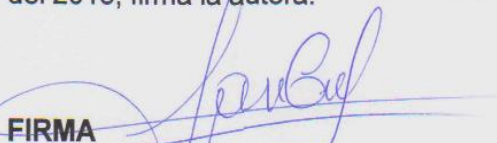
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS POR PARTE DEL AUTOR PARA LA CONSULTA, REPRODUCCIÓN PARCIAL, TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL TEXTO COMPLETO.

Yo, Gabriela Marylin Castillo Cofre, declaro ser autor de la tesis titulada **“LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO ACORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”**, como requisito para optar por el grado de **Abogada**, autorizó al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja, para que con fines académicos, muestre al mundo la producción intelectual, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repositorio Digital Institucional.

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo RDI, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

La Universidad Nacional de Loja, no se responsabiliza por el plagio o la copia de la tesis que realicen terceros.

Para constancia declaro la autorización a los 11 días del mes de noviembre del 2015, firma la autora:



FIRMA

Autora: GABRIELA MARYLIN CASTILLO COFRE

Cédula: 0705356509

Dirección: Loja, Ciudadela Daniel Álvarez.

Correo Electrónico: magabycas89@hotmail.com

Teléfono: 0939231972

DATOS COMPLEMENTARIOS

Director de tesis: Dr. Leonardo Vélez Mg. Sc.

Tribunal de Grado:

Dr. Leandro Peña Merino, Mg. Sc.

Ab. Andrea Aguirre Bermeo, Mg. Sc.

Dr. Cesar Bastidas Corrales, Mg. Sc.

Presidente

Vocal

Vocal

DEDICATORIA

A Dios y a la Virgen, quien me dio fe, fortaleza, y esperanza para caminar cada día y poder cumplir mis objetivos.

A mi familia, por su apoyo incondicional, por ayudarme a ser mejor cada día, quienes me permitieron equivocarme, hasta aprender que un error, siempre termina siendo una gran experiencia, a mi tía Lorena quien no solo me escucha sino también me comprenden y me orienta.

Gracias por tenderme su mano en cada caída, por mantenerse en unión, por ser diferentes y porque jamás me faltó el AMOR, dedicó este trabajo a mis padres, hermanos, a mi futuro esposo por ser la máxima razón de mi existencia.

Gabriela Castillo Cofre

AGRADECIMIENTO

Agradezco a la Universidad Nacional de Loja, por haberme permitido realizar mis estudios en esta prestigiosa institución, por lograr en mí una visión y misión en la Carrera de Derecho.

De manera especial a mis profesores, que fueron guía fundamental en mi camino, quienes con sabiduría lograron sembrar en mí esmero para finalizar mis estudios universitarios y; a quienes cumplieron con el papel de consejeros, convirtiéndose en grandes amigos y ejemplos de progreso, les recordaré que estoy profundamente agradecida.

Finalmente quiero agradecer a mi familia, que siempre comparten mis sueños y por quienes no he dejado de luchar en ningún momento, a mis padres, hermanos por recordarme lo que soy muchas gracias.

Y en fin a todos y cada una de las personas que de una u otra manera me apoyaron para culminar este trabajo.

Autora

TABLA DE CONTENIDOS

PORTADA

CERTIFICACIÓN

AUTORÍA

CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

TABLA DE CONTENIDOS

1. TÍTULO

2. RESUMEN

ABSTRACT

3. INTRODUCCIÓN

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. Marco Conceptual

4.1.1. Derecho Tributario

4.1.2. Los tributos

4.1.3. Concepto de tributo

4.1.4. Finalidad de los tributos

4.1.5. Clasificación de Los Tributos

4.1.5.1. Impuestos

4.1.5.2. Tasas

4.1.5.3. Contribución especial o de mejora

4.2. Obligación Tributaria

- 4.2.1. Concepto de obligación términos generales
- 4.2.2. Características
- 4.2.3. Nacimiento y Exigibilidad de la Obligación tributaria
- 4.2.4. Extinción de la Obligación tributaria
- 4.3. **Hecho Generador**
- 4.3.1. Concepción actual del Hecho Generador
- 4.3.2. Elementos del hecho Imponible
- 4.3.2.1. Base Imponible
- 4.3.2.2. Cuantía
- 4.4. **Sujetos de la Obligación Tributaria**
- 4.4.1. Sujeto activo
- 4.4.2. Sujeto pasivo
- 4.4.2.1. Contribuyente
- 4.4.2.2. Responsable
- 4.5. **Facultades de la Administración Tributaria**
- 4.5.1. Facultad Determinadora
- 4.5.2. Determinación Tributaria
- 4.5.2.1. Determinación por el Sujeto Pasivo
- 4.5.2.2. Determinación por el Sujeto activo
- 4.5.2.2.1. Forma Directa
- 4.5.2.2.2. Forma Presuntiva
- 4.6. Elusión tributaria.
- 4.7. **Marco doctrinario**
- 4.7.1. Régimen Tributario Ecuatoriano

4.7.2. Principios que rigen la tributación

4.7.3. Principios Constitucionales

4.7.3.1. Principio de Generalidad

4.7.3.2. Principio de Progresividad

4.7.3.3. Principio de Eficiencia

4.7.3.4. Principio de Simplicidad Administrativa

4.7.3.5. Principio de Irretroactividad

4.7.3.6. Principio de Equidad

4.7.3.7. Principio de Transparencia

4.7.3.8. Principio de Suficiencia Recaudatoria

4.7.4. Principios Tributarios del Código Tributario

4.7.4.1. Principio de Legalidad

4.7.4.2. Principio de Generalidad

4.7.4.3. Principio de Igualdad

4.7.4.4. Principio de Proporcionalidad

4.7.4.5. Principio de Irretroactividad

4.8. Marco Jurídico

4.8.1. Sistema Tributario Ecuatoriano

4.8.2. Constitución de la República del Ecuador 2008

4.8.3. Código Tributario Ecuatoriano

4.8.4. Ley de Régimen Tributario Interno.

4.8.5. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario.

4.9. Legislación Comparada

4.9.1. Código Tributario de Perú

4.9.2. Sistema Tributario de Argentina

5. MATERIALES Y METODOS

5.1. Materiales

5.2. Métodos

5.3. Técnicas

6. RESULTADOS:

6.1. Resultados de las Encuestas

6.2. Resultados de las Entrevistas

6.3. Presentación de Encuestas

6.4. Presentación de Entrevistas

6.5. Estudio de casos

7. DISCUSIÓN

7.1. Verificación de Objetivos

7.2. Contrastación de hipótesis

7.3. Fundamentación Jurídica que sustenta la Propuesta de Reforma

8. CONCLUSIONES

9. RECOMENDACIONES

9.1. PROPUESTA DE REFORMA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

10. BIBLIOGRAFÍA

11. ANEXOS

1. TÍTULO:

“LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO A CORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”

2.- RESUMEN

En la actualidad el Sistema Ecuatoriano y su Régimen Tributario se ha venido ejecutando bajo Políticas de Gobierno, y uno de aspectos de mayor trascendencia que afecta al Sistema Tributario, es en la práctica la determinación presuntiva del sujeto pasivo, presunción que aparece como una figura legal, con la que el contribuyente alega no tener ningún otro recurso para probar sus ingresos y gastos deducibles de pago por tributos, esto no solo erosiona los ingresos del mismo, sino que deteriora la estructura social y económica de un país.

Además de invalidar la búsqueda de la neutralidad económica, provoca una asignación ineficiente de recursos.

Por este motivo se vuelve muy importante el análisis e investigación de la vigencia de esta normativa, ya que produce efectos negativos al Estado, porque el contribuyente no está limitado y la ley no establece sanción previa a determinar presuntivamente una obligación tributaria, por lo tanto la Administración no puede negarse a declarar la presunción de la obligación, la cual procede cuando no sea posible la determinación de forma directa, porque los documentos que respalden su declaración no son aceptables por una razón fundamental o no prestan mérito suficiente, para acreditarla, por lo que esta determinación se fundará en presunción de hechos, indicios, circunstancias, que permitan configurar el hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determina la ley.

Al no establecer la norma, la sanción que se podrá emitir para quienes no cuenten con los medios para que la administración declare la existencia de la obligación tributaria, está generando indirectamente elusión o disminución del valor de la obligación tributaria, por lo que la presunción es un término que se deduce por juicio u opinión lógica, y al presumir de hechos supuestos, no estamos garantizando la obligación que tienen los sujetos pasivos o contribuyentes de presentar la declaración de su contabilidad o registros y más documentos que deberían contribuir para con el Estado al pago de los tributos.

Dentro de esta perspectiva estableceré particularmente lo significativo del análisis, de las obligaciones tributarias teniendo en claro las características de la determinación presuntiva, para establecer mecanismos más eficientes y mejorar la recaudación de los tributos.

Entre las formas convencionales de incumplimiento de las obligaciones tributarias, están las que provocan los contribuyentes, al no efectuar el pago debido de los tributos, generando la elusión tributaria, que consiste en modificar su comportamiento para pagar menos impuesto o disminuir su carga tributaria, es decir la deuda contraída con el Estado, las consecuencias que generan son una grandiosa pérdida de ingresos para el Estado; de esta manera los recursos a destinarse serán cada vez menor y con ello la desatención de las necesidades sociales.

Toda obligación tributaria tiene como objeto fundamental la satisfacción del tributo, la determinación del monto de la prestación, así los sujetos

pasivos deben realizar las respectivas declaraciones de sus gastos, aportando pruebas que la sustenten, y en general, cumplir con una serie de deberes denominados formales por el Código Tributario.

ABSTRACT

Currently the Ecuadorian System and Tax System has been running under government policies, and one of most significant aspects affecting the tax system is in practice the presumptive determination of taxpayer presumption that appears as a legal concept, with which the taxpayer claims not to have any other resource to prove your income and deductible expenses for tax payment, it not only erodes revenue itself, but deteriorating social and economic structure of a country.

In addition to invalidating the pursuit of economic neutrality, it causes a misallocation of resources.

For this reason the analysis and investigation of the effectiveness of this legislation becomes very important , because it produces negative the State effects , because the taxpayer is not limited and the law does not set prior to presumptively determine a tax liability sanction, therefore administration can not refuse to declare the presumption of liability, which comes when it is impossible to determine directly, why the documents supporting his statement is not acceptable for one primary or do not pay enough merit to accredit reason, so this determination shall be based on presumption of facts, evidence , circumstances that allow configuring the operative event and caused the amount of tax , or by applying coefficients determined by law .

By not setting the standard, the penalty may be issued to those who do not have the means for management to declare the existence of the tax liability , it is indirectly creating circumvention or decrease in the value of the tax liability , so the presumption is a term that is deduced by logic judgment or opinion, and to boast of assumptions made , are not guaranteeing the obligation of taxpayers or taxpayers filing their accounts and records and documents should contribute to the State to payment of taxes.

Within this perspective particularly I establish the significance of the analysis of tax obligations with the clear characteristics of the presumptive determination to establish more effective mechanisms and improve tax collection.

Among conventional forms of noncompliance with tax obligations, they are causing taxpayers to withhold payment because of taxes , creating tax avoidance , which is to modify their behavior so as to reduce or eliminate your debt, consequences they generate are a great loss of revenue for the state and thus the resources allocated will be shrinking , and thus the neglect of social needs .

Any tax liability has the main object tribute satisfaction, determining the amount of the benefit ; so taxpayers must make the respective statements of expenses, providing evidence to support them , and generally meet a series of formal duties called by the Tax Code .

3.- INTRODUCCION

El Estado Ecuatoriano bajo su poder de imperio y dotado de facultades administrativas, ejerce la Administración Tributaria, a través de sus diferentes instituciones públicas, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para contribuir el gasto público; en áreas a la consecución del bien común, de la necesidad de bienes y servicios públicos.

Las actuales innovaciones Constitucionales, sus fuentes, las normas de aplicación y su interpretación, los tributos y sus características, los métodos de determinación de las bases tributarias, el nacimiento, extinción, los procedimientos de recaudación, inspección, revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la Administración tributaria, en gran medida permiten al Estado dotarse de la capacidad tributaria para el cobro de tributos.

El Derecho Tributario como parte del Derecho Público, se fundamenta en la Constitución de la República del Ecuador, y se regula a través del Código Tributario.

Desde la aparición de la Carta Constitucional, el Sistema Tributario plantea un nuevo modelo de política tributaria, es así que la ciudadanía en general, conoce en forma real y completa cuales son las obligaciones tributarias que deben cumplir, así como los derechos que en el ámbito tributario pueden exigir, la declaración y pago de los mismos.

Por tanto, la necesidad de conocer los aspectos básicos, medios avanzados en el ámbito tributario, en una sociedad que busca cada vez más altos niveles de cultura tributaria y cumplimiento voluntario acorde a la normativa vigente, de lo cual dentro de la estructura de mi trabajo de tesis titulada “LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO, ACORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”, plantea temas específicos que van a ser revisados dentro del desarrollo investigativo, temas como la concepción del derecho tributario desde tiempos memorables, los tributos, finalidad, clasificación, las obligaciones, nacimiento, exigibilidad, extinción tributaria, el hecho generador, sujetos de la obligación, y las facultades de la administración tributaria, están implícitos dentro del Marco Conceptual.

Dentro del Marco Doctrinario enfatizó en forma orgánica, Principios que rigen la tributación, tanto en el Código Tributario y la base Constitucional, criterios y normas basados en el marco de lo que lo constituye la doctrina.

El Marco Jurídico se caracteriza porque dentro de este ítem se destaca las leyes que fundamentan mi trabajo de investigación, además de ello existe una Legislación Comparada que permite, exponer aspectos relevantes de la normativa de países como Perú y Argentina en lo referente a él Régimen Tributario.

Argumento posteriormente los métodos y técnicas que utilice durante el desarrollo del presente trabajo investigativo, que me permitieron obtener

la veracidad de mi tema y su trascendencia, para luego demostrar cuantitativamente la presentación de resultados, se me hace pertinente la presentación y la búsqueda del estudio de un caso en materia tributaria que garantiza la credibilidad de los conflictos legales que existen en la actualidad.

Por último las conclusiones, que se obtuvieron del tema de análisis, recomendaciones que se deberán poner en práctica y la propuesta de reforma que garantiza que las leyes vayan acorde a las necesidades de la sociedad.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. Marco Conceptual

4.1.1. Derecho Tributario

El Derecho representada un aspecto importante para el desarrollo del ser humano en la sociedad, consintiendo el orden formal de la justicia en dar a cada cual lo que le pertenece por derecho, cuya base se encuentra estipulada en la norma legal para su observancia, es decir el derecho regula las relaciones sociales dadas por determinadas conductas de convivencia social y permite resolver sus conflictos. La definición en recuento del derecho se aplica y se establece para ser obedecido en tanto dure su vigencia, mientras no sea sustituido por medio de la abrogación o derogación.

El Derecho al constituirse parte fundamental en la sociedad, se lo ha estudiado bajo determinada especialidad y en puntual característica como lo es en materia tributaria.

A la presente denotaré que el Derecho tributario “es la rama del Derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos”.¹

Las normas jurídicas que regulan el estudio del tributo, son específicas, por las cuales se establece la obligación de contribuir para con el Estado y prestarse en retribución los servicios necesarios para la subsistencia, las

¹TROYA, Jaramillo José Vicente, “*Manual de Derecho Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág.1.

normas tratan de proteger las condiciones de convivencia y en especial de ciertos bienes y servicios.

Para ello el tributo es propio del Derecho Tributario, “instituye un eficaz instrumento de política fiscal y es la principal fuente de ingreso para el Estado”², entiéndase por política fiscal a la política económica que configura el presupuesto del Estado, y sus componentes, el gasto público y los impuestos, es el Estado el cual ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para asistir al gasto público en áreas vinculadas a la consecución del bien común.

Así mismo Rafael Poma Neira en su Introducción al Derecho Tributario lo conceptualiza al Derecho Tributario “como aquel que estudia los principios y las normas relativas al establecimiento y aplicación de los ingresos de derecho público, como lo es el tributo”³.

Esta concepción mantiene estrecha relación con lo antes descrito, ya que al reglarse bajo principios, se pretende de manera coactiva, la prestación impuesta por el Estado a los ciudadanos mediante ley, con el propósito, que se cumple o debe seguirse, como consecuencia necesaria de algo o con el fin de lograrlo, con el objeto de generar ingresos monetarios que sirvan al Estado y a sus instituciones para entregar servicios públicos o lo que es lo mismo cumplir con los fines que justifican su existencia.

²TROYA, Jaramillo José Vicente, “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág. 1.

³POMA, Neira Rafael, “Introducción al Derecho Tributario” Editorial Jurídica LyL, Loja, 2009, Pág.38.

En materia Tributaria es tarea del Derecho Tributario, el conocimiento, nacimiento, aplicación, modificación y extinción de los tributos, de las relaciones jurídicas que se originan entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria.

4.1.2. Los Tributos

El término tributo es significativamente expresado para perpetuar la obligación pecuniaria que tienen los ciudadanos a cumplir con el Estado, por un servicio prestado. Al hablarse del vocablo “pecuniario” se está determinando el pago de la prestación en dinero en efectivo que realizan los administrados, con la finalidad de cumplir con sus deberes y obligaciones.

Los deberes son mutuos y propios de las personas; así como la obligación impuesta por el Estado y sus instituciones, más que un deber cívico, es el de contribuir para el cumplimiento de sus fines, según sea la capacidad económica personal; en este sentido es también un deber de solidaridad.

“Los tributos son obligaciones comúnmente en dinero que el Estado exige sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley, los mismos sirven para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”⁴.

⁴MAYNA, Orellana Marlón, *“Obra Tax Ecuador”*, últimas Reforma Tributaria, Edición Primera, Loja-Ecuador 2010. Pág. 19.

La capacidad de contribución aplica para los sujetos pasivos, de los valores que deben pagar al Estado, basados en el principio del que tiene una mayor capacidad económica deberá soportar una mayor carga tributaria, y en los casos de menor capacidad económica disminuirá.

Otra expresión utilizada como análoga del tributo es la “exigencia que pone en relieve la coacción del Estado para exigir el pago”⁵, consecuentemente debe existir una norma legal vigente que permita que el Estado a través de su poder de imperio y “obligación del deber” hacia los ciudadanos admita pagar los tributos, cuyos ingresos deben servir para el financiamiento, redistribución, y prestación de los bienes y servicios considerados públicos: educación, salud etc.

4.1.3. Concepto de Tributos

Como ya lo he expuesto en anteriores enunciados el tributo es considerado como el pago que se debe hacer al Estado por medio de sus diferentes instituciones con designio público, apuntando al beneficio de todos sin distinción social alguna.

Para ello considero citar algunos conceptos de válida importancia.

El tributo es una “institución de derecho público, prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la

⁵TROYA, Jaramillo José Vicente, “*Manual de Derecho Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito, 2014, Pág. 2.

misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes”.⁶

Cuando me enfoco en la unilateralidad que tiene el Estado frente a los demás, hago referencia clara a que él es quien los decreta, sin que medie el acuerdo de los obligados al pago, los cuales una vez creados se exigen a los particulares, en ningún momento se podrá decir que la unilateralidad significa arbitrariedad, ya que la prestación exigida como tributo se la debe establecer expresamente como tal de lo que “recibo” bienes o servicios públicos, la unilateralidad va aparejada a las prestaciones coactivas.

“Los tributos constituyen fuente fundamental del financiamiento del Estado, por lo que deben ser productivos y suficientes, deben tener condición de ser justos y equitativos”⁷, para que reúna los principios de Constitucionalidad; no deben proveerse del ejercicio arbitrario, deben sustentarse en la concepción pragmática de equilibrar el presupuesto nacional, dirigiendo así a la gestión tributaria y financiera del Estado, es decir las normas constitucionales del Estado de derecho, son las que prevén que autoridad es la encargada de instaurarlos, los procedimientos idóneos que al efecto deben cumplirse para su promulgación.

⁶TROYA, Jaramillo José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito, 2014, Pág.3.

⁷PATIÑO, Ledesma Rodrigo, *“Sistema Tributario Ecuatoriano”*, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.147.

Por lo que puedo resumir, que el tributo se concreta en una prestación del “deber y obligación”, en los casos donde media, lo previsto por la ley, la existencia de los tributos se debe a que el Estado cuente con el financiamiento necesario de los recursos y pueda con las prestaciones pecuniarias que recibe cumplir su objeto.

4.1.4. Finalidad de los Tributos.

La finalidad principal de los tributos es “preservar la seguridad jurídica, debido a la necesidad de equilibrar las relaciones de tensión que producen los tributos entre el individuo y la comunidad”⁸, la seguridad jurídica es la garantía que el Estado brinda a los ciudadanos, donde surgen muchas relaciones entre la administración y los particulares, las que en gran medida se desenvuelven dentro de la facultades regladas, sujetándose al imperio de la ley, para que sus derechos no sean violentados, la protección que se les presta a los mismos, y en caso de ser vulnerados procederá la reparación respectiva.

“Para fijar y tipificar los hechos que obligan al pago de tributos, el Estado debe elegir en primer lugar la “riqueza gravada” el objeto material del tributo⁹, la riqueza gravada representa el bien o el servicio o conjunto de bienes o servicios económicos sobre los cuales recae o grava el tributo, por lo que el Estado se proporciona los recursos económicos necesarios

⁸TROYA, Jaramillo José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito, 2014, Pág. 130.

⁹PATIÑO, Ledesma Rodrigo, *“Sistema Tributario Ecuatoriano”*, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág. 148.

para su actividad, sin dejar de lado su utilización como instrumento de política económica, que sirven para organizar y mantener el servicio público, alentar o no al consumo de bienes y prestación de servicios, necesarios para su actividad.

Dentro del conglomerado de fines que persiguen los tributos, está el “ser medios para recaudar ingresos públicos, servir como instrumento de política económica, estimula la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos, de desarrollo Nacional y atienden a las exigencias de estabilidad y progreso social”¹⁰, procurando una mejor redistribución a la renta nacional, cuyo valor suma de todos los ingresos obtenidos a lo largo de un periodo y, que generan factores de producción.

El Estado bajo la concepción del Régimen del Buen Vivir en el ámbito económico- tributario, defiende el principio de justa distribución de la riqueza bajo digno poder político; donde la participación y contribución económica, generan recursos para atender las necesidades sociales, la carga impositiva que se establece, constituye un instrumento de tutela para la obtención del bien común, mediante la regulación del desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas y del equilibrio de la prestación impositiva, con relación a las condiciones de cada uno de los contribuyentes.

¹⁰BENITEZ, Chiriboga Mayte, “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2009, Pág 12.

4.1.5. Clasificación de los Tributos.

Los tributos son la parte más importante del desarrollo económico de un Estado, siendo el ingreso coactivo por excelencia, pero junto a él también puede distinguirse otras categorías que a pesar de su menor incidencia en la financiación del Estado, no deben olvidarse si se desea tener una completa visión de los ingresos coactivos.

El Ámbito de aplicación de nuestro Sistema Ecuatoriano, regula las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos, se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

El fundamento jurídico de cada uno de ellos, obviamente debe cumplir con el propósito, de dirigir y ordenar la prestación impositiva, su incidencia dentro del conjunto de la estructura fiscal, del país, estableciendo las diferencias propias, entre los tributos generales, esto es aquellos que tienen el alcance nacional y los tributos locales, cuya gestión corresponde a los entes que constituyen las denominadas administraciones tributarias de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Para efectos de la materia tributaria, se entiende por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

4.1.5.1. Impuestos

Los impuestos nacen como un mecanismo de búsqueda de nuevos ingresos. “Los impuestos son una clase de tributos, obligaciones pecuniarias en favor del acreedor tributario, regido por el derecho público”¹¹, son aquellos que afectan a la riqueza del contribuyente, gravando el pago al que estamos obligados, se establecen con la intención de que el obligado no requiere una contraprestación directa por parte de la administración o acreedor tributario.

Para analizar los impuestos, es necesario mencionar algunas definiciones:

Cabanellas en su Diccionario Jurídico Elemental conceptualiza: Impuesto “es una contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por la tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y, las restantes corporaciones públicas”¹² el pago del impuesto está regulado bajo la capacidad económica, siendo el principal ingreso tributario que tiene el Estado, económico por que se paga en dinero, valor pecuniario por lo que se adquiere, cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la administración, si no por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica

¹¹MAYNA, Orellana Marlón, “*Obra Tax Ecuador*”, Últimas Reformas Tributaria, Edición I, Loja, 2010, Pág.19.

¹²CABANELLAS,Guillermo “*Diccionario enciclopédico de Derecho Usual*”, Tomo IV, Editorial Eliasta,2000, Pág. 356.

económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto.

La palabra impuesto viene de “imponer”, no existe el acuerdo del valor que debe pagarse, porque este valor ya está establecido, la participación que toma la sociedad en los fines del Estado, constituye un derecho, que este tiene el recíproco deber de atender a los servicios públicos y la necesidad de medios materiales para su realización, para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato.

“La prestación es la acción y efecto de un servicio convenido, en un acuerdo o exigido por una autoridad”¹³, la prestación siempre impone obligaciones ante el acreedor y el compromiso, en que las dos partes deben obtener un servicio o beneficio en cuestión de la segunda porque así ha quedado determinado por la ley.

En conclusión la finalidad de los impuestos es satisfacer necesidades colectivas, se utilizan en obras para el bienestar social, aunque también pueden ser usados con finalidades fiscales, extra fiscales, y mixtos, y actúa como receptor de los recursos para posteriormente distribuirlos.

Las finalidades fiscales se deben a la aplicación de un impuesto, con el objetivo de satisfacer una necesidad pública, cuyo valor va a generar la

¹³CABANELLAS, Guillermo *“Diccionario enciclopédico de Derecho Usual”*, Tomo VI, Editorial Eliastra, 2000, Pág.384.

recaudación, debiéndose de manera indirecta, ser aplicado en gastos para financiar diversos servicios públicos.

Las finalidades extra fiscales en cambio generan la aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública o interés público de manera directa, como por ejemplo son los impuestos a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas, capacidad económica, que ayuda a generar un impuesto colectivo porque se lo aplica al interés general.

Las finalidades mixtas suceden con la esencia de búsqueda conjunta de los dos fines fiscales y extra-fiscales.

“Los impuestos son cargas tributarias que las personas y empresas públicas o privadas, tienen que pagar para financiar al Estado”¹⁴, esta carga se establece y debe estar destinada para todos los bienes y servicios que el Estado tenga la necesidad de proveer, así para ejemplificar esta afirmación puedo denotar que los servicios como: carreteras, autopistas, aeropuertos, agua potable, sistema de riego agrícola, energía eléctrica, comunicaciones telefónicas, escuelas públicas, centros médicos y asistenciales, son consecuencia, de que el Estado se hace cargo de todas y cada una de estas tareas, y por lo tanto está satisfaciendo una necesidad colectiva de interés general.

De las definiciones antes anotadas se desprende que los impuestos son tributos exigidos en correspondencia de una prestación que se concreta

¹⁴ZUÑIGA, Eddy de la Guerra, “*Régimen Tributario Ecuatoriano*” Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, Pág. 5.

de manera individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que sitúan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos.

“Los servicios públicos son generales, e indivisibles, deben financiarse con impuestos, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica”¹⁵.

Al ser un servicio general se determina que ha sido creado, para controlar, regular, asegurar de manera permanente y sin propósito de lucro, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un Régimen Especial de Derecho Público.

El interés general particularmente término que engloba a un todo, por lo cual jamás los servicios se ofrecen a determinados grupos de personas, se los sitúa de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, en resumen los impuestos se destinan a financiar gastos públicos de forma prioritaria y general.

4.1.5.2. Tasas

Considerada una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio

¹⁵GARCIA, Novoa Cesar, “*El concepto de tributo*”, Editor Tax S.A, Lima- Perú, 2009, Pág. 289.

efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes.

La tasa “es un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad del Estado inherente a su poder soberano, y que está vinculada con el sujeto obligado al pago”¹⁶, consiste en la utilización del dominio público, la prestación del servicio o la realización por la administración de una actividad que se refiere, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

La utilización particular y el aprovechamiento especial del dominio público, así como la realización de actividades dentro del Régimen de Derecho Público, su pago se debe a la correspondiente tasa, concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente.

La tasa “es una prestación unilateral y coactiva, es decir que el Estado la exige en virtud de su poder de imperio”¹⁷, conllevan tanto a la contraprestación del beneficio que obtiene el contribuyente por el servicio, como también de la prestación exigible con ocasión del servicio público.

En las tasas existe una relación entre la prestación del servicio público y el pago de una tarifa, cantidad de dinero que se entrega como contraprestación por el servicio recibido, como contraprestaciones se aplican coactivamente aun en contra de la voluntad del particular, basta

¹⁶MAYNA, ORELLANA Marlón, “*Obra Tax Ecuador*”, Últimas Reformas Tributaria, Edición I, Loja, 2010. Pág.24.

¹⁷TROYA, Jaramillo José Vicente, “*Manual de Derecho Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Librería Jurídica ONI, Quito 2014, Pág. 29.

que este se encuentre en el caso previsto por la norma, para que se vea obligado al pago.

Pérez Ayala y González manifiestan que la diferencia entre las concepciones clásica y moderna de la tasa radica “es una contraprestación del beneficio que obtiene el contribuyente por el servicio público”¹⁸, dicha contraprestación está dada por la obligación que existe en recibir, es decir que goza del beneficio de lo que debe recibirse.

El autor Montero Traibel manifiesta que la obligación de pagar la tasa “es una obligación ex lege, que supone que aquellas personas que están dentro del presupuesto de hecho, hayan o no solicitado el servicio, deban pagarlo”¹⁹.

Al describirse como obligación ex lege nos habla de la categoría en las que tienen origen gracias a la voluntad de las partes y las que nacen propiamente de la ley, en este caso se exigen o se cobran por utilizar o aprovecharse de un dominio público.

Frente a estas concepciones puedo argumentar que las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la administración, que se refiere afecta o beneficia al sujeto pasivo, son contraprestaciones en dinero que pagan los particulares, no necesariamente tienen un beneficio individual, sino que debe guardar

¹⁸TROYA, Jaramillo José Vicente, “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Librería Jurídica ONI, Quito 2014, Pág.30.

¹⁹TRAIBEL, J.P. Montero, “Derecho Tributario Moderno” Vol. I, Tomo I, Montevideo, 2013, Pág 189.

cierta relación con el sujeto de la obligación por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público.

El concepto de tasa está vinculado jurídicamente con el valor monetario que corresponde a la prestación de ciertos servicios públicos por parte del Estado y los entes encargados de la recaudación, se entiende que las tasas son tributos, pues consisten en prestaciones que cobra el Estado unilateralmente, sin que se requiera necesariamente el consentimiento del particular.

4.1.5.3. Contribución Especial o de Mejora

Las contribuciones especiales “son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente”²⁰, esta obligación tiene como fin imponible el beneficio que los particulares obtienen como consecuencia de la realización de una obra pública, las llamadas contribuciones especiales que brindan beneficio particular o colectivo, emanan de la construcción o realización de una o más obras públicas o de actividades exclusivas y especiales de mejoras por parte del Estado.

Cabe en este punto hacer un análisis, la contribución exterioriza un beneficio concreto al titular, y es propio en cada sujeto pasivo, que ha recibido beneficio especial o de mejora, la contribución especial “es el

²⁰ZUÑIGA, Eddy de la Guerra, “*Régimen Tributario Ecuatoriano*” Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, Pág. 136.

tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”²¹.

La obligación tributaria nace, al pagar por la prestación del beneficio que efectivamente obtiene, el contribuyente derivado de la obra o servicio público, los elementos que configuran la contribución especial son la actividad administrativa que produce obras y servicios.

El Autor César García Novoa define la “contribución especial es una actividad o servicio que beneficia al particular, obligado a pagar la contribución, pero esa actividad es en principio incidencia o interés general, por lo que se trataría de ser un tributo, que permita a la sociedad recuperar las ventajas o beneficios obtenidos por los particulares de actuaciones de interés general o colectivo”²², la existencia del beneficio o aumento del valor de los bienes, se deriva de la realización de una obra pública, del establecimiento y ampliación de los servicios públicos, el beneficio real y/o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

El fundamento jurídico que puedo señalar es que como contribución especial, el particular recibe estrictamente un beneficio, de la actividad administrativa, en los bienes del administrado, estas obras públicas se han implementado para el crecimiento patrimonial o riqueza, generando mayor gasto por parte de la administración, con lo que ciertos

²¹BENITEZ, Chiriboga Mayte, “Manual Tributaria”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2009, Pág.11.

²²NOVOA, García Cesar, “Concepto de Tributo” Lima – Peru, Tax Editor S.A, 2009, Pág. 51

contribuyentes se encuentran en la capacidad de desenvolver en mejor forma sus actividades.

Para mejor entendimiento puedo citar como contribución especial por la que pagamos los usuarios es por apertura, pavimentación de calles, construcción de vías de toda clase, aceras, obras de alcantarillado, alumbrado público, etc.

De la Garza sostiene que “la contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular, producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial, con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica”.²³

El presente párrafo reconoce las obras y el gasto público como actividad administrativa, refiriéndose al beneficio, reconoce el carácter tributario de la contribución, su condición del sujeto pasivo beneficiado, de especiales actividades requeridas.

Héctor Villegas expresa que las contribuciones especiales “son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización”²⁴, es decir la contribución es parte de la existencia de una actividad desarrollada por la administración pública, que vincula al gobierno seccional con el particular como titular de un

²³RAMON, Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario” Editorial Temis, Tomo III, Bogotá–Colombia, 2001, Pág. 74 y 75.

²⁴VILLEGAS, Héctor B, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, Pag.72.

patrimonio inmueble, de tal manera que si no existe obra pública o no se demuestra la existencia de la propiedad no hay prestación impositiva.

Las contribuciones especiales, constituyen una fuente de tributación muy importante, tienen como sustento el beneficio particular que reciben de una persona natural o jurídica, por una actividad realizada por el Estado, son cargas obligatorias, recaudadas en proporción a los beneficios especiales derivados de la propiedad, de inmuebles, y de una obra o mejora pública específica emprendida en interés general.

Se han establecido algunas contribuciones especiales, como la construcción y ampliación de obras, sistemas de agua potable, plazas, parques y jardines, aceras, apertura, ensanche y construcción de vías de toda clase.

4.2. Obligación Tributaria

La relación jurídica tributaria, de la obligación es un modo de explicar al conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los particulares, con ocasión del nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria.

La noción de obligación tributaria surge del derecho romano "Obligatio" "término que se concibe como lazo o nexo "viculum juris", que establece la relación entre dos o más personas, como deber o necesidad moral de hacer u omitir algo; al ordenamiento de la convivencia social, y el

cumplimiento de la ley”²⁵. El régimen de las obligaciones constituye la fuente de la existencia de la sociedad, pues a través de ellas, los individuos deben cumplir con las exigencias de la vida colectiva.

La obligación es su precepto intrínseco que va desde el vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión, con mayor sujeción a la clasificación legal, el derecho por el cual una persona es constreñida hacia otra a dar, a hacer o a no hacer alguna cosa.

4.2.1. Concepto de Obligación Tributaria.

La obligación se concentra en la noción del deber, todo deber es una consecuencia de la norma jurídica, “es decir es el vínculo jurídico que liga a dos o más personas en virtud de la cual una de ellas, el deudor queda sujeto a realizar una prestación en favor del acreedor”²⁶, cuya virtud se encuentra para con la otra en la necesidad de dar hacer o no hacer una cosa, el vínculo que liga a los dos sujetos, es jurídico tanto que se encuentra amparado en Derecho, así como también establece la necesidad de ser cumplida, limitando la voluntad del deudor.

Nuestra Legislación Tributaria, acuerda que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal existente entre el Estado (entidades acreedoras de tributos), contribuyentes y responsables, en virtud del cual debe

²⁵CABANELLAS, Guillermo, “*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*”, Tomo V, Editorial Eliasta, Edición 28 ava, 2000, Pág. 610

²⁶VALLEJO, Aristizabal Sandro, “*Régimen Tributario y de Aduanas*”, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPL, 2005, Pág. 67.

satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Estrictamente en lo jurídico, el vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión, entre las personas, el deber jurídico en sentido lato o necesidad moral de hacer u omitir lo que el orden de relaciones naturales de la sociedad exige que se realice o se evite, con la triple manifestación de cumplir u obedecer una ley, es aquello que se está obligado a hacer o que se tiene que hacer, el pago de los impuestos y los servicios del lugar donde vivimos, en tanto, una obligación también puede estar dada por una circunstancia que nos obliga a hacer o no tal o cual cosa.

Desde este punto de vista, estimo preferible abarcar la obligación como la responsabilidad contractual, en la que no existe un vínculo convencional de los sujetos al tiempo de surgir la obligación por lo que en derecho a demandar el cumplimiento de las deudas por pagar, nace la coerción efectiva, el vínculo se manifiesta en la medida en que la relación jurídica obligacional es coercible, en que habría dado derecho a demandar si el deudor no se hubiera avenido a cumplir.

4.2.2. Características

La obligación tributaria se caracteriza por que se cumple por medio de “derechos y obligaciones de los sujetos activos y pasivos, que derivan de

la ley, no hay superioridad de una de las partes sobre la otra”²⁷, la coerción que caracteriza al tributo se agota en el momento legislativo y se reduce a la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas, así mismo, el poder soberano originario derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar las normas, través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevean los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias.

En primer lugar se destaca una de las características de mayor importancia “la obligación tributaria es una obligación ex-lege”²⁸, es decir, su fuente única y exclusiva es de precepto legal, a tal punto que solo mediante ley se puede establecer, modificar y extinguir tributos, exenciones tributarias, las normas jurídicas tienen la finalidad de establecer un sistema normativo que regule las diferentes obligaciones que se imponen a los miembros de una comunidad para garantizar su convivencia.

Una segunda característica “consiste en que la obligación tributaria es una prestación de tipo patrimonial y por su naturaleza es una obligación de dar”²⁹, al Estado le corresponde como Administrador brindar los beneficios, bienes y servicios equitativos a los administrados.

²⁷MARTIN, José Rodríguez, “*Derecho Tributario General*”, Edición Depalma, Buenos Aires, 2000, Pág. 151y154.

²⁸MARTIN, José Rodríguez, Op. Cit, Pág. 164.

²⁹ibídem. Pág.165

Una tercera característica hace referencia al hecho de que la “obligación tributaria genera un vínculo de carácter personal”³⁰, es decir se establece entre el sujeto activo y sujeto pasivo, la fuente de la existencia de la sociedad, pues a través de ellas, los individuos deben cumplir con las exigencias de la vida colectiva, abarcan toda la estructura legal, dado que no es más que un sistema de obligaciones que se imponen en cada momento y en una situación determinada.

4.2.3. Nacimiento y Exigibilidad de la Obligación Tributaria

Para empezar, quiero remitirme al hecho de que la obligación tributaria nace una vez acaecido el hecho generador del tributo, es decir, una vez que se cumple el presupuesto establecido por la ley que describe una situación concreta, tal y como lo dispone nuestro el Código tributario “la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”³¹.

Una vez cumplido el presupuesto, se origina el nacimiento de la deuda u obligación tributaria, pero ello no significa que también nace el derecho que tiene la administración tributaria para cobrar los valores debidos, esto señala que la obligación, tiene como fuente primordial la ley, que actúa de forma inmediata cuando condiciona la realización de un determinado hecho a la existencia de una norma de la cual emana, para que surta efectos jurídicos debe estar concebida como tal.

³⁰ MARTIN, José Rodríguez, “*Derecho Tributario General*”, Edición Depalma, Buenos Aires, 2000, Pág. 166.

³¹ Código Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento 38, de 14-jun.-2005, Art.18.

“Las leyes tributarias se encargan de regular el conjunto de deberes y derechos que surgen para los sujetos de la relación tributaria, desde que la obligación tributaria se vuelve exigible”³²

Lo que se desprende que la norma debe contener todos los elementos de la obligación, para que produzcan los presupuestos materiales, que determinan el nacimiento, en consecuencia, la carga impositiva, a título de impuestos, únicamente puede ser establecida por la ley y los ciudadanos cumplirán con las prestaciones en los casos, en el tiempo, con los requisitos y condiciones que las normas señalan; por lo que se excluye en el sistema impositivo la posibilidad de la intervención, de la voluntad de las partes como fuente de tributos de cualquier forma que modifiquen o alteren su naturaleza.

Un claro ejemplo es en el caso del Impuesto a la Renta, la obligación tributaria nace cuando el sujeto pasivo, es decir, la persona natural, nacional o extranjera residente, o la sociedad nacional o domiciliada en el país, obtiene ingresos de fuente ecuatoriana o provenientes del exterior, en los casos expresamente contemplados en la ley o de ser el caso el Impuesto al Valor Agregado, la obligación tributaria nace en el momento en que se transfiere el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal o cuando se realiza la prestación de determinados servicios, nace la obligación tributaria cuando se transfiere derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos.

³²TROYA, Jaramillo José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág. 185.

Pero hay que considerar que para que una obligación sea exigible debe tener dos elementos esenciales: “líquida y ser determinada en el ejercicio de sus deberes por el sujeto pasivo o por la administración tributaria en cumplimiento de su facultad determinadora”³³, la exigibilidad es un elemento importante, ya que de esta depende que la prescripción empiece a transcurrir; por lo general, una obligación tributaria es exigible desde el momento en que la ley así lo establece. Por esto, es importante diferenciar entre lo que es el nacimiento de la obligación tributaria de lo que es la exigibilidad, a partir de la cuál empezarán a computarse los plazos de prescripción respectivos.

La exigibilidad se produce con posterioridad al nacimiento y por ella la administración puede ejercitar la pretensión del cobro.

La obligación tributaria “es exigible a partir de la fecha que la ley señala para el efecto según lo establecido en el Código Tributario Ecuatoriano, la falta de acontecimiento a la exigibilidad de la obligación tributaria puede generar la obligatoriedad del pago de intereses a cargo de sujeto pasivo”³⁴.

Del contenido de este artículo, destaca claramente que una obligación tributaria es exigible desde cuando la ley así lo determina y no desde el momento en que se cumple el hecho generador determinado en la ley como erróneamente se suele confundir; es decir, que el sujeto activo de la

³³VALLEJO, Aristizabal Sandro, “*Régimen Tributario y de Aduanas*”, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPL 2005, Pág. 149.

³⁴ Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, de 14-jun.-2005, Art.19.

obligación tributaria no adquiere el derecho a ejercitar la acción de cobro sino hasta cuando esta se vuelve exigible.

Si la determinación la realiza el sujeto pasivo en cumplimiento de sus deberes como contribuyente, presentará las declaraciones correspondientes dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias y, la obligación contenida en ellas se vuelve exigible desde el momento en que vence el plazo fijado en la ley para la presentación de la declaración correspondiente.

“La exigibilidad ocurre cuando vence el plazo para presentar la declaración”³⁵.

En los tributos en los que en forma originaria compete a la administración efectuar la liquidación, la exigibilidad se produce al día siguiente en que se notifica, con la misma al particular. El nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria adquieren otra proyección cuando se los vincula en forma necesaria a la actuación de la administración.

La exigibilidad de la obligación tributaria en la medida que faculta a la administración ejercite la presentación de cobro queda en suspenso en el caso de que el sujeto pasivo e inclusive un tercero, discutan ya sea en sede administrativa, para garantizar el cumplimiento de la obligación.

Desde que la obligación tributaria es exigible, se causan intereses de mora sin que se requiera pronunciamiento alguno de la administración.

³⁵ Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, de 14-jun.-2005.

4.2.4. Extinción de la Obligación Tributaria

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Osorio extinción es “cesación, término, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación”³⁶,

La extinción de obligación tributaria es el fin del vínculo jurídico, pues a través del él se produce fin al cumplimiento de la prestación impositiva por parte de los contribuyentes,

Existen cinco formas enumeradas taxativamente que extinguen una obligación tributaria, en todo o en parte.

“Solución o pago es la prestación de lo que se debe, es decir en este caso, la entrega que le hace el sujeto pasivo de una determinada cantidad de dinero al sujeto activo”³⁷, si bien el pago, es la solución de lo que se debe, la entrega que se importe por el deudor, al acreedor tributario, dicha dación es definitiva e incondicional, es sin duda la forma principal, y deseada por el legislador para poner fin a la deuda, este pago lo realiza el contribuyente, sujeto pasivo, o responsable.

Este modo de extinción de la obligación de la obligación tributaria y se constituye no solo en el medio de poner fin al vínculo jurídico surgido del mandato legal, sino como el instrumento que permite al Estado obtener medios para la realización de sus finalidades específicas.

³⁶OSORIO, Manuel “*Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*” Edición Datascan S.A, Guatemala 2014, Tomo I, Pág.325.

³⁷BENITEZ, Chiriboga Mayte, “*Manual Tributaria*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito Ecuador 2009, Pág. 34.

Otra de las formas por la se extingue una obligación tributaria es la compensación que se concibe en la acepción jurídica, como “la extinción de dos obligaciones recíprocas que se extinguen la una por la otra, hasta la concurrencia de sus cantidades respectivas, entre personas deudoras mutuamente”³⁸, para que se verifique su cumplimiento se necesita que la cosa debida por una de las partes pueda ser dada en pago de lo debido por la otra; que ambas deudas subsistan.

La Ley Tributaria ha incorporado la compensación dentro de su norma sin que haya variado el sentido jurídico de las demás extinciones, la compensación es factible cuando el contribuyente tiene por concepto de obligaciones tributarias, créditos activos y pasivos, con la administración y procede por acción de los deudores recíprocos, esto es por acto directo del contribuyente al realizar la determinación de sus obligaciones en la declaración correspondiente.

En cuanto al momento en que se produce la compensación la ley determina que ella producirá efecto jurídico desde la fecha de la presentación de la declaración correspondiente, que es definitiva y vinculante para quien la presente y está sujeta a la verificación respecto de la veracidad de las obligaciones compensadas en su cuantía, por parte del sujeto activo, mediante actos de determinación y en los supuestos en los que la compensación se produzca por actos emanados de la

³⁸PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Universidad del Azuay, Tomo I, Edición 2013. Pág. 115.

actividad tributaria , a partir de la fecha en que se notifica, con el acto de determinación o con resolución correspondiente.

La confusión extingue la obligación tributaria cuando “el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo”³⁹, se produce la confusión cuando por algún motivo concurren, es decir, se confunden en una misma persona las dos posiciones contrapuestas de una obligación, esta figura se da en el caso de que el Estado reúna las calidades de deudor y acreedor, es decir calidades de sujeto pasivo y a la vez de sujeto activo, en sí mismo, dando como resultado que no resulte suma a pagar.

Remisión este modo se concreta cuando, “por determinación de la ley, reglamentos resoluciones la administración tributaria deja sin efecto los intereses por mora o multas a los contribuyentes o responsables”⁴⁰, es un modo de extinguir la obligación tributaria, en el que el Estado renuncia a un derecho que le pertenece por medio de una norma legislativa que dispensa al contribuyente del cumplimiento de la obligación tributaria.

Las instituciones de derecho público podrán perdonar, deudas, multas e intereses, de conformidad a la ley, en el tiempo y plazo establecido, en los términos que los determina.

³⁹BENITEZ, Chiriboga Mayte, “Manual Tributaria”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito Ecuador 2009, Pág.42.

⁴⁰Real Academia Española, “Diccionario de la Lengua Española, Edición Vigésima 2ª, 2001, Pág.1374.

Prescripción de la acción de cobro “ la obligación y la acción de cobro de esta prescribirá en plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado”⁴¹.

En este ámbito tributario, la figura establece que el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables será de 5 años.

El Profesor Cazorla Prieto, define a la prescripción como “un modo de extinción de la deuda tributaria que se produce por el transcurso de cierto tiempo, legalmente fijado, unido a la inactividad de la Administración Tributaria”⁴²

La prescripción es el modo del adquire las cosas ajenas, o se extinguen las acciones y derechos ajenos, por haber poseído las cosas o por no haber ejercido las acciones y derechos durante cierto tiempo, concurriendo los demás requisitos legales, una acción o derecho se dice prescribe cuando se extingue por la prescripción.

⁴¹Código Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento 38, de 14-jun.-2005, Art.55.

⁴²ZUÑIGA, Eddy de la Guerra, “*Régimen Tributario Ecuatoriano*” Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito,2012, Pág. 114.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

4.3. Hecho Generador

Los hechos no solamente pueden ser objeto de las obligaciones, si no también causa u origen de ellas, “el hecho imponible debe concebirse como presupuesto jurídico de la sujeción del tributo, la exigencia jurídica del conjunto de prestaciones que lo integran, se justifican si tienen lugar a la realización del hecho imponible, con independencia de que éste las genere directamente o deriven de él, en forma inmediata”⁴³.

El hecho es objeto de una obligación, ya que podemos obligarnos a hacer o dejar de hacer una cosa, para que la obligación resulte válida se precisa que el hecho sea posible, no contrario a las leyes, ni a las buenas costumbres, que haya un interés apreciable para que la persona que la contraiga deba ejecutarla; esto es una contraprestación de la otra parte.

Además trata de la manifestación externa del hecho imponible, supone que al realizarse un ingreso se va a producir o se produjo una venta; que

⁴³ZUÑIGA, Eddy de la Guerra, “*Régimen Tributario Ecuatoriano*” Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, Pág.239.

al venderse, importarse o exportarse un bien se va a producir un consumo; que al registrarse un acto notarial se va a dar un cambio de activos. La obligación tributaria nace de un hecho económico al que la ley le atribuye una consecuencia, este acto es el hecho generador definido por el Código tributario.

En el “campo tributario, si se realiza el hecho imponible existirá el tributo”⁴⁴, el hecho imponible sirve para configurar cada tributo, este se cumple respecto de un determinado sujeto, que por ese mismo acontecer, tiene la condición de contribuyente, este debe ocurrir en el tiempo, está basado en un presupuesto de hecho al que asocian efectos y consecuencias de carácter jurídico, y por eso, aunque éste puede englobar deberes y obligaciones surgidos de otros presupuestos de hecho, sólo pueden legitimarse y resultar procedentes si se realiza el hecho imponible.

Un hecho jurídico se concibe como “fenómeno suceso o situación que da lugar al nacimiento, adquisición, modificación, conservación, transmisión o extinción de los derechos u obligaciones”⁴⁵ de tal manera que no podría haber obligación tributaria sin hecho que lo genere, es un supuesto, una hipótesis, determinada en la ley, que en caso de producirse, da como resultado la obligación de pagar un tributo al Estado o a las instituciones que tienen el carácter de sujetos activos de esta obligación.

⁴⁴VALLEJO, Aristizabal Sandro, *“Régimen Tributario y de Aduanas”*, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTP 2005, Pág. 77.

⁴⁵ CABANELLAS, Guillermo, *“Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”*, Tomo IV, Editorial Eliasta, Edición 28 ava, 2000, Pág. 243.

Se denomina también perfeccionamiento de hecho y/o nacimiento del hecho, desde el momento de acusación de un impuesto, es decir, cuando realmente se genera el hecho gravado.

4.3.1. Concepción Actual del Hecho Generador

El hecho Generador ha adquirido una nueva dimensión jurídica, pues el valor no radica únicamente en determinar el nacimiento de la obligación tributaria, si no que como presupuestos que legitima la existencia del tributo, es el elemento que configura la carga positiva, haciendo posible la aplicación de los principios de equidad y progresividad, dado que en la legislación actual la deuda tributaria, no se reduce a la prestación.

Para la realización de un análisis de esta figura puedo señalar que el hecho generador “es la concreción de un hecho, la realización efectiva en la vida real, es decir la adecuación a la norma jurídica y por ende la creación de un crédito tributario”⁴⁶, tiene carácter constitutivo de la obligación tributaria, pues se materializa como elemento único que se manifiesta, no solo como condición jurídica para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, si no como elemento que legitima a su posterior existencia.

Se describen hechos o situaciones que generan potenciales obligaciones a los ciudadanos permitiendo la diferenciación de las diversas categorías tributarias, señala que la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo

⁴⁶POMA, Neira Rafael, “*Introducción al Derecho Tributario*” Editorial Jurídica LyL, Loja, 2009, Pág.108.

cuya pretensión corresponde a la administración tributaria como sujeto activo.

Permite establecer la causa de las obligaciones tributarias, esto es el móvil que da origen a la prestación tributaria y que conforma el presupuesto del hecho, la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria. Define la capacidad económica del contribuyente pues incorpora al presupuesto una gradación de la carga según la capacidad contributiva y el contenido del tributo.

4.3.2. Elementos del Hecho Imponible

Dentro del sistema jurídico ecuatoriano supone que el sujeto pasivo de la relación jurídica queda en la necesidad de satisfacer una carga impositiva para quedar libre de sanciones coercitivas, la mismas que van acompañadas de distintos elementos como son en el lugar y tiempo en el que se realiza la carga impositiva, determinación de la cuantía, todos los elementos que integran el hecho imponible desde un punto de vista material.

4.3.2.1. Base Imponible

Conocida también como monto imponible está constituida por una expresión en cifras o magnitudes económicas, sobre las que se aplican

las tarifas señaladas en la ley para hacer posible la grabación y la materialización o existencia real del tributo.

Rodrigo Patino Ledesma explica la base imponible como una “expresión cuantificada en cifras o magnitud económica, sobre las que se aplicaran las tarifas señaladas en la ley para hacer posible la grabación y la materialización o existencia real tributo”⁴⁷.

La base imponible debe ser entendida como el valor monetario sobre el cual se debe calcular los impuestos a pagar, esto se lleva a cabo mediante operaciones matemáticas, pues la característica principal de la misma que está cuantificada con exactitud, en que ella se aplicara la gradación y la verificación de la existencia del real tributo.

4.3.2.2. Cuantía

“Magnitud económica que establece el monto real de la imposición como resultado del cálculo que parte de la base imponible, la cual se aplica en un porcentaje o fracción numérica establecida para cada una de las diversas manifestaciones de los hechos determinados en cada norma como presupuesto del tributo, es decir que cada hecho imponible debe corresponder a una tarifa o porcentaje”⁴⁸.

⁴⁷PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.99.

⁴⁸CABANELLAS, Guillermo “*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*”, Tomo II, Edición 28ª, Editorial Heliasta, 2001, Pág. 424.

Haciendo mención a la base imponible pues una vez que esta es verificada y de acuerdo a lo establecido en nuestro sistema de derecho, se procede a fijar la cantidad a pagar por parte del contribuyente.

La cuantía es la “suma de dinero que debe cancelar el contribuyente una vez que se ha verificado el hecho generador, a esta se conoce también como tarifa o tasa fija”⁴⁹, entre las principales bases imponibles para la recaudación están los impuestos a la renta, impuestos prediales, impuesto al valor agregado, estos son algunos impuestos que presenta nuestro país, cada uno de ellos tienen la base imponible distinta y un valor diferente sobre el cual se va a calcular los impuestos.

4.4. Sujetos de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria se encuentra conformada por dos partes fundamentales el Estado como sujeto activo: el mismo que tiene la potestad de recaudar los tributos impuestos a los sujetos pasivos por diferentes medios, incluso en caso de ser necesario valiéndose de la coerción como medida de cobro y facultad propia del estado ante sus contribuyentes.

Los contribuyentes como sujetos pasivos, quienes llevan a cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, pues esta como característica debe ser cumplida solo por el sujeto pasivo.

⁴⁹PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág. 100.

La relación jurídica tributaria se produce mediante un vínculo de carácter personal, entre la persona natural o jurídica que resulte obligada a la prestación patrimonial, denominados sujeto activo y sujeto pasivo

4.4.1. Sujeto Activo

El sujeto activo “es el titular del supuesto de hecho que genera su derecho a percibir crédito Tributario de la obligación tributaria”⁵⁰ es el ente acreedor del tributo, titular de derecho de crédito quien, por tanto puede legítimamente ejercitar una pretensión de cobro.

El sujeto activo está conformado por el Estado es el ente público acreedor del tributo, esta titularidad de la potestad tributaria o de creación, es un ente público, de ello se desprende que es el Estado quien haciendo uso de sus facultades establece tributos, exige su cobro y los utiliza de la manera que mejor crea conveniente, actúa a través de distintos organismos que hacen de entes recaudadores, estos no intervienen de manera ilimitada, pues su forma de proceder se encuentra reglada y fiscalizada por el Estado.

Cada Estado en uso de su soberanía dispondrá la creación de organismos necesarios para el cobro y control el pago de los tributos, la administración posee una serie de poderes, facultades y derechos de crédito sobre el sujeto pasivo, en el caso del Sistema Ecuatoriano actúa a través del Servicio de Rentas Internas (SRI); encargado de hacer

⁵⁰GONZALEZ Sánchez, Manuel “*Los Sujetos Pasivos, El Estado, Los entes y Otros Sujetos*”, Tomo II, Bogotá, Edición Temis, 2008, Pág.258.

efectivas las obligaciones impuestas al sujeto pasivo, y exigir su pronto y puntual cumplimiento.

El Estado ejerce el denominado poder tributario “entendido este poder como la manifestación del sistema normativo que señala las potestades administrativas de aplicación de la norma jurídica, convirtiéndolo en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos”⁵¹, identificada esta denominación a una de las partes de la relación jurídica que en términos fijados en la ley posee el derecho de crédito, como tal está dotado de una serie de facultades y poderes que hacen posible el cumplimiento de la obligación atribuida a los deudores o sujetos pasivos.

Es importante aclarar que la relación no se produce directamente entre el ente público beneficiario del tributo, con el Estado, es el ente público con potestad tributaria, a través de las administraciones y competencias, hacen efectivas las obligaciones impuestas, con aquellos que son titulares de la potestad tributaria y que consiguientemente se presentan en una situación de supremacía.

Siendo la obligación tributaria consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al Poder del Imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado, en sus diversas manifestaciones, en conclusión el sujeto activo, más que el ente creador del tributo, debe ser

⁵¹BENITEZ, Chiriboga Mayte, “Manual Tributaria”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito Ecuador 2009, Pág.53

entendido simplemente como beneficiario y por ende acreedor de la deuda tributaria.

4.4.2. Sujeto Pasivo

“Persona Natural o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o como responsable”⁵², se trata de la persona designada expresa por la norma legal para dar cumplimiento a este cargo, es decir al pago de las obligaciones tributarias.

“Sujeto pasivo es aquel a quien corresponde la obligación tributaria”⁵³ estos ciudadanos son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la administración, una persona que ejecuta una determinada actividad y cumple con una hipótesis que contiene una norma jurídica de acatamiento obligatorio, en este caso el sujeto pasivo cae en una situación donde la ley señala como crédito fiscal.

Fonruegue, “sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o sustituto”⁵⁴, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el llamado al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia, o ajena, la carga tributaria no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo y por lo tanto, no es definitiva de tal calidad, la existencia de los sujetos pasivos de hecho no es admisible.

⁵²CABANELLAS, Guillermo *“Diccionario enciclopédico de Derecho Usual”*, Tomo II, Edición 28ª, Editorial Heliasta, 2001, Pág. 897.

⁵³VALLEJO, Aristizabal Sandro, *“Régimen Tributario y de Aduanas”*, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTP 2005, Pág.87.

⁵⁴VALLEJO, Aristizabal Sandro, Op. Cit, Pág. 88.

La conducta generadora del tributo siempre debe ser realizada por el sujeto pasivo, quien se encuentra obligado al cumplimiento de otras prestaciones, las de carácter formal.

4.4.2.1. Contribuyente

“Contribuyente es la persona natural, jurídica, o deudor principal es la persona que está en la obligación de satisfacer la deuda tributario a título propio, a quien la Ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador”⁵⁵.

Se define contribuyente tributario como aquella persona con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos, quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado

De conformidad a lo establece las anteriores líneas puedo formular que un contribuyente es un sujeto pasivo, es la persona que abona o satisface los aportes por deuda tributaria, es quien coopera con una finalidad.

⁵⁵MAYNA, Orellana Marlón, “*Obra Tax Ecuador*”, últimas Reforma Tributaria, Edición Primera, Loja-Ecuador 2010. Pág. 89.

4.4.2.2. Responsable

“Es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este.”⁵⁶

A parte del obligado principal existen otras personas a quien la ley les impone el pago de la obligación tributaria, pese a no tener la calidad de contribuyente,

Los responsables son aquellas personas que tienen la calidad de contribuyentes, pues no están vinculados directamente con el hecho generador, pero para lograr un mejor control en la recaudación de tributos y en razón del cargo o función que esas personas ocupan por disposición expresa de la ley, deben cumplir las obligaciones asignadas a los contribuyentes.

De ahí que los responsables siempre serán sujetos pasivos por deuda ajena, el responsable tributario es el sujeto obligado por cualquiera de los modos legales por los que se adquiere responsabilidad solidaria junto al sujeto pasivo al pago de la deuda tributaria.

4.5. Facultades de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria goza de facultades, por las que se le atribuyen funciones específicas, manteniéndolas enmarcadas en la

⁵⁶MAYNA, Orellana Marlón, “*Obra Tax Ecuador*”, últimas Reforma Tributaria, Edición Primera, Loja-Ecuador 2010. Pág.89.

Gestión Tributaria que “comprende las funciones determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias”⁵⁷.

Los tributos creados en virtud de una disposición legal deben aplicarse en cada caso concreto, para ello el Estado interviene en la actividad tributaria mediante un conjunto de órganos creados para ser efectiva su gestión, los órganos que tienen la potestad de reglamentar las leyes precisando el alcance de los derechos y obligaciones.

Para ello es preciso determinar previamente la existencia de la obligación; el sujeto de la carga, y el monto que este debe pagar, así como recaudar tributos, resolver los reclamos, recursos , consultas o peticiones que en uso de sus derechos presente quienes se hayan visto afectados por un acto administrativo.

A este conjunto de actos de órganos, la ley y la doctrina le denominan Administración Tributaria, y sus facultades se enmarcan dentro de la llamada Potestad administrativa.

El desarrollo del ámbito tributario se fortalece en cuatro funciones que son llevados a cabo por órganos administrativos específicos, dentro de ellos tenemos la facultad determinadora, la facultad resolutoria, facultad sancionadora, facultad recaudadora.

⁵⁷PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.303

Dentro de este marco en lo que respecta al tema introductorio de la realización de mi trabajo de tesis realizare un análisis exhausto con enfoque permisivo, para complementar mi trabajo investigativo a la que el Código Tributario la establece como facultad determinadora.

4.5.1. Facultad Determinadora

Una de las instituciones más importantes de la actividad impositiva, cuya gestión corresponde a la administración tributaria, es la facultad determinadora.

“Esta facultad tiene naturaleza verificadora, que se materializa en una manifestación expresa de las valoraciones cuantitativas, referentes a los hechos constitutivos del tributo que se ha observado, investigado y demostrado en el proceso de valoración, de lo que deviene, en cada caso particular, el deber del pago en el momento establecido.⁵⁸”.

Esta facultad regla la actividad de la administración pública en las tareas de protección y logro del crédito tributario del Estado, para ellos la ley ha regulado el conjunto de relaciones entre la administración y los administrados, dentro de las cuales esas relaciones jurídicas dan origen al pago de un impuesto.

Dentro del derecho tributario cabe destacar que la determinación de las obligaciones tributarias, devienen el control respectivo de la legalidad y

⁵⁸ POMA, Neira Rafael, *“Introducción al Derecho Tributario”*, Editorial Jurídica Ly L, Loja, 2009, Pág. 97

medida exacta del cumplimiento de las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

“El ámbito del derecho, específicamente el tributario Administrativo contiene una parte sustantiva y material”⁵⁹, en la que la parte sustantiva se refiere a las normas que utiliza para la administración fiscal, determinando si una persona debe o no pagar un determinado tributo, y a su vez el soporte que le sirve a la administración para exigir el pago de dicho tributo.

El derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del ligamiento jurídico sustancial, que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un integrante de la comunidad, se “ocupa de regular como debe surgir la pretensión fiscal”⁶⁰, de la cual se efectúa el cobro de un importe tributario a una persona, regula de manera expresa las vías de acción que la administración debe seguir para el cobro de tributos.

La administración fiscal puede desarrollar su actividad en debida forma, solo si los sometidos a la potestad tributaria cumplen diversos deberes formales, “el derecho fiscal formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en

⁵⁹PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.323.

⁶⁰PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, Op, Cit, Pág. 324.

tributo fiscal percibido”⁶¹, cabe mencionar que el fisco es quien establece deberes formales de hacer, no hacer o soportar; como la de revisar una declaración, contestar un informe, presentar un comprobante, permitir que sean inspeccionados los libros de contabilidad, etc.

Por otra parte, el fisco debe percibir el tiempo y la forma establecida para el pago de los tributos, lo cual implica la realización de tareas cualitativas y cuantitativas previas para la percepción, y esta se denomina “determinación tributaria”, está involucra deberes formales que deben ser cumplidos por las personas sometidas a la administración tributaria, el fisco debe realizar actividades de tipo investigativo a fin de verificar, sobre todo de manera preventiva si los administrados cumplen con las obligaciones surgidas de la potestad tributaria del Estado.

Tales actividades, aún independientes de la determinación y su fiscalización, constituyen deberes formales para los administrados, entrando por lo tanto dentro del campo del derecho tributario formal.

4.5.2. Determinación Tributaria

La determinación tributaria “es el acto jurídico de la administración en la cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas con carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la

⁶¹PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.325.

obligación tributaria”⁶², fundamento esta posición, en el hecho de que la autoridad encargada por la ley de efectuar la determinación de la obligación tributaria tiene la facultad para determinar la existencia un hecho imponible.

Héctor B. Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* expresa “Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria, en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda”⁶³.

De esta manera la determinación tributaria puede estar integrada por un acto que puede emanar del obligado o de la administración, al tratarse de tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y a indicar la cantidad de cobro señalada, a esto debe considerarse que el acto de determinación proviene no sólo del acreedor del tributo, sino también de un organismo que tiene la obligación nacida de la ley, dotándole de todos los caracteres necesarios para mejorar el desempeño de sus actos.

En este sentido en nuestro país conforme a la normativa, establece que el ejercicio de la facultad determinadora le corresponde a la administración, como una de sus actividades propias, no debemos olvidar que en el caso

⁶²CABANELLAS Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta, Tomo III, Buenos Aires-Argentina, 1962, Pág.258.

⁶³TROYA, Jaramillo José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág. 227.

de la recaudación de tributos, lo que se busca es la obtención de los recursos necesarios para satisfacer las múltiples necesidades de la colectividad, es precisamente por ello, que la administración es la encargada de velar por los intereses de todos los administrados.

“La determinación es insustituible y de ineludible cumplimiento”⁶⁴ la opinión de este autor se basa en que nada la puede sustituir, debe darse como la primera fase para determinar un tributo, y al referirse a el término ineludible, que por ser obligatoria los administrados deben cumplirla.

En materia de determinación, se considera dos especies de determinación:

4.5.2.1. Determinación por el Sujeto Pasivo

“Consiste en la declaración y pago de los tributos en forma directa y personal, por parte de los contribuyentes y/o responsables”⁶⁵, son quienes están en la obligación de practicar la declaración, medida que emplean los administrados para obtener información de sus ingresos y gastos, y estos deberán declarar sus impuestos en la fecha señalada en la norma, ya sea en dinero en efectivo, notas de crédito o cheque certificado.

La declaración tributaria “es una prestación, objeto de una obligación legal, tiene naturaleza de un acto debido en virtud de expresas

⁶⁴TROYA, Jaramillo José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág. 226.

⁶⁵PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, *“Sistema Tributario Ecuatoriano”*, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.327.

disposiciones normativas”⁶⁶, efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración, de modo que la determinación del sujeto pasivo se produce entonces mediante la declaración, que como dice la norma se efectúa dentro de la fecha señalada y con los requisitos, al considerar que ella constituye la confesión que se hace sobre la existencia de la obligación y su cuantía, dando los efectos jurídicos que generan desde el momento que se presenta ante la administración tributaria y bajo la presunción de derecho sobre la veracidad y validez del contenido del documento declaratorio.

La declaración que realiza el sujeto pasivo “es definitiva y vinculante.”⁶⁷, lo que significa que por este acto el contribuyente establece un nexo que garantiza de manera definitiva y sin posibilidad de reforma, el contenido exactitud y veracidad de los datos que contenga la información proporcionada al Estado haciéndose responsable de los errores omisiones o falsedades en las que hubiere incurrido.

La declaración es “declaración de saber y no una declaración de voluntad”⁶⁸, se trata de una declaración de conocimiento en el cual se excluye la voluntad, se exige la colaboración del contribuyente con la administración tributaria, involucra un juicio del declarante, respecto de las

⁶⁶CABANELLAS, Guillermo *“Diccionario enciclopédico de Derecho Usual”*, Tomo IV, Editorial Eliasta, 2000, Pág. 378.

⁶⁷PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, *“Sistema Tributario Ecuatoriano”*, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág. 323.

⁶⁸VALLEJO, Aristizabal Sandro, *“Régimen Tributario y de Aduanas”*, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPL 2005, Pág. 115.

normas, de los hechos verificados en la realidad concreta, como también otros juicios del declarante respecto de la atribución de valores de acuerdo a la ley.

Guilliani Fonrouge, “sostiene que la declaración es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado”⁶⁹, en este caso se le atribuye a la declaración una función propia desvinculada del proceso de determinación administrativa e identificándola con una determinación por parte del contribuyente.

4.5.2.2. Determinación por parte de la Administración o Sujeto Activo.

“La administración ejercerá la determinación de la obligación tributaria en todos los casos donde ejerza la potestad determinador, el orden de la determinación debe emanar de la autoridad competente y ser cumplida por los funcionarios”⁷⁰.

La función de determinación por parte de la administración tributaria lo que busca es llegar a la verdad de los hechos tal y cual sucedieron, apartándose de las apariencias que se quiera dar por parte de las personas que no se adecuaron a la realidad económica, debiendo para ello obtener todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria.

⁶⁹VALLEJO, Aristizabal Sandro, “*Régimen Tributario y de Aduanas*”, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPL 2005, Pág.116.

⁷⁰TROYA, Jaramillo José Vicente, “*Manual de Derecho Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág.227.

Todos los actos que se desarrollen con motivo de la determinación deben estar establecidos en la ley como facultades expresamente concedidas a la administración, según se requiera, formalizando todas las medidas que sean necesarias, esta etapa de investigación estará sometida al principio de legalidad.

Los resultados de la determinación, que se desprendan de la existencia o contenido de los documentos, deberán por su importancia constar por escrito, constituyéndose en prueba plena, mientras no se demuestren su falsedad, deben considerarse también que pueden existir ciertas limitaciones provenientes del secreto profesional que impide que los mismos puedan revelar los secretos de sus clientes, lo cual en un momento dado puede también ser un obstáculo dentro de la investigación.

En muchas administraciones incluida la nuestra, se da la oportunidad de defensa a los contribuyentes cuando se realiza un acto de determinación con el objeto de lograr su cooperación para que la determinación resulte lo más correcta posible, sin perjuicio de que esa mayor corrección sea un beneficio para el determinado.

El sujeto activo establecerá la obligación tributaria de forma: directa, y presuntiva.

4.5.2.2.1. Forma Directa

“Es el acto administrativo con el cual culmina el procedimiento de verificación de las obligaciones del contribuyente”⁷¹

Mediante esta forma de determinación la administración ejerce la verificación, control, revisión de las declaraciones del sujeto pasivo por parte de la administración, que busca la veracidad, fidelidad y exactitud de los datos suministrados por el declarante.

La forma directa también implica “la enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables”⁷², luego de haberse presentado la declaración por parte del sujeto pasivo, se debe establecer si existen hechos imponderables, esta forma de determinación es la que se realiza sobre la base de la declaración, de su contabilidad, o registros, y más documentos en su poder.

Es necesario anotar que si la verificación de la declaración responde a la realidad; la administración no requiere comunicarle al declarante, simplemente registra el resultado de su labor administrativa, como medio de control, pero si encuentra errores, cuya solución no modifiquen el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, la administración tributaria puede solicitar que el contribuyente realice una declaración sustitutiva tendiente a completar la declaración o enmendarla.

⁷¹ VALLEJO, Aristizabal Sandro, “*Régimen Tributario y de Aduanas*”, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPL 2005, Pág. 118.

⁷²PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.329.

4.5.2.2.2. Forma Presuntiva.

La determinación tributaria presuntiva se la define como “acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”⁷³

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados.

La determinación presuntiva tributaria “consiste en el acto o la serie de actos que tiene que desplegar la Administración Tributaria para la constatación y valoración de la deuda tributaria, lo que da por resultado el señalamiento del monto al que alcanza ésta”⁷⁴

La determinación debe definirse exactamente por la cuantía del tributo en la medida establecida por la ley, bajo el principio Constitucional de equidad ,la que ha de partir siempre de una base cierta, pues las presunciones no constituyen identidad con una realidad económica específica del contribuyente y por ello solo pueden ser practicados en

⁷³PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, “*Sistema Tributario Ecuatoriano*”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág.327.

⁷⁴TROYA, Jaramillo José Vicente, “*Manual de Derecho Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito 2014, Pág.257.

casos excepcionales en los que la administración haya agotado los medios para investigar la realidad de la prestación tributaria, aspecto que estará debidamente fundamentado en el acto de determinación.

“Se define a la presunción como un intento de obtener la verdad y su dimensión, a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado toda vez que de este hecho conocido se infiere otro desconocido pero probable”⁷⁵.

La presunción en nuestro país ocurre generalmente por la falta de declaración del sujeto pasivo, sin que esta falta de declaración implique una actitud necesariamente dolosa, aunque en otros casos es también procedente la determinación presuntiva cuando los documentos presentados como respaldo de la declaración son inaceptables no posean el mérito suficiente para validarla, la cual se puede producir bien por existir razones fundamentales o por no contener los argumentos y fundamentos necesarios.

El modo presuntivo, “es un sistema que tiene lugar cuando no es posible la determinación directa, para que revista de interés jurídico y posean efectos vinculantes, deben ser unívocas, precisas y concordantes”.

Puesto que al ser unívocas el hecho cierto del cual se parte, es decir que el indicio del que va a inferirse, el hecho presunto exista y este probado, precisas, ya que deben guardar una íntima relación con el hecho cierto, tal que no pueda desprenderse otra conclusión al respecto y

⁷⁵VALLEJO, Aristizabal Sandro, “*Régimen Tributario y de Aduanas*”, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPPL 2005, Pág.258.

concordantes deberán guardar una relación coherente con el hecho cierto del cual se parte y el hecho presumido al cual se arriba, si estos tres aspectos no se dan en forma concurrente la determinación resultante carecerá de razonabilidad y de vinculación con la realidad económica que se pretende desentrañar, arribando a un resultado excesivo e irreal como sucede en muchas determinaciones.

4.6. Elusión Tributaria

La elusión tributaria es un concepto que ha sido el eje de atención para varios doctrinarios a lo largo de los años. Es por este motivo que se posee varias definiciones debido a la dificultad de comprender de manera clara cuál es el alcance de esta. Siendo por lo tal un tema dificultoso del Derecho Tributario

Los términos que son utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de contribuciones para describir la decisión de los contribuyentes de minimizar el pago de impuestos, son la denominada “Elusión tributaria”

Según lo manifestado por el Doctor Leonardo Andrade (2011) en su obra “El Ilícito Tributario prescribe “La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar

la ley, se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto”⁷⁶

En la elusión fiscal no hay, en principio, ilícito tributario, la ilegalidad de estas suponen una conducta contraria a la ley y al derecho, por se intenta de una u otra manera evadir obligaciones tributarias, con razones que no justifiquen una operación o registro contable, como todo documento que pueda ser objeto de estudio y verificación.

Una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes, cuya actitud es punible, por el uso de formas o estructuras jurídicas “manifiestamente inapropiadas”, inexcusablemente, que el sujeto tiene la intención de evitar la justa imposición, además la elusión tributaria viola varios de los principios en materia tributaria, rodeando la seguridad jurídica que es impuesta a las normas tributarias, por lo que el legislador como creador de la norma es quien realiza una justicia tributaria garantizando uno de los principios tributarios como es el principio de generalidad por medio de una ley abstracta.

Yolanda Yupangui, señala que la “elusión consiste en términos generales en “evitar el pago de un tributo utilizando determinadas formas jurídicas,

⁷⁶ANDRADE, Leonardo, “*El Ilícito Tributario*”, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, Quito-Ecuador Pág. 139

aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones acomodadas, tendientes a lograr la no concreción del pago de impuestos”⁷⁷

Lo indicado tiene su lógica inicial visto de manera simple, así podemos reconocer desde ya y con mayor visión que existen conductas que aunque previstas en la norma como legales y en ausencia de una sanción, su utilización desmedida sumado a la falta de límites o controles para ella, posibilitan la configuración de un perjuicio de mayor escala que el “beneficio” que recibe un solo individuo; o que, sin causar un perjuicio, impiden obtener una mayor ventaja para el conglomerado social favoreciendo únicamente de manera individual o a un grupo reducido integrante de tal conglomerado.

Beatriz González difiere un tanto la elusión tributaria como aquella actividad que “consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la Ley Tributaria”⁷⁸

Si recordamos que por elusión también se reconoce la posibilidad de esquivar o salir de una dificultad con algún artificio, burla o engaño, entonces precisamente por lo inicialmente indicado acerca de aquello considerado ilegítimo, tendríamos que esta variante de la conducta

⁷⁷ANDRADE, Leonardo, *“El Ilícito Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, Quito-Ecuador, Pág.132.

⁷⁸ANDRADE, Leonardo, *“El Ilícito Tributario”*, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, Quito-Ecuador, Pág.132.

elusiva sería a través de artificios transgresores de la norma por su uso o aplicación, adversos al bien común procurado por el ordenamiento legal.

De ahí que la definición más acertada respecto de la elusión ilegítima es cuando la podemos reconocer como la situación por la cual mediante la utilización de normas que prevén conductas positivas o negativas para los individuos como contribuyentes, o aprovechándose estos de situaciones no previstas en la ley, logran obtener resultados distintos a los esperados u obtenidos en circunstancias fiscales normales, por lo que con tales conductas se verifica una considerable e inapropiada diferencia, ya sea por no generarse el hecho o porque tal generación conlleva una reducción considerable en la recaudación de tributos, lo cual afecta los fines fiscales y por ende el interés social, existiendo entonces la probabilidad de una sanción, incluso de carácter penal.

4.7. MARCO DOCTRINARIO.

4.7.1. Régimen Tributario Ecuatoriano

En el primer siglo del Ecuador como República se crea impuestos indirectos como el Derecho de Aduanas que fue la principal fuente de ingresos durante el siglo XIX, los Estancos era un impuesto a los artículos de primera necesidad, sal, tabaco, aguardiente y pólvora, fuente de enriquecimiento de particulares.

Los impuestos durante este siglo, el tributo de indios, que se daba especialmente en la Sierra que se caracterizaban por ser los impuestos

más productivos, el diezmo herencia de la Colonia solo cambio de distribución ya que era repartido el 50% para la iglesia y el otro 50% para el Estado.

Posteriormente se crea el Impuesto la Renta (IR), en las en la década de los 30 y 70 con grandes cambios de rebajas a los impuestos en la década de los 80 se da la Ley de Régimen Tributario, en la década de los 90 por la inestabilidad económica se crea el SRI creación del ICC (impuesto a la Circulación de Capitales) como remplazo al IR Impuesto la Renta, ya en el siglo XXI ha sufrido cambios muy importantes en el ámbito del régimen tributario, entre los de trascendencia tenemos los establecidos en la Constitución del 2008, a diferencia de la Constitución anterior decía el régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad.

La Constitución promulgada en el año 2008 integra al apartado que trata el Régimen Tributario disposiciones de gran importancia, como la especificación de nuevos principios orientados a garantizar el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes y para mejorar la eficiencia de la administración tributaria, sin embargo, la constante modificación del ordenamiento jurídico tributario ha contradicho el sentido garantista del Régimen Constitucional Tributario.

En sentido general considero que las principales falencias del Régimen Tributario en este período son: la influencia política, la excesiva creación de más tributos, las constantes reformas legales, la existencia de

recargos sobre los impuestos, el mantenimiento de tributos ineficientes, y la falta de normativa que establezca un procedimiento sancionatorio previo a proceder a determinar de forma presuntiva una obligación, de esta manera se está permitiendo que el sujeto pasivo falten legalmente al cumplimiento de su obligación tributaria.

Esta investigación permite evidenciar una marcada influencia de las teorías políticas en el ordenamiento jurídico donde la promulgación de las ocho Constituciones 1906, 1929, 1945, 1946, 1967, 1979, 1998 y 2008 permitieron la evolución de un Régimen Tributario desordenado a un Régimen Tributario Sistemático y con mayores elementos como el que rige en la actualidad.

Es así que como conjuntos de principios tributarios la norma constitucional, logró una agrupación y ampliación de los mismos, lo cual se conjugo con el fortalecimiento de la política tributaria que más que ser vista como un medio para la obtención de ingresos, en la actualidad tiene otras finalidades de índole social.

Por otra parte, las constantes crisis económicas que caracterizaron estos años, influyeron para que los gobiernos de turno pongan mayor interés en la importancia de la tributación, reflejado en la reformulación de muchos de los tributos que se encontraban vigentes, dando inicio por primera vez en el Ecuador a la existencia de la imposición directa a través del Impuesto a la Renta.

El análisis de cada uno de los períodos descritos, me permitió evidenciar que el Régimen Tributario desde siempre ha tenido relación con el ámbito económico, político y social de cada época, lo cual ha marcado su desarrollo a través del tiempo, es así que en la actualidad, el carácter económico y garantista de la actual Constitución se conjugan, y dan lugar a un Régimen Tributario evolucionado, que además de sentar las bases de la tributación, propende a generar mayores ingresos, pero que sin embargo contiene disposiciones que van en detrimento de los beneficios para el Estado.

4.7.2. Principios que rigen la Tributación

La Doctrina Tributaria a lo largo de los años de estudio, ha establecido la expresión de homogeneidad, respecto de los cuáles constituyen los denominados “Principios del Derecho Tributario” o “Límites de la Potestad tributaria”.

Partiendo de esta aseveración el Derecho Tributario goza o se halla investido de una autonomía o característica particular, puedo asegurar que el Derecho Tributario posee principios e instituciones propias, aspecto que precisamente constituye el pilar fundamental, la base de la defensa de la antes aludida autonomía del Derecho Tributario.

Los principios jurídicos de los que goza el Derecho Tributario, siempre tienen un soporte constitucional, permitiendo de esta manera dotarles de una jerarquía superior que debe ser respetada y debe someterse a la

normativa, si bien los principios deben ser considerados como derechos generales previamente consagrados y garantizados en nuestra Constitución propia de la legislación y de aquellos reconocidos doctrinariamente durante toda la evolución del Derecho Tributario.

4.7.3. Principios Constitucionales

Actualmente, los principios consagrados y recogidos en la Constitución vigente de nuestro país, presentan innovaciones lógicas, directrices a seguir, límites a ser respetados por el poder de imperio del Estado; para la creación de tributos.

De lo pertinente nuestra Constitución aprobada el 2008, en su Art.300 textualmente dispone “el Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, Simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”⁷⁹, esta norma expresa con claridad tal y como se los entiende en este contexto los principios son construcciones históricas incorporadas al Estado de derecho y al funcionamiento de una sociedad democrática.

Estos principios que abordare doctrinariamente, demostrando su rol de aplicación dentro de la sociedad, y especificando con exactitud en lo que respecta a la materia de tributaria, cuyas normas son de orden constitucional que obligadamente deben observarse.

⁷⁹Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008, Art. 300.

4.7.3.1. Principio de Generalidad

Marisa Vázquez “sostiene que este principio implica que los tributos se aplican comprendiendo íntegramente las categorías de personas y bienes previstas por la ley, y no a una parte de ellas”⁸⁰

Analizado desde mi perspectiva personal este principio no se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, se debe establecer en tal forma que cualquier persona, debe quedar sujeta a él y por ende nacer en éste su obligación y el deber de pagarlos, para este caso la ley es de carácter general, no está dirigida a un grupo determinado de personas, lo que si específica, cuando una persona se encuentra en las condiciones que lo obligan a pagar un impuesto y ello debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, razón social, sexo, nacionalidad, edad o estructura económica, no admitiéndose que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

Patiño Ledesma según el autor, este principio constituye un fundamento básico del sistema tributario, en virtud de que “las leyes tributarias deben regirse impersonalmente para todos los miembros de una comunidad, sin consideración a su condición”⁸¹.

⁸⁰DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Ediciones de Palma, Buenos Aires 1996, Pág. 114

⁸¹PATÍÑO, Ledesma Rodrigo, *“Sistema Tributario Ecuatoriano”*, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca 2013, Pág

Desde este punto de vista las leyes van destinadas a toda clase de individuos, que las consecuencias de sus conductas sean previsibles y que cada persona sepa a qué se atiene cuando se ha generado un tributo a su favor por el hecho de gozar de un bien o servicio.

Las dos concepciones de los autores coinciden en que la generalidad se aplica sin importar la condición social o económica, basta que se encuentre en los casos previstos en la ley para que este en la condición de contribuir al pago de tributos.

4.7.3.2. Principio de Progresividad

Resalta que el principio de progresividad “es el que establece que aquellos que poseen más riqueza aportarán en mayor cantidad”⁸²

A medida que crece la capacidad económica de los sujetos pasivos, crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso que el Estado exige en forma de tributo, parcialmente busca que las imposiciones sean proporcionadas, para lograr que aquel sujeto con mayor capacidad contributiva, asuma mayores obligaciones tributarias y así lograr cubrir el gasto público y redistribuir la riqueza.

José A. Terry, sostiene que el impuesto progresivo es “arbitrario, porque no es posible medir, ni aproximadamente, el sacrificio de cada contribuyente, porque aun cuando se pudiera establecer con certeza lo

⁸²VILLEGAS, Héctor B, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, Pag.190.

necesario para la vida, nunca podría obtenerse la igualdad del sacrificio”⁸³.

La progresividad para este autor es diferente desde el mismo momento que lo atribuye como arbitrario, considerándolo como ilegal o ilegítimo, ya que el hecho de que se cobre un puesto al que mayor tiene, mayor impuesto paga se está visualizando el incremento de ingresos y no se valora la forma de la adquisición de la riqueza, como es que incremento su capacidad económica, valorizando su esfuerzo individual.

Plaza Vega sostiene que el principio de progresividad “está basado en el aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no solo en su cuantía, sino también en su tarifa o incidencia”⁸⁴.

Por mi parte un impuesto es progresivo cuando su porcentaje de imposición de la riqueza de los contribuyentes aumenta en la medida que aumenta la capacidad contributiva de éstos, en otras palabras, este principio propende al justo reparto o distribución de la carga tributaria y al financiamiento del estado entre los diversos obligados al pago, tomando en consideración su real capacidad contributiva, en este sentido debe incluir de alguna forma en la economía de los individuos con mayores recursos.

⁸³DELGADILLO, Luis Humberto, “*Principios de Derecho Tributario*”, Ediciones Everest, Límites a la Potestad Tributaria, Principio de Legalidad, página 53

⁸⁴ PLAZAS , Vega M., “*El impuesto sobre el Valor Agregado*” Edicion Temis ,Bogotá, 1998, Pág.9

4.7.3.3. Principio Eficiencia

Lewin Figueroa señala “los impuestos deben ser eficaces en el sentido de procurar al Estado la mayor recaudación, con la menor erogación o costo, ya que un impuesto que demande un excesivo gasto y solo deje al Estado un monto marginal no es eficiente”⁸⁵.

Por ello que me mantengo en puntualizar que para que se cumpla el principio de eficiencia, el costo de la administración del tributo no puede ser desproporcionado con su producto final, ya que la ineficiencia que es lo contrario acarrearía un peligro para el proceso tributario, es decir que debe enfocarse en dar mejores resultados.

Bajo este principio puedo mencionar que lo que el Legislador Constitucional pretende es referirse a una “eficiencia en la recaudación”, direccionada a la gestión misma de toda administración tributaria y por ende debe ser ostentada y constituir una carta de presentación de ésta, sin que por ello se deba asumir que tal hecho, constituya un “postulado limitante u orientador de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.

⁸⁵FIGUEROA, Lewin, “*Principios Constitucionales del Derecho Tributario*” Editorial Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, Pág. 118.

Jurídicamente hablando Guillermo Cabanellas define a la eficiencia como la “capacidad y aptitud para obtener determinado efecto y como la obtención expedita o económica de una finalidad”⁸⁶.

La eficiencia hemos de entender a la consecución o cumplimiento de metas u objetivos, empleando para ello el mínimo de recursos posibles, con la finalidad de prometer éxito en su gestión administrativa.

Mencionado el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos, con el menor costo de operación posible, sino que también se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición se encamine al menor costo social para el contribuyente, en el cumplimiento de su deber fiscal, y sus gastos para llevar a cabo el pago del tributo.

4.7.3.4. Principio de Simplicidad Administrativa.

Villegas señala que este principio “se refiere a la simplicidad, claridad y sencillez que deben tener las normas jurídicas tributarias, se estima al proceso tributario, al mecanismo de cobro de los tributos”⁸⁷

La simplicidad debe estar dada por la accesibilidad y facilidad que debe tener el Régimen Fiscal para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, cabe mencionar que para ello, la cultura tributaria de los ciudadanos debe mejorar ya que mientras existan intenciones de evasión

⁸⁶CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Edición Heliasta, Tomo III, Buenos Aires-Argentina, 1962. Pág. 498

⁸⁷ALTAMIRADO, Fabián, “*Los Principios Tributarios Recogidos En La Nueva Constitución*”, Revista Novedades Jurídicas, número 31, Ediciones Legales Quito, enero 2009, Pág.9.

o elusión no se disminuirá la gestión de la obligatoriedad del legislador de establecer mecanismos o dotar de herramientas suficientes para que la administración tributaria cuente con medios de determinación, control y recaudación simples y ágiles, sin mayores complejidades y solemnidades.

Para el profesor Aliomar Baleeiro "el sistema tributario debe ser productivo, elástico, compatible con la renta nacional y con las ideas de justicia de cada época, enfocándose directamente con la simplicidad administrativa tributaria"⁸⁸.

La simplicidad administrativa es primordial para dotar al régimen tributario de agilidad y celeridad, especialmente en la sección de reclamos y recursos administrativos, cuyo objeto es extinguir o reducir los montos de las obligaciones.

Un sistema tributario debe estar enmarcado, en la necesidad de relación mutua entre sujeto activo y los sujetos pasivos, para que simpaticen entre el valor de pago y la forma en cómo debe cobrarse cada tributo, es allí donde enmarca su posición el antes indicado autor ya que al estar en íntima conexión estos dos sujetos el proceso es productivo, flexible de cómo, cuándo y dónde debe efectuarse el pago, en menor tiempo y sin tanta documentación exigida.

⁸⁸FIGUEROA, Lewin, "*Principios Constitucionales Del Derecho Tributario*" Editorial Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, Pág. 524.

De lo dicho el principio de simplicidad administrativa, consiste en la obligatoriedad del legislador de expedir normas de fácil comprensión y entendimiento para la sociedad, así como el establecimiento de mecanismos o procedimientos simples y ágiles de realizar por parte del contribuyente para el cumplimiento del pago fijado en una normativa, la existencia de un procedimiento de recaudo, que si bien vele por los intereses de la administración tributaria y del Estado, sea, operativamente hablando, sencillo.

4.7.3.5. Principio de Irretroactividad

Para Guillermo Cabanellas por irretroactividad debemos entender al “principio legislativo y jurídico según el cual las leyes no tienen efecto en cuanto a los hechos anteriores a su promulgación”⁸⁹.

La irretroactividad tributaria tiene mucha relevancia ya que la intención del legislador fue precisamente la de otorgarle vida jurídica a una ley a partir de su promulgación en el órgano de difusión oficial, fecha a partir de la cual, nunca con anterioridad a ella, surtirá plenos efectos.

La presente disposición recogida en el Código Tributario Ecuatoriano de manera específica para el caso de las cargas impositivas en nuestro país, en este sentido dicho cuerpo legal establece que “no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”⁹⁰

⁸⁹ CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Edición Heliasta, Tomo III, Buenos Aires-Argentina, 1962. Pág. 695.

⁹⁰Código Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento 38, de 14-jun.-2005, Art. 3.

La normativa antes expuesta cierra totalmente toda posibilidad de que en nuestra legislación, sea aceptada en efecto retroactivo a una disposición legal tributaria.

Doctrinariamente se sostiene que este principio no debe ser entendido únicamente en el sentido de que un tributo debe ser establecido en una ley sino también implica que se trate de una ley en la cual se haya establecido con anterioridad los hechos considerados como imponibles, asegurando con ello la plena vigencia de los principios de certeza y seguridad jurídica con respecto al ordenamiento jurídico aplicable. .

Luis Humberto Delgadillo expresa “que para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal forma que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó”⁹¹

Por mi parte la irretroactividad debemos entender la prohibición legalmente establecida de expedir leyes que produzcan efectos sobre hecho acaecidos con anterioridad a la fecha de inicio de vigencia de la ley.

⁹¹GARCÍA, Vizcaíno Catalina, *“Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas”*, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, Pág. 297.

4.7.3.6. Principio de Equidad

La equidad no es diferente a la justicia, en primer lugar ya definido el término equidad en derecho “es la bilateralidad de dar y recibir por igual, los derechos y obligaciones recíprocos”⁹².

Entonces es que lo equitativo y lo justo es por igual y van acompañados para que sea en verdad justicia, en materia tributaria, establece la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos, está debe estar por la ecuanimidad a la hora de exigir el pago de la obligación, y por la forma y manera jurídicas por las cuales se resuelvan los incidentes tanto administrativos como judiciales.

El gran jurista Romano Cicerón, considera a la equidad como “fuente del derecho con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”⁹³.

Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto, de esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a

⁹² GARCÍA, Vizcaíno Catalina, “Op, Cit, Pág. 298

⁹³ PEREZ, de Ayala, José Luis, “Derecho financiero y Tributario” Editorial Lex Nova, 2003, Pág. 147.

quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal.

Para el jurisconsulto Ulpiano la equidad es “la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde, en el cual un hombre movido por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho”⁹⁴.

En virtud de este principio el Estado en el ejercicio de su soberanía para establecer tributos debe tomar en consideración el contexto social en el cual se va a aplicar el mismo evitando de este modo que el tributo grave de una manera desproporcional a los sujetos que se enmarcan en el hecho gravado, evitando con ello que el tributo pueda afectar y causar un gravamen mayor a unos sujetos que a otros.

4.7.3.7. Principio de Transparencia

“La transparencia se enfoca en permitir que el poder público y su accionar se encuentren a la vista de todos, sin velos ni secretos, en una situación tanto pasiva como activa: dejar ver y mostrar”⁹⁵.

La transparencia se refiere tanto a la facilidad para acceder a la información relacionada con las cargas tributarias y los procedimientos de

⁹⁴GARCÍA Vizcaíno Catalina, “*Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas*”, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, Pág. 300.

⁹⁵DELPIAZZO, Carlos E. “*Transparencia administrativa*”, Editorial “Liber Amicorum Discipulorumque, Edición I, abril 2005. Pág. 897

la recaudación, con el destino de los recursos aportados por los contribuyentes.

La transparencia tributaria también tiene sentido desde el punto de vista jurídico para mejor cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, la verificación de las obligaciones de contribución y las facultades de comprobación, evitar fraudes y conflictos entre contribuyentes, la protección y garantía de los derechos de los contribuyente.

Adam Smith, propone el principio de transparencia tributaria “exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de la inteligibilidad y disposiciones sean suficientes claras y precisas”⁹⁶.

La transparencia para este autor implica un derecho en su forma de acceso a la información garantía elemental para la dignidad e integridad de las personas, un gobierno transparente que actúa con apertura bajo normas de comportamiento predecibles y conforme a leyes vigentes, este principio se refiere también a que la administración tributaria no solamente tiene como tarea la de recaudar impuestos sino que al hacerlo se debe tomar en cuenta el costo versus el beneficio de la recaudación.

⁹⁶GONZÁLEZ G E., *“La Interpretación del significado económico de las normas tributarias”*, Editorial Arazandi,, Pamplona, 1997, Pág. 67.

Villegas señala que para cumplir con el postulado de la transparencia tributaria, “la ley debe cumplir con varios postulados entre los que nombra: Sujetos pasivos, hecho, base imponible, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que producen frente a una actuación no permitida de la administración tributaria”⁹⁷.

Para ello se debe de dar un proceso en la que la administración tributaria rinda cuentas claras sobre la recaudación y gastos que realiza ya que son dineros del sector público obtenidos por el pago de tributos por parte de los contribuyentes, así como de los errores que presenten las declaraciones del contribuyente y de los excesos cobrados por equivocaciones.

4.7.3.8. Principio de Suficiencia Recaudatoria

La suficiencia recaudatoria “busca el equilibrio presupuestario y consiste en que el conjunto de impuesto debe ser capaz de generar los recursos necesarios para cubrir los gastos del sector público”⁹⁸.

La suficiencia recaudatoria privilegia la necesidad del Estado, sobre la capacidad individual impositiva del contribuyente, de acuerdo a este criterio el gasto tiene que ser coherente con los cambios de renta, lo cual implica que si existen extraordinarias en las que se producen un

⁹⁷VILLEGAS, Héctor B, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, Pág 525.

⁹⁸ZORNOZA Pérez Juan, “Sistema Tributario y Constitución”, Editora Corporación Nacional, Quito, 2004, Pág. 122.

incremento del nivel del gasto público, el sistema tributario debe ser flexible para enfrentar la contingencia, modificando algunos de los elementos básicos de la relación tributaria.

La suficiencia recaudatoria en calidad de principio constitucional originario “propugna y promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo en su participación, toda vez que los ingresos tributarios constituyen una proporción considerable en el presupuesto general del Estado”⁹⁹.

La suficiencia recaudatoria equivale a obtener la mayor parte de ingresos tributarios, al menor costo posible, se entiende que económicamente hay suficiencia recaudatoria, cuando la administración tributaria ha logrado recabar ingresos tributarios suficientes para alcanzar y superar el presupuesto previsto en relación al destino de dichos ingresos es decir una directa proporcionalidad al gasto público.

Sandro Vallejo, que sostiene que el principio de suficiencia recaudatoria, “es establecer como condición con la vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que esta debe cumplir”.¹⁰⁰

⁹⁹ZUNIGA, de la Guerra Eddy, “*Régimen Tributario Ecuatoriano*” Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, Pág. 47

¹⁰⁰VALLEJO, Sandro, “*Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*”, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009, Pg. 11

El régimen puede alcanzar la suficiencia recaudatoria por el mismo hecho de recaudar una cantidad igual o superior al presupuesto previsto, pero el cumplimiento, para justificar el destino de los ingresos, debe generar un ahorro en la economía estatal, a través de crear una cultura tributaria en donde prime el interés general y no el particular.

4.7.4. Principios Tributarios del Código Tributario

4.7.4.1. Principio de Legalidad.

Doctrinariamente este principio ha sido denominado como “principio de reserva de Ley”, además recordando el aforismo “nullum tributum sine lege”, lo que significa que “no hay tributo sin ley previa”¹⁰¹.

La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos, donde toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado.

Dino Jarach sostiene que el principio de legalidad “establece la obligación que tiene las autoridades de actuar única y exclusivamente en cumplimiento a las disposiciones legales en vigor”.¹⁰²

¹⁰¹MAYNA, Orellana Marlón, “*Obra Tax Ecuador*”, últimas Reforma Tributaria, Edición Primera, Loja-Ecuador 2010. Pág. 63

¹⁰²RUIZ, Martínez Miguel, “*Ultimas reformas tributarias*” Edición I, Editorial Tax Ecuador, 2010, Pág.62.

Este principio fundamental en materia tributaria y en virtud del cual no se puede aplicar una imposición, un tributo, sin que una ley previamente lo haya establecido, en otras palabras, constituye facultad de que los representantes del Estado se encuentran investidos, por la delegación misma de los ciudadanos, para expedir normas a través de las cuales se crean o establecen tributos o cargas impositivas como mecanismo para financiar los gastos públicos del Estado y que en última instancia deberán redundar en un beneficio final, real o presuntivo, para los ciudadanos y habitantes de un Estado determinado.

Héctor Villegas con relación a este principio sostiene que “el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo”¹⁰³

Es decir las contribuciones sólo pueden ser establecidas por una norma generada conforme al proceso legislativo previsto en la Constitución, ley, formal y materialmente aprobada, en la cual se establezcan el sujeto, objeto, base o hecho imponible y la tarifa o cuantía del tributo, principio fundamental conforme al cual todo ejercicio de un poder público debería realizarse acorde a la ley vigente y su jurisdicción y no a la voluntad de las personas, Estado se atiene a dicho principio entonces las actuaciones de

¹⁰³VILLEGAS, Héctor B, “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, Pág.487.

sus poderes estarían sometidas a la constitución actual o al imperio de la ley.

4.7.4.2. Principio de Generalidad

“Plantea que todos los ciudadanos están llamados a contribuir al soporte de las cargas del Estado, es decir a pagar tributos”¹⁰⁴

El Estado en ejercicio de su soberanía y para el sostenimiento de las cargas económicas, tiene el poder de imponer el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales a los ciudadanos en medida de su capacidad económica, en este sentido, se puede sostener que este principio va de la mano con el de igualdad, ya que deberá abarcar a la totalidad de administrados y no solo a determinados sectores.

En nuestra Constitución este principio incluye los fines para los que el Estado se provee de ingresos públicos, para proveer a la sociedad de beneficios como servicios básicos; agua potable y de riego, saneamiento, energía eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, infraestructuras portuarias y aeroportuarias, y los demás que determine la ley.

Neumark considera que en virtud del principio de generalidad de la imposición se “exige a todas las personas físicas y jurídicas que se sometan al gravamen fiscal en tanto tengan capacidad de pago y queden

¹⁰⁴RUIZ, Martínez Miguel, “*Ultimas reformas tributarias*” Edición I, Editorial Tax Ecuador, 2010, Pág.63

tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria”¹⁰⁵

Es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica, cuya imposición va efectuada directamente a ellos, no puede referirse un caso concreto, como es el caso del IVA, es un impuesto establecido para todas las personas, no para un sector en especial.

“Implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias”¹⁰⁶

No significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas, esto no significa que no puedan concederse legalmente exenciones o rebajas.

4.7.4.3. Principio de Igualdad

Dino Jarach sostiene que este principio de igualdad constituye “un límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, en virtud de tal principio los legisladores han visto restringido su poder tributario pues toda norma tributaria que se pretenda aprobar debe atenerse a éste

¹⁰⁵FLORES, Zabala Ernesto, “*Elementos De Las Finanzas Públicas*”, Edición Purrúa S.A., México, 1955, Pág. 411.

¹⁰⁶FLORES, Zabala Ernesto, “*Elementos De Las Finanzas Públicas*”, Edición Purrúa S.A., México, 1955, Pág. 418.

so pena de violación del mismo y posterior invalidación de la ley por haber infringido precisamente dicho principio”¹⁰⁷.

El principio de igualdad no constituye simplemente una igualdad jurídica ante la ley, en virtud del cual la ley se aplica de igual manera a todos y que todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos, sino que dicho principio va mucho más allá, implica, a decir del autor, que la ley debe respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, dando a los contribuyentes un tratamiento igualitario pero con relación a su capacidad contributiva esto es una igualdad de capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza.

Valdés Costa por su parte “sostiene que la idea de igualdad económica debe ser entendida en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas circunstancias, entendida siempre a igual circunstancias debe corresponder igual impuesto”¹⁰⁸

Este autor realiza un examen profundo analizándolo desde varios puntos de vista para establecer su significado a saber entendida en el sentido que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes, la igualdad así entendida implica que el Estado debe observar o aceptar la actual distribución de las riquezas o intervenir para modificarla

¹⁰⁷RUIZ, Martínez Miguel, “*Ultimas reformas tributarias*” Edición I, Editorial Tax Ecuador, 2010, Pág.63.

¹⁰⁸GARCIA, Belsunce Honoracio, “*Temas de Derecho Tributario*” Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Pág 66.

suprimiendo las desigualdades que se consideren injustas, se trata de un problema que no pertenece privativamente al campo del derecho tributario sino es más bien de naturaleza política de justicia social.

4.7.4.4. Principio de Proporcionalidad.

Según Héctor Villegas este principio “exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado”¹⁰⁹.

Concuerdo con este autor ya que la carga impositiva deberá ir en proporción con el hecho generador, a través de ambos se logra una justa imposición, y más que nada igualdad de trato para con todos los contribuyentes, de esta forma resulta indiscutible que la aplicación de este principio, a la luz de la justicia y de la equidad, encarna o lleva en sí al principio de progresividad

Doctrinariamente argumenta este principio de proporcionalidad “contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario”¹¹⁰.

Principalmente el principio de proporcionalidad debe guiar al legislador, para estimar el porcentaje de la economía nacional que se recaudará para los fines públicos y de calcular la parte de cada economía doméstica que

¹⁰⁹VILLEGAS, Héctor B, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, Pág.490.

¹¹⁰VILLEGAS, Héctor B, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ob. Cit., Pág.498.

se aportará para esos propósitos, y después al configurar el sistema de las contribuciones y al fijar los elementos de cada una de ellas.

4.7.4.5. Principio de Irretroactividad

El principio de irretroactividad, ha sido largamente estudiado por la doctrina.

“En términos simples ningún tributo o acción derivada del mismo puede ser aplicado en forma retroactiva a la existencia de la ley”¹¹¹

Si una ley fue creada esta deberá regir a partir de su creación y no se podrá aplicar en actos tributarios que se han realizado anteriores a su promulgación, la exigencia de un tributo solo en el caso de la obligación tributaria haya sido legalmente regulada antes que se realicen los hechos, es decir que las normas legales rigen a partir de su vigencia sin poder aplicarse a situaciones pasadas, sobre todo por razones de seguridad jurídica.

4.8. MARCO JURÍDICO

4.8.1. Sistema Tributario Ecuatoriano

Desde la noción jurídica “un sistema es un conjunto de principios, reglas sobre una materia determinada, cuyas disposiciones normativas, se encuentran ordenadas en forma metódica y entrelazadas entre sí”¹¹²

¹¹¹ RUIZ, Martínez Miguel, “*Ultimas reformas tributarias*” Edición I, Editorial Tax Ecuador, 2010, Pág.64

Se entiende como Sistema Tributario al régimen jurídico integrado por la totalidad de los tributos vigentes en un determinado Estado, es decir el mecanismo orgánico que comprende a todos los tributos de un país.

A partir de la aprobación de la Constitución de la República de 2008, vivimos en un Estado constitucional de derechos, en el que la constitución no solo disciplina los deberes y obligaciones de las instituciones, sino también los derechos que tiene los ciudadanos y sus deberes de contribuir.

4.8.2. Constitución de la República

En términos generales el Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano el mismo que ocupa fundamentalmente de lo que la doctrina ha denominado Potestad tributaria o de creación de tributos.

La primera de todas las fuentes es la Constitución, en ella se enmarcan, como se crean los tributos, regula la potestad tributaria o poder tributario, la cual es una de las manifestaciones del imperium o soberanía de los Estados.

Como primer fundamento Constitucional tenemos el artículo 83 numeral 15, que considera un deber y responsabilidad que tienen los ecuatorianos

¹¹²CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Edición Heliasta, Tomo III, Buenos Aires-Argentina, 1962. Pág. 1878.

es “cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”¹¹³.

No puedo dejar de referirme que la carta Magna en esta pequeña connotación en primera instancia apela a la solidaridad que tenemos los ecuatorianos para contribuir con el Estado; la segunda que los tributos requieren de una ley para su establecimiento y la tercera que la obligación de contribuir alcanza también a quienes no son nacionales “las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes”, en respecto todos los extranjeros incluidos residentes y no residentes, por el simple hecho de estar en territorio nacional están sujetos, a lo establecido en el artículo 9 de la misma Constitución.

El artículo 120 numeral 7, dispone la Asamblea Nacional tiene como atribución “crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los Gobiernos Autónomos Descentralizados”¹¹⁴.

La Asamblea Nacional de la República del Ecuador es el órgano que ejerce la Función Legislativa, está facultada para cuando la situación lo amerite establecer tributos, se reitera que el Estado es unitario, se enfatiza en la descentralización y en el potenciamiento de los entes del

¹¹³Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008, Art. 83 numeral 15.

¹¹⁴Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008, Art.120 numeral 7.

indicado régimen seccional, por eso al establecer o modificar tributos el legislador debe otorgar tratamientos iguales, para el cual el principio elemental de la prestación tributaria que en un Estado de derecho surge como manifestación objetiva de la equidad impositiva.

No se deja de lado la necesidad que tienen las instituciones públicas seccionales de cumplir y hacer cumplir la norma legal, por lo que les da competencia exclusiva también a los Gobiernos Autónomos Municipales, de conformidad con el Artículo 264 numeral 5 de la Constitución, ellos “podrán crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas tasas o contribuciones especiales o de mejoras”¹¹⁵

Aquí nace la autonomía que tienen para poder conservar sus ingresos a partir de las tasas, y contribuciones especiales, que se recauden; los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADS) son instituciones que gozan de autonomía política, administrativa y financiera, y están regidos por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad, interterritorial, integración y participación ciudadana, estos tributos cuyo presupuesto que se genera, es un servicio que la institución pública presta, trata de una obligación legal que consiste en una entrada de dinero en el patrimonio del que lo percibe, como una consecuencia de un negocio contractual a decir de forma diversa de la empleada en las contrataciones privadas, puesto que interviene el Estado.

¹¹⁵Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008, Art. 264 numeral 5

Dentro de las tasas aplicables nacionales tenemos; Tasas por servicios administrativos, Tasas por servicios portuarios y aduaneros, Tasas por servicios de correos, Tasas por servicios de embarque y desembarque, Tasas arancelarias

Tasas Municipales; de agua potable, de luz y electricidad, tasas de recolección de basura y aseo público, tasas de habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, tasas de alcantarillado y canalización, Tasas por servicios administrativos.

Así mismo el Artículo 261 numeral 5 “el Estado central tendrá competencias exclusivas sobre “Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento”¹¹⁶.

Dicho artículo establece que el Estado es el encargado de brindar la seguridad jurídica, tiene el privilegio de controlar y regular las políticas económicas con el objetivo de preservar el sustento económico, el ingreso de dinero y su capital.

El Sistema Ecuatoriano en la Constitución de la República, Artículo 287, nos dice “toda norma que cree una obligación financiera de recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente, solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con

¹¹⁶ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008, Art. 261 numeral 5

tasas y contribuciones especiales por la ley”¹¹⁷, la fuente de financiamiento que corresponde a la estructura de figuras tributarias, como son las contribuciones especiales de mejoras que conforman el mandato constitucional enunciado, servirán para el beneficio de las instituciones de derecho público, que es el Estado, los Gobiernos Municipales además de sus ingresos propios que puedan generar, serán beneficiarios de los impuestos, por los servicios que son de su responsabilidad y por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial.

Señalo con toda claridad que es potestad exclusiva del Ejecutivo la creación o modificación de tributos, mediante ley. Lo que es más claro aún, el artículo 301 dice “solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”¹¹⁸.

Los impuestos se aprueban por iniciativa del Presidente de la República, mediante ley aprobada por la Asamblea Nacional “solo la Presidenta o Presidenta de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país”¹¹⁹, el mandatario es quien puede subir, bajar o eliminar mediante una ley impuestos, porque

¹¹⁷Constitución de la República del Ecuador ,Ob.Cit, Art. 287

¹¹⁸ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008, Art. 301.

¹¹⁹ Constitución de la República del Ecuador, Op. Cit, Art.301.

los impuestos son las contribuciones que de acuerdo a la ley se pagan al Estado en función de la capacidad económica de cada uno.

La recaudación obtenida sirve para satisfacer las necesidades comunes como infraestructura, salud, educación, seguridad vialidad, etc., mejorando la calidad de vida de los ecuatorianos.

4.8.3. Código Tributario

El artículo primero del Código Tributario trata del ámbito de aplicación, “los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos, se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos”.¹²⁰

El Código Tributario tiene la finalidad de ser un conjunto de normas jurídicas que regulan las conductas provenientes de la administración y los administrados, tiene como finalidad, velar que el Estado pueda contar con recursos económicos suficientes a través de la recaudación de los tributos, que los ciudadanos tienen que cancelar como producto de la actividad económica que realizan o en mérito al servicio que el Estado les brinda.

¹²⁰Código Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento 38, última modificación del 29-dic-2014, Art.1.

Así mismo el artículo 4 estipula “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”¹²¹.

El Código tributario regula toda clase de acción que surta como origen del hecho generador que no es más que el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo, es, por tanto, el requisito legal, hipotético y condicionante, cuya configuración práctica, en cierto tiempo, lugar y con respecto a determinadas personas, produce el efecto de que el sujeto activo tenga derecho a exigir al sujeto pasivo el pago de un tributo.

Cuando el sujeto pasivo se encasilla en el presupuesto determinado en la ley, en ese momento se configura el hecho generador y, en consecuencia, adquiere la obligación de satisfacer el tributo que la ley establece.

El presente Código en el artículo 87, enfoca mi tema en cuestión donde instaura la Determinación y su Concepto “La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.¹²²

¹²¹Código Tributario Ecuatoriano, Op. Cit, Art.4.

¹²²Código Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento 38, de 14-jun.-2005., Art.87.

El hecho generador precisa, por tanto, de la existencia de una ley que contenga el presupuesto hipotético en el cual se hace una descripción tipificadora del mismo, detallando en qué consiste, a quién obliga, a pagar lo debido, por el hecho de surgir en él una obligación tributaria.

“En los casos mencionados de la determinación presuntiva la administración se basa en hechos, indicios, circunstancias o mediante coeficientes que determine la Ley respectiva para la determinación”¹²³.

La misma ley señala las causas por las cuales procede la determinación presuntiva y en la aplicación de cada uno de los casos establecidos en la norma, los funcionarios están obligados a fundamentar razonablemente su procedencia, expresando con claridad y precisión las causales que sustentan y los fundamentos de hecho, lo que debe constar ampliamente explicado en la correspondiente acta que para el efecto deberá ser formulado.

Todo acto de determinación presuntiva corresponden a una actividad reglada y por ello el auditor no puede proceder arbitrariamente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a la simple mención de ellos, sin dar las justificaciones legales y establecer los procedimientos que ha observado para llegar a tales determinaciones, cuando se apliquen los coeficientes generales estos estarán sustentados en índices básicos establecidos por la propia ley, para actividades similares a las que realiza el contribuyente y servirán de fundamento para las

¹²³ Código Tributario Ecuatoriano, Op. Cit, Art. 92.

determinaciones adoptadas a las características y circunstancias propias de cada negocio o actividad y no tomadas al azar o por apreciaciones subjetivas.

Es decir la determinación presuntiva se realiza por falta de la información que justifique los valores declarados por el contribuyente en un determinado tiempo, razón suficiente para que la Administración Tributaria aplique la norma legal que se establece para este caso.

4.8.4. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El artículo 18 expresa que “Cuando las rentas se determinen presuntivamente, se entenderá que constituyen la base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a ninguna deducción para el cálculo del impuesto.

A fin de llevar adelante la facultad determinadora la administración se vale de la forma presuntiva, de los deberes formales que corresponden a los contribuyentes, en todo caso se debe considerar que no por el hecho de que se sujetaran a esta forma, significa que la administración no este obligada en caso de divergencia a determinar si está de acuerdo con el supuesto del derecho.

Para el caso de la determinación de forma presuntiva no se admiten deducciones, las mismas que se aplican para la forma directa 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.

El artículo 23 en su inciso segundo establece “La determinación directa se hará en base a 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”¹²⁴

Es decir la forma directa es aquella basada en la declaración que presentare el propio sujeto pasivo, en la información que maneja la administración, de los elementos probatorios, que pueden examinar libros, anotaciones, documentos de distinta índole, facturas, comprobantes, inspecciones, instalaciones, fábricas, puede realizar inclusive pericias y estudios técnicos, entre otros que la administración en su base de datos o los que arroje su sistema informático, por efectos de cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos.

“El impuesto resultante de la aplicación de la determinación presuntiva no será inferior al retenido en la fuente”¹²⁵

¹²⁴Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 463, Última modificación: 29-dic.-2014, Art. 23.

¹²⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno , Registro Oficial 463, Última modificación: 29-dic.-2014, Art.34

La administración tributaria previo aplicar la forma presuntiva de determinación, se basara en ingresos que mantenía con anterioridad el contribuyente, de las anteriores declaraciones, siempre bajo indicios que puedan conllevar, a terminar la obligación tributaria que deba pagarse y que jamás deberán ser inferiores.

“La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga”¹²⁶

El contribuyente será responsable de los datos que se suministraren en la declaración de los impuestos, de los valores, cálculos que establezca en la misma así como también el contador tendrá responsabilidad por lo que diera fe.

““El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias que se haya detectado en las declaraciones por las que existan diferencias a favor del fisco, para que las cancelen, disminuyan el crédito tributario o las pérdidas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la fecha de la notificación.”¹²⁷

La finalidad que persigue el SRI, es evitar que los contribuyentes, cambien los valores declarados, por los valores reales, de su base imponible, por lo que en caso de reiterarse la no presentación de la

¹²⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Op. Cit , Art. 101.

¹²⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 463, Última modificación: 29-dic.-2014, Art. 107.1

declaración sustitutiva se sujetarán, a que el SRI emita la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos.

4.8.5. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El Reglamento para la aplicación de La Ley De Régimen Tributario Interno en su art. 267 nos dice; “el Director General, los Directores Regionales y Provinciales, en su caso, podrán disponer el inicio de un proceso de determinación presuntiva, para lo cual notificarán con la orden de determinación al sujeto pasivo, misma que contendrá los fundamentos correspondientes para su emisión”¹²⁸

El presente enunciado en sus líneas nos expone que para determinar presuntivamente una acción se debe contener los fundamentos que sustenten a necesidad de aplicar la presunción de los hechos, para que el Director General dispongan se realice la determinación por presunción.

Cuando se hubiere iniciado un proceso de determinación directa y la autoridad tributaria considere pertinente utilizar la forma de determinación presuntiva para todo el proceso o para la determinación de una o más fuentes de acuerdo a lo previsto por la Ley, se notificará de esta decisión

¹²⁸Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 448, 28-Febrero-2015. Art 267.

al sujeto pasivo, mediante un oficio en el que se detallarán los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron el uso de la forma de determinación presuntiva.

Casos en los que la Administración Tributaria podrá iniciar una determinación Presuntiva el artículo 268 establece “cuando el sujeto pasivo no haya presentado su declaración de impuestos, o cuando habiéndola presentado en su totalidad con valores en cero, la Administración Tributaria verificare a través de cruces de información datos diferentes a los consignados en la declaración”¹²⁹.

Cuando el sujeto pasivo no mantenga registros contables ni información que respalden su declaración, después de notificada la orden de determinación directa, se haya notificado al sujeto pasivo tres requerimientos de información y este no entregare la información solicitada dentro de los 30 días siguientes a la notificación del último requerimiento.

La estimación presuntiva se aplicará por coeficientes, “cuando la Administración Tributaria no pueda obtener datos que permitan presumir la base imponible, ni siquiera de forma referencial o con poca certeza, se aplicarán, los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general,

¹²⁹Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 448, 28-Febrero-2015. Art. 268.

por ramas de actividad económica, fijados mediante resolución por el Servicio de Rentas Internas”¹³⁰.

Estos coeficientes de estimación están determinados bajo una tabla que generalmente se estipulan por ramas de actividad, los coeficientes señalados se aplicarán multiplicándolos por los rubros totales de activos, ingresos, costos y gastos, según corresponda, y de estos resultados se escogerá el mayor.

Si la información proporcionada por el contribuyente al Servicio de Rentas Internas, o de la obtenida por éste de terceros, no se refiere al total de cualquiera de los rubros antes mencionados sino solo de manera parcial, la Administración Tributaria verificará en sus bases de datos y aplicará para la respectiva actividad económica la proporción que represente la información obtenida respecto del total de activos, ingresos, costos y gastos, y calculará el total presunto del rubro respecto del cual se obtuvo la información.

Una vez obtenido tal resultado se aplicará el coeficiente que corresponda.

El resultado así obtenido constituirá la base imponible sobre la que se calculará el impuesto a la renta, finalizado el proceso de determinación en el que se utilizó la forma presuntiva, se emitirá el acta borrador correspondiente, luego de lo cual se seguirá el mismo procedimiento aplicable para la de determinación directa.

¹³⁰ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 448, 28-Febrero-2015. Art 269.

4.9. LEGISLACIÓN COMPARADA

4.9.1. Código Tributario de Perú.

El sistema tributario peruano “es un sistema declarativo en donde la responsabilidad inicial en la determinación de la deuda tributaria corresponde a los deudores tributarios”¹³¹

El Código Tributario de Perú, publicado el 22 de junio de 2013, constituye el eje fundamental del Sistema Tributario Nacional, ya que sus normas se aplican a los distintos tributos, la norma describe que quien tiene la obligación tributaria con el Estado es considerado deudor tributario, nombre catalogado para quien debe cumplir con sus deberes formales tributarios.

“El sistema institucional encargado para aplicar, fiscalizar, sancionar y recaudar los aranceles y tributos del Gobierno Central es la Superintendencia Nacional de Administración tributaria”¹³²

La SUNAT, es la institución encargada de normar la materia de los tributos cuya recaudación se le encomienda; así como la represión de la de la defraudación de Rentas de Aduana y del contrabando, la evasión de tributos aduaneros y el tráfico ilícito de bienes, además pretende incrementar la recaudación, brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad, en calidad de órgano administrador,

¹³¹Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario Perú, publicado el 22 de junio de 2013.

¹³²<http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/index.html>

es competente para administrar tributos internos: Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto a Sujeto Pasivo o Deudor Tributario.

“La determinación de la obligación tributaria procede por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros”¹³³.

La determinación de la obligación tributaria según el Código Tributario Peruano; se da por dos aspectos muy importantes ya sea porque el mismo deudor tributario presente su declaración, en donde se fija sus términos, sus alcances, su monto, de sus ingresos y gastos que ejecuto, luego verificara si cumple todos y cada uno de los presupuestos que manda la ley y de no proceder ella, cualquier persona puede denunciar la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

La determinación de la obligación tributaria “está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”¹³⁴.

¹³³Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 22 de junio de 2013, Art.60.

¹³⁴Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 22 de junio de 2013, Art.61.

Esta fiscalización que ejecuta la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, actuando con prudencia en la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos días hábiles, además podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres días hábiles.

“La fiscalización podrá ser definitiva o parcial”¹³⁵; parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, y deberá comunicarle al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial y de los aspectos que serán materia de revisión, como también exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación.

¹³⁵Decreto Supremo N°133-2013-Ob. Cit, Art.61.

Resulta importante indicar que mediante el procedimiento de fiscalización parcial la Administración podrá revisar parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria dentro del plazo de 6 meses e indicando expresamente en el inicio del procedimiento de fiscalización los aspectos que serán materia de revisión así como el carácter parcial o definitivo de la misma, en caso, verifique que los 6 meses puedan resultar insuficientes para efectuar su labor de inspección y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, podrá convertirlo en un procedimiento de fiscalización definitiva, el cual tiene el plazo de 1 año, que sería la continuación de lo que no se pudo verificar en el anterior, contando en total la Administración 6 meses más los 12 meses que duraría el procedimiento de fiscalización definitiva, el cual se computaría en cada procedimiento, desde que el contribuyente cumpla con presentar toda la documentación requerida por la Administración Tributaria en el primer requerimiento, teniendo en su totalidad un procedimiento de fiscalización que toma en total 18 meses o un poco más, dependiendo de que el contribuyente pueda cumplir con entregar todo lo solicitado en el primer requerimiento de fiscalización parcial y definitiva.

Ya con respecto a la determinación sobre base presuntiva, la ley estableció que “la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando dos bases la cierta y la presuntiva”¹³⁶

¹³⁶Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 22 de junio de 2013, Art.63.

La base cierta toma en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, mientras que la presunta, se aplica en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación, en fin una serie de supuestos que habilitan a la administración tributaria, para aplicar los procedimientos de base presunta señalados en el Código Tributario y la ley de impuesto a la renta de la Republica de Perú.

Un análisis central a la norma tributaria peruana es que los supuestos por los que se establece la determinación presuntiva están vinculados a la conducta del contribuyente cuando muestra la intención de no cumplir con sus obligaciones tributarias, oculta los elementos necesarios para una fiscalización sobre base cierta o no colabora con la administración en el control del cumplimiento de sus obligaciones, siendo necesario recurrir a las presunciones con el fin de poder estimar un monto aproximado de la deuda del deudor tributario.

La Republica de Perú en su administración tributaria tiene característica muy específicas relacionadas con la legislación Ecuatoriana ya que sus exigencias no se alejan notablemente de su disciplina, se maneja la misma sistematización, con respecto cómo y cuándo se emplea esta presunción “la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre la base presunta cuando el

deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido, así como también la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud”¹³⁷.

Pese a presentar el deudor tributario su declaración la administración deberá determinadamente revisar los datos que se consignaron en la misma, verificando que incluya los requisitos y datos exigidos, que cumplieran con el requerimiento efectuado, esta declaración será anual comprenderá relación con la actividad económica que realice, y cuando la misma tuviese dudas se aplica la base presuntiva.

La Administración Tributaria “podrá exigir al deudor tributario de forma expresa a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad”¹³⁸ para este caso exigirá que dentro del plazo señalado deberá presentar todo lo necesario que faculte a la administración a tener conocimientos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias y estos deberán ser presentados, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados.

“El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos, se

¹³⁷Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 22 de junio de 2013, Art.64

¹³⁸ Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 22 de junio de 2013, Art.64.

verifique discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad”¹³⁹.

Este aspecto llama la atención ya que la determinación presuntiva en la legislación Peruana pretende garantizar el cobro y beneficio de ingresos económicos al Estado frente a cualquier falta que realice el deudor tributario lo contrario a la legislación ecuatoriana ya que en ella solo consigna la presente determinación cuando por diferentes circunstancias el “contribuyente” no puede demostrar por falta de la documentación necesaria sus ingresos y gastos respectivos, previa motivación que la sustente.

De ello desprendo que con el fin de evitar pérdidas para el Estado Peruano, y mantener sus respectivos ingresos, han pretendido establecer que aunque exista la negativa de deudor tributario frente a su conveniencia personal de pagar menos impuestos de acuerdo sus gastos e ingresos que percibe, la administración aplicara la determinación presuntiva.

“La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones”¹⁴⁰.

¹³⁹ Decreto Supremo N°133-2013-EF, Ob. Cit Art.64.

¹⁴⁰ Decreto Supremo N°133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 22 de junio de 2013, Art.64.

La Administración Tributaria podrá practicar la determinación presuntiva en base a las presunciones, que serán solo aplicables de conformidad a presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios que posee la administración a los hechos ocurridos, o en su defecto, en las declaraciones juradas ya presentadas a los órdenes fiscales anteriores.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento, cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación de una de las presunciones, éstas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.

En el caso de la Elusión tributaria en la Republica de Perú, es un tema controvertido que se encuentra regulado en la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado en el Diario Oficial El Peruano con fecha 22 de junio del 2013), habiendo sido incorporada en el 2012 y, desde ese momento, ha generado una serie de críticas, desde que la norma es inconstitucional o ilegal, hasta que es muy amplia y subjetiva, atentándose así en forma directa los derechos de los contribuyentes. Uno de los aspectos más controvertidos gira en torno a cómo es que una norma prohibitiva, no se encuentre estipulada de

manera expresa sino que, por el contrario, se sujeta a la interpretación de la Administración Tributaria.

A razón de la controversia antes referida, el Estado Peruano y, específicamente, el Poder Legislativo, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante: SUNAT, decidieron “precisar” la normatividad y, para ello, difundieron en los medios de comunicación la publicación de un reglamento sobre elusión tributaria; sin embargo, hasta la fecha no se ha promulgado el anunciado reglamento, al parecer por intereses contrapuestos dentro de la propia Autoridad Tributaria.

4.9.2. Sistema Tributario de Argentina

Según la Constitución Nacional de Argentina, existen tres niveles de gobierno: “Nacional, Provincial y Municipal, cada nivel posee la facultad jurídica de exigir contribuciones respecto a las personas o bienes que se hayan en su jurisdicción”¹⁴¹.

El Estado nacional posee en forma exclusiva y permanente el producto derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, las provincias poseen en forma exclusiva y permanente el producto de los impuestos Directos que gravan manifestaciones directas de capacidad contributiva como el patrimonio y la renta, los Municipios poseen autonomía, por lo tanto crearan sus propias normas, aplicables a los tributos.

¹⁴¹<http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/perfil/argentina.html>.

La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal De Ingresos Públicos.

Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

En la legislación Argentina se establece la posibilidad de realizar la denominada determinación de oficio, a través de un procedimiento en el que el Fisco puede subrogar la inacción del contribuyente, como “falta de presentación de la declaración jurada de un impuesto, o por su error en la determinación de la materia imponible, la Impugnabilidad de la declaración jurada presentada”¹⁴².

Este procedimiento permite garantizar los derechos de los contribuyentes a fin de evitar abusos por parte de la autoridad administrativa en un trámite en el que el contribuyente tiene el derecho a la defensa y el de aportar las pruebas que considere pertinentes.

Dado el caso de impugnación del contenido de una declaración jurada, surgen, ajustes técnicos que originan la aplicación de las normas del tributo de que se trate, permitiendo esta impugnación la valuación de

¹⁴²<http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/perfil/argentina.html>.

bienes de cambio, gravabilidad de ciertas operaciones, deducibilidad de determinados gastos, ajuste que involucran situaciones de hecho, en este caso no hay acuerdo entre la Administración y el sujeto pasivo en cuanto a la existencia de los hechos imponible de cada tributo, por lo que cuando la administración ha encontrado que existen ventas omitidas, siendo que la cuestión en este caso se centra en la prueba de dichas operaciones, ya que el fisco considera que existen elementos que permiten inferir su existencia, en tanto el contribuyente lo niega.

En la legislación Argentina al igual que la nuestra la carga de la prueba corresponde a quien afirma algo, por lo tanto en este caso le corresponde al fisco demostrar que el contribuyente ha omitido ventas o ganancias gravadas, por lo que la normativa le permite al fisco utilizar ciertos instrumentos para inferir la existencia y magnitud de determinados hechos imponible que han quedado fuera del ámbito de imposición por no haber sido declarados por el contribuyente.

La Ley de Procedimiento Tributario o Ley No. 11.863 en el inciso primero de su artículo 16 establece: “Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal De Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los

elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella”¹⁴³.

Permitiendo de esta manera establecer bajo la determinación de oficio la materia imponible en base a datos ciertos, determinación de Oficio propiamente dicha, considerada la regla general; o, en forma presunta Estimación de Oficio, que se dice procede en forma subsidiaria y cuando no es posible determinar el quantum imponible en forma directa y cierta, ya sea porque previamente se ha impugnado la declaración jurada presentada y los registros contables o ante la falta de registros y/o comprobantes.

La determinación sobre base cierta es de difícil aplicación por lo que en la mayoría de los casos se efectúa sobre una base presunta que procede cuando a la administración le es imposible establecer con certeza los hechos para determinar la obligación tributaria, para lo cual utiliza las presunciones establecidas en la ley, concretamente en el artículo 18 de la ley.

Bajo esta normativa se aplican presunciones las llamadas absolutas “que no admiten prueba en contrario”¹⁴⁴, en este caso el legislador determina un tratamiento para cierta situación, con independencia de que los hechos coincidan o no con la presunción.

¹⁴³Decreto 821/98, Texto Ordenado de la Ley N° 11.683, Argentina, Art 16.

¹⁴⁴Decreto 821/98, Texto Ordenado de la Ley N° 11.683, Argentina, Art.18.

Las Presunciones relativas, “que admiten prueba en contrario”¹⁴⁵, el legislador ha previsto determinado tratamiento para una situación pero dicho tratamiento decae si el contribuyente logra probar que los hechos se han producido de manera diferente de la prevista en la Ley.

La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo.

La aplicación de las presunciones señaladas en la Ley hace que las declaraciones juradas por el contribuyente sean impugnables cuando existan defectos formales o materiales en la contabilidad, falta de comprobantes fehacientes de las operaciones, que hagan perder credibilidad al contenido de las mismas o que se prueben operaciones que se han mantenido al margen de los registros contables.

A su vez el artículo 19 establece los efectos de la determinación de oficio cuando señala: “Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley”¹⁴⁶.

La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del

¹⁴⁵Decreto 821/98, Texto Ordenado de la Ley N° 11.683, Argentina, Art19.

¹⁴⁶ Decreto 821/98, Texto Ordenado de la Ley N° 11.683, Argentina, Art19.

contribuyente cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior, además cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros.

El artículo 20 “la administración federal de ingresos públicos establecerá los vencimientos de los plazos generales tanto para el pago como para la presentación de declaraciones juradas y toda otra documentación”¹⁴⁷, el plazo establece que el contribuyente tiene quince días para proceder al pago.

La aplicación de las presunciones señaladas en la Ley hace que las declaraciones juradas por el contribuyente sean impugnables cuando existan defectos formales o materiales en la contabilidad, falta de comprobantes fehacientes de las operaciones, que hagan perder credibilidad al contenido de las mismas o que se prueben operaciones que se han mantenido al margen de los registros contables.

¹⁴⁷Decreto 821/98, Texto Ordenado de la Ley N° 11.683, Argentina, Art19.

5. MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. Materiales

La presente tesis ha sido orientada de acuerdo a la sistematización propuesta por el método científico; es decir, ha sido planificada y estructurada de manera lógica, a fin de adquirir nuevos conocimientos sobre la realidad, mediante la comprobación de la hipótesis.

De conformidad con la sistematización y el aspecto metodológico, me permito señalar que la presente investigación se ha desarrollado en base a los siguientes aspectos:

a) Tipo de Estudio.-

La presente tesis se ha llevado a efecto en base a estudios de tipo retrospectivo-transversal, dado que a través de fichas documentales, se ha indagado sobre hechos ocurridos, esto es, haciendo un corte transversal en el tiempo, puesto que se ha analizado la documentación existente en la ciudad de Loja.

Como complemento a los dos tipos de estudio anteriormente anotados, se ha realizado también este trabajo investigativo, en base a estudios descriptivos de la presencia del fenómeno investigativo en nuestra realidad jurídico social actual, partiendo de la práctica de profesionales del derecho, sobre el conocimiento o patrocinio de actividades relacionadas con los procesos de determinación presuntiva del sujeto pasivo.

5.2. Métodos

Como es conocido, los métodos y los instrumentos, son el camino por el cual se ha establecido la relación entre los investigadores y el fenómeno investigado, para el acopio de la información con miras a la comprobación o negación de la hipótesis y el logro de los objetivos propuestos en el presente trabajo investigativo.

Como hemos dicho, esta investigación ha sido orientada de acuerdo a las sistematización propuesta por el método científico, y dentro del mismo, hemos utilizado los métodos auxiliares inductivo y deductivo, por ser los que más se ajustan a los requerimientos de este trabajo investigativo. Así tenemos:

Método Inductivo.- Partiendo de un análisis o estudio particular, nos permite establecer diferencias y posteriormente generalizaciones o conclusiones. Ya en la problemática que nos interesa, hemos partido del análisis particular de los diferentes temas teóricos doctrinarios relacionados con la determinación presuntiva del sujeto pasivo, el procedimiento que se lleva a cabo para luego concluir generalizando las falencias que presenta la norma, que existe la necesidad de introducir reformas al Código tributario.

Método Deductivo.- Partiendo de una visión general de la problemática investigada, nos ha permitido establecer particularidades concretas, como

la determinación presuntiva es causa de evasión de impuestos y a ello presentare la correspondiente reforma de Ley. Así pues, de un análisis teórico crítico estudiare la determinación por presunción, para luego comprobar si el pago que realizan los sujetos pasivos a la Administración corresponde al valor real, o que simplemente se aplica de conformidad a los índices anteriores, puesto que al no contar con la documentación necesaria para establecer legalmente su obligación, en relación con una visión general de los resultados de la investigación de campo, se ha podido establecer, que la determinación presuntiva del sujeto pasivo causa elusión de impuestos.

Aspectos puntuales éstos, sobre los cuales se ha puntualizado la investigación, en la búsqueda de alternativas de solución; alternativas que serán expuestas en el proyecto de reformas al Código Tributario que como propuesta jurídica planteo al final del presente trabajo investigativo.

Finalmente, cabe señalar, que por tratarse de una investigación analítica, hemos empleado también la Hermenéutica Dialéctica, permitiéndome penetrar en la esencia de los procesos y fenómenos de la naturaleza, la sociedad y el pensamiento al ofrecer un enfoque e instrumento metodológico para su interpretación desde niveles de comprensión y explicación que desarrolle la reconstrucción (interpretación) del objeto de investigación en la interpretación de los textos que han servido como fuente de consulta en el presente trabajo de investigación.

5.3. Técnicas.-

Para un mejor acopio de la información relativa al problema objeto de la presente investigación y en un intento de aproximarnos de mejor manera al mismo, hemos recurrido a las siguientes técnicas:

a) Fichas Bibliográficas.- Las mismas han sido utilizadas en la recopilación de la información de los diferentes textos que ha tenido relación con el problema investigado. Obviamente, el instrumento que ha servido de base para el acopio antes referido, ha sido la ficha bibliográfica.

b) Fichas Nemotécnicas.- Estas han sido empleadas en la recolección de los contenidos teóricos en relación con los temas de investigación. El instrumento para recoger esta clase de información, ha sido la ficha nemotécnica.

Cabe anotar, que las técnicas del fichaje descritas en los literales a) y b) que anteceden han sido empleadas principalmente en la recolección de información teórico-doctrina, con relación al problema objeto de esta investigación.

c) Fichas Documentales.- Esta clase de fichas, han sido utilizadas para obtener información sobre casos en los que el SRI ha determinado una obligación tributaria por determinación presuntiva.

d). Encuestas.- De igual manera, para el acopio de la información requerida, nos hemos valido también de la técnica de la encuesta: encuesta cuyo cuestionario ha sido formulado para recoger la mayor cantidad de información posible, relacionada con la práctica de los profesionales del derecho, sean éstos abogados en libre ejercicio profesional, funcionarios del SRI.

El número de encuestas a aplicarse ha sido de treinta, distribuidas equitativamente, de diez a cada grupo de profesionales del derecho y funcionarios del SRI.

e) Entrevistas.- Por último tenemos, que para el acopio de la información correspondiente, con miras a probar o negar la hipótesis del presente trabajo investigativo, hemos aplicado también la técnica de la entrevista, la misma que ha sido llevada a cabo a través de un cuestionario de preguntas en un número de **5**, a abogados especializados en materia tributaria así como directamente a funcionarios del SRI.

Población y Muestra.

Conforme la planificación de este trabajo investigativo, la población que se ha tomado en cuenta para el desarrollo del mismo, está conformada por Abogados en libre ejercicio profesional y funcionarios del SRI, conocedores de la materia tributaria.

Como no ha sido posible trabajar con todo el universo de estos grupos poblacionales, nos hemos visto precisados a recurrir a las técnicas del

muestreo, seleccionando para ello muestras, las mismas que han sido estructuradas técnicamente para garantizar la confiabilidad y validez de los resultados tomados en relación al problema a investigarse, los objetivos, la hipótesis y las variables.

Cabe manifestar también, que geográficamente, hemos tomado como muestra la provincia de Loja, de entre las 24 que conforman nuestro país y que vendría a ser la totalidad del universo a investigarse; muestra que también en este caso, la consideramos representativa, además de la factibilidad de realizar el presente estudio, dado que los investigadores postulantes, estamos radicados en esta provincia de Loja.

En lo que respecta al universo estadístico, hemos considerado a los profesionales del derecho y funcionarios del SRI, tomando como referencia, los que se encuentran matriculados en el Colegio de Abogados de Loja, de ahí que se aplicado 30 encuestas a esta clase de profesionales del Derecho y que la consideramos lo suficientemente representativo.

En cuanto a los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, que son otra parte del universo a investigarse, cabe manifestar que se ha aplicado igual procedimiento que el anteriormente descrito; es decir, partiendo de la provincia de Loja, como muestra geográfica, cálculo de muestra que en este caso también lo consideramos lo suficientemente representativo.

6. RESULTADOS.

Como he señalado, la presente investigación se enmarca en las características de un estudio de carácter retrospectivo, transversal y descriptivo.

Con el propósito de comprobar la existencia de la problemática estudiada, dentro de nuestra realidad social, hemos llevado a efecto la presente investigación de campo, la cual, como es obvio, con el respaldo teórico tratado al respecto, ha sido planificada minuciosamente, sujetándose a los lineamientos del método científico, conforme nos hemos referido en la metodología analizada en páginas anteriores y diseñado adecuadamente los instrumentos correspondientes, para el acopio de la información empírica, como son la fichas documentales, los cuestionarios de encuestas y entrevistas; instrumentos que previo a su aplicación, han sido debidamente probados para establecer su eficacia.

Una vez recopilada la información empírica, esta ha sido procesada técnicamente, cuya información resumida ha sido expuesta en cuadros y gráficos para sus correspondiente análisis e interpretación, como lo veremos posteriormente; análisis e interpretación de datos que los hemos realizado en base a un análisis porcentual simple y que nos permitirá establecer relaciones e inferir generalizaciones para llegar a las conclusiones que coadyuvarán a la comprobación de la hipótesis.

Dentro de este marco, presentamos un análisis documental, de las encuestas y de las entrevistas.

6.1. RESULTADOS DE LA ENCUESTA

El análisis de resultados de la encuestas, que se obtuvieron, fueron suministrados por todos los profesionales que formaron parte de la muestra, se presentan en tablas, que nos permitieron tener un análisis cuantitativo de cada una de las respuestas obtenidas, se usó el grafico de barras lo, cual permiten una mejor visualización de los resultados.

En consecuencia, la información que se demuestra, es clara y precisa, y se han incorporado los elementos de relevancia que se encuentran en la recopilación de los datos de la actual investigación.

Con respecto a las encuestas realizadas, los profesionales sometidos a responder mis preguntas se manifestaron positivamente al actual motivo de estudio, dieron respuesta a la problemática, objetivos e hipótesis que constan en el proyecto de investigación, puesto que la determinación de forma presuntiva aplicada a los sujetos pasivos por la administración tributaria, de cierto modo mantiene inexactitudes que deben según los encuestados reformarse y para lo que engloba mi trabajo de investigación aplica directamente a la propuesta de reforma que estoy proyectando.

La encuesta me demostró a mí como investigadora que la determinación de forma presuntiva es aplicada por la Administración tributaria, siempre que el contribuyente no mantenga los medios a su alcance para que

pueda establecerse el hecho generador, por lo tanto las preguntas dos, tres y cuatro, fundamentan mis criterios que enfatizo en el desarrollo de mi trabajo de tesis.

Las encuestas dieron como resultados criterios muy exactos, puesto que se está demostrando que la Administración al aplicar la forma presuntiva de determinación, no garantiza el cumplimiento directo de la obligación, por lo tanto el contribuyente toma conductas, que conllevan en primera instancia a eludir tributos, y en segundo lugar a que esas mismas conductas tenga que ser establecidas dentro de la normativa como ilícitas.

Otro punto muy importante que obtuve de las encuestas, que pese a que la normativa tributaria garantiza la presunción como forma que permite establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo, no le garantiza al Estado Ecuatoriano que perciba ingresos suficientes para cubrir las necesidades sociales de los ciudadanos, ya que lo que se tomara como ingreso será presumiendo de la actividad económica que realiza o a los respectivos coeficientes que se encuentren en vigencia.

Existe la necesidad de que Administración tributaria a través de un procedimiento establecido pueda, regular esta forma de determinación garantizando así el bienestar del Estado y los contribuyentes.

6.2. RESULTADOS DE LA ENTREVISTA

El análisis de resultados de la entrevistas, se obtuvieron previo a la enunciación de preguntas que fueron aplicadas de forma directa a los profesionales que formaron parte de la muestra, aquellas se evidenciaron para conocer su opinión acerca del tema y a la vez recopilar datos que puedan aportar a la investigación, estos resultados se presentan formulados de acuerdo a cada pregunta que se les planteo, y se citan los criterios como respuesta manifestada en el mismo momento de ver sido escuchada .

Las entrevistas ratificaron algunas inquietudes que se mantenía, con respecto si la determinación de forma presuntiva; garantiza beneficios o perjuicios al Estado, donde con gran mayoría opinan que de cierta forma el Estado mantiene sus ingresos, pero que a medida que crece la actividad económica del contribuyente, sube el presupuesto del Estado, y si la Administración lo hace presuntivamente, en si no está garantizado primero que el contribuyente cumpla con sus obligaciones que es la de contar con los medios necesarios para que surta el pago de la obligación tributaria, pero no olvidemos que tal norma aplicada está prevista en la ley Tributaria.

Pese a la contradicción con opiniones en minoría, estas facilitaron de una manera más resuelta, la comprobación de que si la determinación presuntiva del sujeto pasivo, establecida en el Código Tributario, produce elusión tributaria, causando perjuicio al Estado en el momento de obtener

sus ingresos como recaudación, en donde los entrevistados manifestaron que la determinación de forma presuntiva por la Administración pretende que el Estado tenga ingresos, no suficientes para cumplir su rol social pero que por lo menos los mantenga presentes.

A la entrevista se sumaron aspectos como que si los coeficientes de estimación presunta garantizan que el Estado pueda percibir ingresos, suficientes con esta interrogante, se demostró positivamente, el fin del trabajo investigativo, la Administración tributaria al realizar la determinación de forma presuntiva pretende mantener los ingresos pero no mejorarlos, al aplicarse los coeficientes de estimación presunta solo se aplica al porcentaje de la actividad económica que mantiene el contribuyente, por lo tanto ya se va parcializando las contradicciones que hay en la norma, el hecho de que la administración la aplique está permitiendo a que el contribuyente tome medios de sus conductas que conllevan a eludir tributos.

Además existe la opinión de planteamiento de una reforma legal al Código Tributario para que regule de cierta forma específica la conducta de los contribuyentes frente a la determinación presuntiva garantizando así el beneficio y bienestar de las dos partes, a que esta conducta se sancionada para que los contribuyentes, sepan a qué se atienen y como también propenderán cuidar los medios que necesitan para cumplir con la Administración.

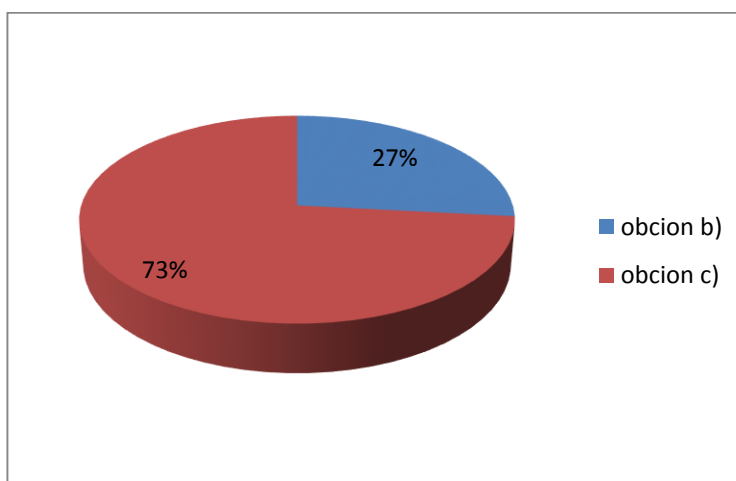
6.3. PRESENTACION DE LAS ENCUESTAS

1.- Considera usted que la Determinación de forma Presuntiva se da cuando:

CUADRO Nº 1

OPCION	VARIABLES	FRECUENCIA	%
a)	El sujeto pasivo hubiese presentado su declaración		
b)	El sujeto pasivo no cuenta con los documentos que respalden su declaración, así como la contabilidad de sus ingresos y gastos	8	27%
c)	El sujeto pasivo no cuenta con los documentos que respalden su declaración, se fundamenta en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley.	22	73%
TOTAL		30	100%

Gráfico Nº 1



Autora: GABRIELA CASTILLO

INTERPRETACIÓN

La presente encuesta la aplique a 30 personas de las cuales estuvieron docentes, profesionales de derecho, funcionarios del SRI, concedores de la materia tributaria, como se puede observar en el gráfico veintidós (22) profesionales que equivalen al 73 % aplican a la opción c), mientras que ocho (08) profesionales que correspondiente al 27%, opinan la opción b)

ANÁLISIS:

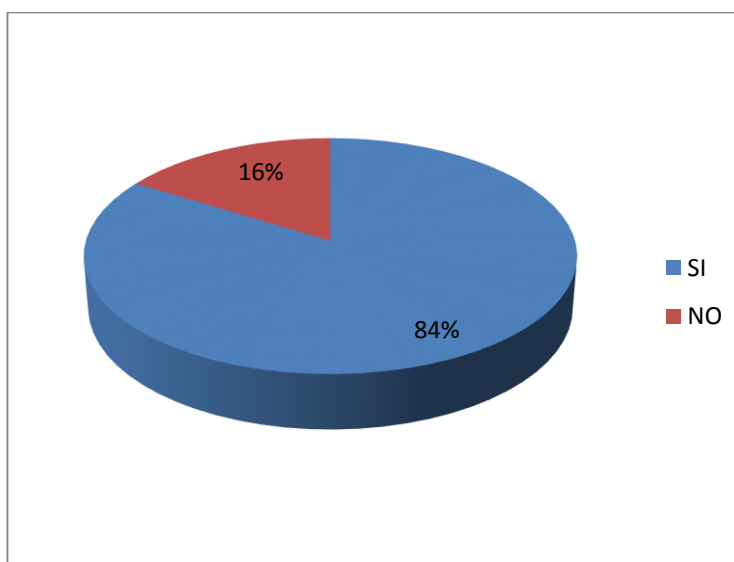
Los Profesionales encuestados según se verifica en la tabla conocen cuando procede la determinación de forma presunta, ya que nuestra norma legal establece en el Código Tributario, Artículo 92 .-Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla, en tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva, de esta manera se puede acertar que estos profesionales respondieron positivamente a mi encuesta ya que sus opciones de respuestas fueron de conformidad a lo que la ley establece, pudiendo darme cuenta que conocen de la materia tributaria.

2.- ¿Considera usted que la Administración Tributaria al realizar la Determinación de forma presuntiva de conformidad a lo que establece el Artículo 92 del Código Tributario está produciendo ineficientes ingresos para el Estado?

CUADRO N° 2

VARIABLE	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	26	84%
NO	4	16%
TOTAL	30	100%

Gráfico N° 2



Autora: GABRIELA CASTILLO

INTERPRETACIÓN

La presente encuesta la aplique a 30 profesionales de las cuales estuvieron docentes, profesionales de derecho, funcionarios del SRI, conocedores de la materia tributaria, por lo cual en el gráfico, como se puede observar veintiséis (26) profesionales que equivalen al 84 % responden a que la Administración tributaria al realizar la determinación de forma presuntiva, recauda ineficientes ingresos para el estado, mientras que cuatro (04) profesionales que correspondiente al 16 %, eligen la opción negativa.

ANÁLISIS:

El 84 % de los profesionales respondieron de manera afirmativa, según su criterio la determinación presuntiva siempre se aplica con presunción a las anteriores actividades económicas, que mantenía el contribuyente, ya registradas, y lo que se percibe como recaudación según la ley no puede ser inferior, nada garantiza que el pago se incremente, que se mantenga o haya sido superior a lo que se presume; ya hay una pérdida que puede ser medida en valores, y visto de esta manera la presunción se enfoca netamente a presumir por el hecho de que el contribuyente, no tiene como demostrar su actividad económica realizada.

El 16% afirman que la determinación presuntiva no afecta al Estado en percibir sus ingresos dan la razón que estas recaudaciones se aplican de acuerdo con la tabla que proporciona el Director General del Servicio de Rentas Internas y por lo tanto las actividades económicas se encuentran

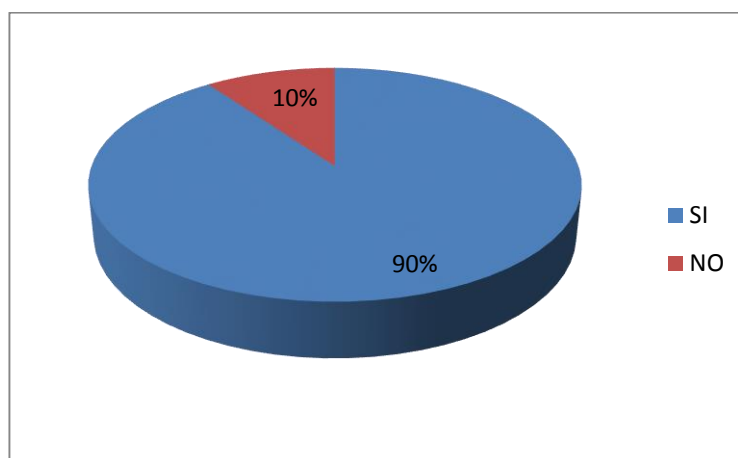
enmarcadas por cada una de ellas, que la presunción sea motivo de evitar pagar más impuestos, tendría que demostrarse y de esta manera todo lleva su tiempo, englobaría más tiempo y esto si es perdida para el Estado.

3.- ¿La Determinación de forma Presuntiva aplicada por la Administración Tributaria produce elusión tributaria por parte de los sujetos pasivos?

CUADRO N° 3

VARIABLE	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	3	10%
NO	27	90%
TOTAL	30	100%

Gráfico N° 3



Autora: GABRIELA CASTILLO

INTERPRETACIÓN

La presente encuesta la aplique a 30 profesionales, conocedores de la materia tributaria, por lo cual en el gráfico, como puede observarse veintisiete (27) profesionales que equivalen al 90 % responde que la determinación de forma presuntiva que realiza la administración tributaria si produce la elusión de la obligación tributaria, por parte de los sujetos pasivos mientras que tres (03) profesionales que correspondiente al 10%, responden que la determinación de forma presuntiva que aplica la administración tributaria no produce elusión tributaria, por parte de los sujetos pasivos

ANÁLISIS

Como puede observarse en el gráfico, un 27% de los encuestados coinciden en reconocer que la elusión tributaria se da con frecuencia por parte de los contribuyentes, situación que aqueja y afecta drásticamente al Estado, porque la elusión tributaria no es más que buscar evitar el pago de un tributo utilizando determinadas formas jurídicas, aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones acomodadas, con el fin de que exista el hecho generador de los tributos a su conveniencia, de que los valores no excedan a las de su actividad realizada con anterioridad.

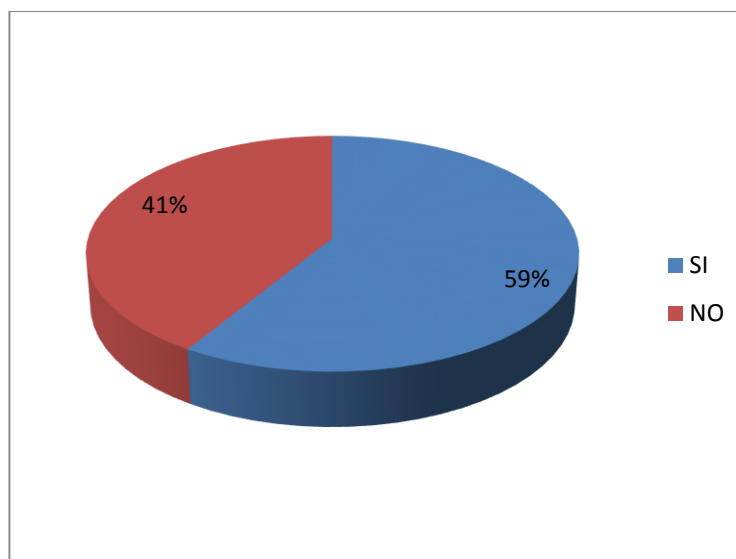
El 10% de los profesionales encuestados manifiestan que no es cuestión de que produzca la elusión tributaria, porque la presunción está garantizada por el mismo Código Tributario.

4.- ¿Considera usted que si la Administración Tributaria no regula el proceso de la determinación presuntiva el contribuyente o sujeto pasivo, tendrá mayor facilidad para eludir tributos?

CUADRO N° 4

VARIABLE	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	20	59%
NO	10	41%
TOTAL	30	100%

Gráfico N° 4



Autora: GABRIELA CASTILLO

INTERPRETACIÓN

La presente encuesta la aplique a 30 profesionales, conocedores de la materia tributaria, por lo cual en el gráfico, como puede observarse veinte (20) profesionales que equivalen al 59 % consideran que al no establecer la norma un procedimiento en el que establezca la sanción a la que deberán acogerse los contribuyentes por no contar con los medios necesarios para que se le verifique el hecho generador, se está permitiendo que los mismo eludan tributos, mientras que diez (10) profesionales correspondiente al 41%, consideran que no hay riesgo de que el contribuyente eluda impuestos.

ANÁLISIS:

Los profesionales encuestados en un 59% consideran que cuando la norma presenta un vacío legal, es cuando los individuos interpretamos a nuestra conveniencia, entre más nos favorezca menos es el interés de reforma, cuando el Estado pierde, nada nos importa, en su mayoría creemos que podemos exigir; pero como el Estado puede proporcionarnos por todos los medios servicios, en este caso si la norma tributaria regla puntualmente las veces que la administración tributaria podrá determinar presuntivamente impuestos, a la siguiente vez el contribuyente tendrá mucho cuidado en contar con todos los medios posibles para que la administración determine sus tributos.

El 41% que es aproximado a la mayoría consideran que si la norma prevé la determinación presuntiva, primero tuvo que mediar consecuencias futuras, y por la tanto no existe delito de elusión.

5. ¿Qué propuesta de reforma considera usted que debería mejorar y/o Implementar?

- Reformar el Art. 92 del Código Tributario, estableciendo que la Administración Tributaria solo podrá determinar por una sola vez impuestos de forma presuntiva.
- Que la administración tributaria realice la determinación presuntiva a los sujetos pasivos, pero siempre que ellos se acojan con anterioridad a una sanción por no contar con los medios necesarios para que se configure el hecho generador.
- Que se establezca la elusión como delito tributario en el Código Penal Integral.
- Que la reforma sea radical eliminando la forma de determinación por presunción, ya que cuando se trata de tributos no puede darse las presunciones.

6.4. Presentación de las Entrevistas

Entreviste a 5 destacados profesionales de las cuales estuvieron docentes, funcionarios del SRI, concedores de la materia tributaria. Resumiendo las entrevistas, las respuestas, se las puede realizar de la siguiente manera:

1.- Qué opinión le merece el procedimiento de determinación sobre la base presuntiva, y la definición de dicho procedimiento en el Código Tributario?

- En lo que respecta a la pregunta que se plantea no se puede discutir por lo que se encuentra ya establecido, el Legislador debió enmarcarse en el ámbito estrictamente tributario, en materia de derecho la presunción es sinónimo de relación con la realidad, es decir que se presume de hechos, indicios, circunstancias, que conllevan a determinar lo que realmente se necesita saber, cabe mencionar que estaría mal considerado este término, porque no se puede presumir especialmente en materia de tributos una actividad económica que realiza el contribuyente.

- El Código Tributario mediante preceptos regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos, me ha sido pertinente enfatizar la aplicación que tiene esta norma para contribuir a su inquietud, ya que si bien esta lo establece, aun legalmente no lo norma porque la presunción para nuestro parecer es un sinónimo de que voy a presumir de lo que en realidad no se puede palpar, en este caso presumo de la actividad tributaria que tuvo el contribuyente o responsable, pero no olvidemos el párrafo del mismo Código donde establece que la misma tiene lugar cuando los documentos que respalden su declaración no sean aceptables

por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla, entonces estamos frente a la falta de prueba por la que se presume de hechos ocurridos.

2.- Cree que los coeficientes de estimación presunta garantizan que el Estado pueda percibir ingresos suficientes para cumplir con su rol social?

- Los coeficientes de estimación se aplicaran previo a la determinación de forma presuntiva, que la presunción garantiza de cierta forma la recaudación de tributos al Estado y que el mismo Código establezca que estos ingresos no puedan ser inferiores a los antes recaudados, pues no garantizan mejor bienestar.
- Los coeficientes de estimación presuntiva se aplicaran a la información proporcionada por el contribuyente al Servicio de Rentas Internas, o de la obtenida por éste de terceros, la Administración Tributaria verificará en sus bases de datos y aplicará para la respectiva actividad económica la proporción que represente la información obtenida respecto del total de activos, ingresos, costos y gastos, y calculará el total presunto del rubro respecto del cual se obtuvo la información, una vez obtenido tal resultado se aplicará el coeficiente que corresponda, de tal manera que estos coeficientes son establecidos por cada rama de actividad que realizan los contribuyentes, y están determinados por resolución que el Director General Del Servicio De Rentas

Internas, dispondrá los primeros días del mes de enero de cada año.

- En la medida que crece la actividad económica del contribuyente, el Estado a través del llamado principio de suficiencia recaudatoria debe medir el gasto corriente, que tiene que ser coherente con los cambios de renta, lo cual implica que si existen extraordinarias en las que se producen un incremento del nivel del gasto público, el sistema tributario debe ser flexible para enfrentar la contingencia, modificando algunos de los elementos básicos de la relación tributaria.

- El gasto público al que se enfrenta cada Estado ya está preestablecido, con anterioridad por lo que, este cuenta con todos los medios para recaudar tributos a través de las instituciones públicas, así como las medidas que deberá tomar para beneficiar a los ecuatorianos con los servicios públicos, al que está obligado a prestar, por lo que el principio de proporcionalidad debe guiar al legislador, para estimar el porcentaje de la economía nacional que se recaudará para los fines públicos y de calcular la parte de cada economía doméstica que se aportará para esos propósitos, y después al configurar el sistema de las contribuciones y al fijar los elementos de cada una de ellas.

3.- La Administración tributaria al realizar la determinación presuntiva en base a presunción que no son más que indicios o hechos que se presumen legales, se está dando lugar a que el contribuyente pueda eludir tributos?

- Visto de esta manera, la administración tributaria se rige a lo que la ley establece de ser lo contrario, sería ilegal e inconstitucional porque la Constitución goza de Supremacía, de cierta manera para el contribuyente el hecho de eludir impuestos se ha vuelto costumbre y este modo de determinación lo faculta al contribuyente para que lo constituya un hábito, por pese a no contar con otros medios la Administración tributaria está en la obligación de aplicar la forma presuntiva de determinación, por la búsqueda de un beneficio acarrea perjuicios.
- La determinación de cierta forma permite que el Estado mantengan ingresos a través de la recaudación de los tributos, que no garantiza un ingreso mayor, sería porque hay contradicción en la misma norma, ya que mientras esta le permite percibir ingresos no le faculta mayor beneficio.
- La elusión tributaria son conductas que el contribuyente practica con el fin de evitar el pago de tributos, utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta, la elusión no es estrictamente ilegal puesto que no

se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones arreglada,

4.- Considera usted que se debería realizar reforma legal al Código Tributario para que regule de cierta forma específica la conducta de los contribuyentes frente a la determinación presuntiva?

- Si esta reforma debe estar enfocada directamente a que el contribuyente deba sujetarse a una sanción por no cumplir con los medios necesarios para aplicar la determinación de forma directa.
- Consideramos que sí, que es necesaria la Reforma al Art. 92 del Código Tributario, por tener un vacío legal, porque establece la presunción como forma de determinación de la obligación tributaria, pero no la regula, el contribuyente puede alegar el mismo medio todas las veces que lo crea necesario, no en el mismo tiempo y espacio pero pues a ello deberá regirla la administración.
- La presunción de materia tributaria, presume o hace relación a actividad económicas similares, pero que ingresos no siempre serán los mismo puesto de que como se puede medir o presumir valor si no hay tabla o documentación legal que lo acredite, debería tomarse muy en cuenta este factor, hágase la reforma que se considere necesario.

6.5. ESTUDIO DE CASOS.

RECURSO DE CASACIÓN N° 334-2012

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

ACTOR: Sra. Luz María Fabiola Huilcamaigua Chicaiza

DEMANDADO: Directores General y Regional Norte Del Servicio De Rentas Internas. Recurrente

Quito, a 29 de abril 2014. Las 10h05. **VISTOS:** La jueza abajo firmante conoce del presente juicio, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura y por la Resolución de Conformación de Salas N° 3-2013 de 22 de julio de 2013, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia así como del sorteo que consta en el proceso. También conocen de la presente causa los Doctores Juan Montero Chávez y José Luis Terán Suarez de conformidad con los oficios N° 1887-SG-CNJ-IJ y 1888-SG-CNJ-IJ de 25 septiembre de 2013, y 2398-SG-CNJ-IJ y 2399-SG-CNJ-IJ de 23 de diciembre de 2013, respectivamente; y de conformidad con el Art. 2 literal c) de la Resolución N° 7- 2012 de 27 de junio de 2012. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación, en virtud de lo establecido en los Arts. 184, numeral uno de la Constitución de la República, 185, segundo inciso, numeral uno del Código Orgánico de la Función Judicial, y uno de la Ley

de Casación. - ANTECEDENTES.- El Dr. Washington del Salto Benítez en su calidad de Procurador Fiscal, **interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 11 de abril de 2012**, a las 11h09, expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación N° 0124-2010.- El recurrente indica que las normas de derecho que se estiman infringidas son: Arts. 18, 20 y 23, de la Ley de Régimen Tributario Interno; Arts. 91, 92, 94, 273, 355, 362 y 363 del Código Tributario y el Art. 269 del Código de Procedimiento Civil.

Fundamenta su recurso en las causales primera y cuarta del Art. 3 de la Ley de Casación, señala la existe de la controversia sobre el sistema presuntivo de levantar el acta de determinación, la discusión nace sobre la aplicación o no de los gastos deducibles, pues la actora pide que se considere y se disminuya la base imponible, mientras que la Administración sostiene que no es posible, según lo determina el Art. 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone que cuando se determine en forma presuntiva no se aplicará ninguna deducción, que existe falta de aplicación de los Arts. 273 del Código Tributario y 269 del Código de Procedimiento Civil afirmando que el Tribunal no se pronunció sobre el tema principal de la litis, que es la aplicación o no de gastos en la determinación presuntiva levantada, se alega también **la falta de aplicación del Art. 92 del Código Tributario sobre la procedencia de la determinación presuntiva**, así como la denuncia corresponde a la aplicación indebida del Art. 91 del Código Tributario y el segundo inciso

del Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que tratan acerca de cómo procede la determinación directa, se aduce que se ha aplicado indebidamente el Art. 355 del Código Tributario, el cual establece que quién impone las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias es la Administración Tributaria mediante resoluciones escritas, en concordancia con la norma citada, se ha aplicado indebidamente también los Arts. 362 y 363 ibídem que establecen la competencia y procedimiento para sancionar contravenciones y por último se sostiene que existe aplicación indebida del Art. 94 del Código Tributario, ya que en la sentencia se ordena levantar un acta de forma directa en base a una contabilidad rehecha, cuando han transcurrido más de cinco años desde que el contribuyente presentó la declaración, la Administración Tributaria no podría acatar la orden de la sentencia, pues si levanta el acta, la misma no tendría valor, por cuanto la Administración ha perdido la facultad determinadora. Mediante auto de 12 de septiembre de 2012, a las 11h10, la Sala de Conjuenza y Conjuenes de la Corte Nacional de Justicia, aceptó a trámite el recurso interpuesto por el Dr. Washington del Salto Benítez en su calidad de Procurador Fiscal, en lo relativo a las causales primera y cuarta del Art. 3 de la Ley de Casación, por reunir los requisitos de oportunidad, admisibilidad y procedencia; y, se dispone correr traslado a las partes, por el término de cinco días, conforme lo prevé el Art. 13 de la Ley de Casación. Dentro del plazo correspondiente la actora contesta al recurso presentado, donde manifiesta que: El Recurso de Casación interpuesto por parte del Procurador Fiscal de las

Autoridades Tributarias demandadas no cumple con las exigencias de la Ley de Casación, en especial cuando invoca los numerales 1 y 4 del Art. 3 de la misma, como sustento y apoyo del recurso interpuesto; que en el mentado recurso no se determinaría de manera puntual, la norma jurídica infringida por parte del Tribunal, pues la autoridad demandada, sin sustento ni preceptos jurídicos aplicables al caso, pretende que en esta instancia se case la sentencia, argumentando erróneamente que el Tribunal ha resuelto asuntos que no fueron materia del litigio, por lo que pide que se inadmita el recurso por falta de determinación de las causales en la fundamentación del mismo, ya que en la interposición del recurso se han utilizado argumentos forjados e inventados. Confirma que en la sentencia emitida por el Tribunal de instancia se acepta parcialmente la demanda y **disponen que el Servicio de Rentas Internas practique una nueva liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio económico del 2006, usando la contabilidad rehecha mencionada y la documentación disponible y ordenada, aplicando el sistema de determinación directa previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.**

Argumenta que la resolución se encuentra apegada a derecho, toda vez que la compareciente presentó la declaración del Impuesto a la Renta dentro de los plazos previstos en la ley, pero que por cuestiones de un robo sufrido, se perdió gran parte de la documentación que contenía la información que posteriormente fue rehecha como se justifica mediante autos. Por lo que pide que se rechace el Recurso de Casación interpuesto

ya que el Tribunal de instancia no ha violentado ninguna norma legal o constitucional.

ARGUMENTOS QUE CONSIDERA LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Competencia.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el recurso en conformidad con los Arts. 184 numeral 1 de la Constitución, 1 de la Codificación de la Ley de Casación y Art. 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. **Validez.-** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar.

DETERMINACIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS A RESOLVER: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso:

En la sentencia venida en grado, considerando la causal cuarta invocada, se ha producido el vicio denominado extra petita al supuestamente haber resuelto la Sala juzgadora sobre un tema no controvertido, tomando en cuenta que el tema principal de la litis fue la aplicación o no de gastos en la determinación presuntiva levantada.

En el fallo recurrido, considerando la causal primera, existe aplicación indebida del Art. 91 del Código Tributario y del segundo inciso del Art. 23

de la Ley de Régimen Tributario Interno, normas que establecen las condiciones para que se aplique la determinación presuntiva.

En la sentencia venida en grado, considerando la causal primera, existe falta de aplicación del Art. 92 del Código Tributario y del décimo inciso del Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, normas que tratan acerca de las condiciones que deben reunirse para la aplicación de la determinación presuntiva.

En la sentencia subida en grado, considerando la causal primera invocada, existe aplicación indebida de los Arts. 355, 362 y 363 del Código Tributario, normas que tratan acerca de las sanciones por contravenciones a los sujetos pasivos.

RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS Y MOTIVACIÓN

Planteada la problemática a resolver, esta Sala procede a analizar cada uno de los problemas de esta resolución: a) Respecto al primer cargo denunciado, el mismo se refiere al principio de congruencia, que según Devis Echandía es: “el principio normativo que delimita el contenido y alcance de las resoluciones judiciales que deben proferirse a instancia de parte y de acuerdo con el sentido y alcance de tal instancia, para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones (en sentido general) y excepciones de los litigantes, oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas”, la falta de observancia del principio de congruencia da lugar a tres vicios, los cuales son cobijados por nuestra legislación en la causal cuarta

del Art. 3 de la Ley de Casación, a saber: ultra petita, extra petita o infra petita; según la doctrina: “Estos vicios implican inconsonancia o incongruencia resultante del cotejo o confrontación de la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones propuestas. Por lo tanto, para determinar si existe uno de estos vicios, el tribunal deberá realizar la comparación entre el petitium de la demanda, las excepciones y reconvencciones presentadas y lo resuelto en la sentencia.”. La Casación Civil en el Ecuador, corresponde a esta Sala analizar la pretensión de la actora, confrontar con las excepciones presentadas por la Autoridad Demandada y comparar con la decisión del Tribunal de instancia, con el objeto de verificar si es que se ha configurado la causal invocada por el recurrente. Entrando en análisis, “Sobre la base de los fundamentos de hecho y de derecho expuesto en esta demanda, expresamente impugno la Resolución, dictada por el DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS el 28 de Junio del 2010 y notificada a la compareciente el 28 de Junio del 2010, en la parte que se confirma la glosa en concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por un valor de USD \$ 103.180,89, más intereses y recargo; así como en el recargo del 20% por el principal de por USD \$ 20.636,08, y solicito respetuosamente a los señores Jueces que se deje sin valor el Acta de Determinación, mientras que, en los fundamentos de hecho la actora alegó lo siguiente: “Al no poder establecer con certeza la base imponible del ejercicio, la Administración estaba en la obligación de aplicar lo prescrito por el artículo 92 del Código Tributario vigente en el

ejercicio económico 2006 que ordena que al no ser posible la determinación directa “ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particulares que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presente mérito suficiente para acreditarla. “Por su parte la Autoridad Demandada en los siguientes términos deduce: “Por las razones expuestas niego los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda, y pido a los señores Magistrados que en sentencia se sirvan desecharla, por tratarse de una acción improcedente y ajena al derecho y en consecuencia confirmar tanto el acta de determinación en concepto de Impuesto a la Renta del año 2006, “Para terminar es importante mencionar que la Administración al emitir el acta en forma presuntiva aplicó las disposiciones vigentes, entre ellas, el artículo 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone: Al aplicar esta norma no cabe el pedido de la contribuyente quien solicita se merme dicha base imponible con los gastos que afirma, hay tiene documentos para demostrarlos”, de acuerdo a lo anotado, la litis se ha trabado en establecer si es que en la determinación presuntiva es pertinente considerar los gastos deducibles que sostiene la actora ha efectuado. Es evidente que el problema tributario surgió por la falta de una contabilidad fiable, no por la falta de documentos.- Precisamente por esta omisión, incurrió en una contravención Tributaria, producida por la violación del literal c) del Art. 96 de la Codificación del Código Tributaria”; en este punto conviene analizar la causa pretendida o tema principal de la

traba de la litis: “La causa pretendida determina la cuestión que debe examinarse en la sentencia, la razón que efectivamente se tenga o no para esa pretensión determinará que la decisión que se adopte en la sentencia deba rechazar o aceptar tal pretensión, o sea si debe ser favorable o desfavorable al demandante; es decir, la “causa pretendida” es la razón formal de la pretensión, que aparece en los hechos enunciados en la demanda; razón que puede no ser verdadera o cierta, Contrario a lo señalado, las conclusiones a las que va abordando la Sala de instancia se apartan considerablemente del tema principal de la litis, y éstas conclusiones devienen en la decisión del tribunal en los siguientes términos: “ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR SU AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA acepta parcialmente la demanda quien, por la contravención en la que incurrió deberá cancelar una multa de \$1.000,00 dólares; y el Servicio de Rentas Internas, practicará una nueva liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2006, usando la contabilidad “rehecha” mencionada y la documentación ahora disponible y ordenada, aplicando el sistema de determinación directa prevista en la Codificación del Código Tributario como en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.

Es evidente que en la sentencia recurrida, la Sala juzgadora no ha establecido la causa pretendida y ha errado en determinar la pretensión de la actora, configurándose el vicio establecido en la causal cuarta del Art. 3 de la Ley de Casación al haber decidido sobre un tema no

controvertido por las partes. Por último, es obligación de esta Sala analizar y emitir la decisión correspondiente al tema controvertido en el caso de estudio. Conforme se señaló en el anterior literal, la litis se ha trabado en determinar si es que los gastos deducibles pueden ser considerados dentro de una determinación presuntiva. DECISIÓN .- Por lo expuesto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, expide la siguiente: - SENTENCIA. Se acepta el recurso de casación interpuesto y se declara la validez de la Resolución No. 117012010RREC021191 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas de fecha 28 de Junio del 2010; con excepción del recargo del 20% en virtud del análisis efectuado por la Sala de instancia en el considerando QUINTO del fallo recurrido. Sin costas. Actúa el Dr. Diego Acuña Naranjo como Secretario Relator de conformidad con el oficio N° 03-P-SCT-2014 de 8 de enero de 2014. Notifíquese, devuélvase y publíquese.

f) Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, JUEZA PRESIDENTA; Dr. Juan Montero Chávez, CONJUEZ NACIONAL; Dr. José Terán.

ANALISIS

La Actora interpone el Recurso de Casación a través de su Procurador Fiscal, cuya finalidad del recurso tiene por objeto la revisión de la

sentencia para corregir los errores o falsas interpretaciones en la aplicación de la ley.

En el presente Recurso de casación está dado contra la sentencia, de la aplicación indebida **del Art. 91 del Código Tributario y el segundo inciso del Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que tratan acerca de cómo procede la determinación directa, alegando la falta de aplicación del Art. 92 del Código Tributario sobre la procedencia de la determinación presuntiva**, pues a lo que la Administración sostiene que no es posible, según lo determina, cuando las rentas se determinen presuntivamente, se entenderá que constituyen la base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a ninguna deducción para el cálculo del impuesto, en el caso de la determinación directa, el art 23 LORTI, la determinación directa se hará en base a 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; la administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas.

Para ello me fundamento en el Art 55, en el que la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de

cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentada, la actora sostiene que la Administración tributaria no podía aplicar la determinación directa, puesto en la sentencia se ordena levantar un acta de forma directa en base a una contabilidad rehecha, cuando han transcurrido más de cinco años desde que el contribuyente presentó la declaración, siendo el caso del artículo antes prescrito en el que especifica los plazos para que exista la prescripción de cobro, el Tribunal de instancia se acepta parcialmente la demanda y disponen que el Servicio de Rentas Internas practique una nueva liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio económico del 2006, usando la contabilidad rehecha mencionada y la documentación disponible y ordenada, aplicando el sistema de determinación directa previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento el que pide que se inadmita, el recurso por falta de determinación de las causales en la fundamentación del mismo, ya que en la interposición del recurso se han utilizado argumentos forjados e inventados. Confirma la sentencia.

La presente resolución se encuentra apegada a derecho, toda vez que la compareciente presentó la declaración del Impuesto a la Renta dentro de los plazos previstos en la ley, pero que por cuestiones de un robo sufrido, se perdió gran parte de la documentación que contenía la información que posteriormente fue rehecha como se justifica mediante autos. Por lo que pide que se rechace el Recurso de Casación interpuesto ya que el

Tribunal de instancia no ha violentado ninguna norma legal o constitucional.

Durante el procedimiento de determinación realizado por la Administración, se ha presentado varios documentos que respaldan los gastos que han sido registrados en la contabilidad, que no han sido validados por la administración, pero que reflejan sin duda alguna la realidad económica a la que mi actividad está sujeta, se pide a los señores Magistrados que en sentencia se sirvan desecharla, por tratarse de una acción improcedente y ajena al derecho y en consecuencia confirmar tanto el acta de determinación

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso, lo que pretende la actora es deje sin valor el Acta de Determinación, y los valores que la Administración pretende sean cancelados en concepto de Impuesto a la Renta, el proceso como tal, finalizará con la decisión de la Sala de instancia, la cual tiene únicamente dos vías, aceptar la pretensión de la actora y en su defecto declarar inválido el acto administrativo, y por otro lado rechazar la pretensión de la actora con la consecuencia de declarar válido el acto administrativo, acepta parcialmente la demanda quien, por la contravención en la que incurrió deberá cancelar una multa de \$1.000,00 dólares; y el Servicio de Rentas Internas, practicará una nueva

liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2006, usando la contabilidad “rehecha” mencionada y la documentación ahora disponible y ordenada, aplicando el sistema de determinación directa prevista en la Codificación del Código Tributario como en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, se expide ratificándose la siguiente demanda, se acepta el recurso de casación interpuesto y se declara la validez de la Resolución No. 117012010RREC021191 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas de fecha 28 de Junio del 2010; con excepción del recargo del 20%,.

La presente demanda si no era llevada , y estudiada minuciosamente, podría traer consecuencias jurídicas, ya apegada a mi problema puede hacer énfasis en que la actora pretendió manipular a la Administración haciendo su interpretación con apego a su interés personal, que de ver sido lo contrario a que se aplicara la determinación presuntiva, a todos los efectos que se han narrado dentro de este proceso, la administración hubiese tenido pérdidas en sus ingresos, ya que la interpretación errónea podía originar la sentencia en favor de la deudora tributaria.

7. DISCUSIÓN

7.1. VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL:

- **Realizar un estudio crítico, doctrinario y jurídico de la normativa del Régimen Tributario, respecto de la Determinación Presuntiva del Sujeto Pasivo.**

➤ Este objetivo fue verificado en el desarrollo de toda la investigación, en dentro marco conceptual, doctrinario y jurídico, donde se realizó el estudio a través de aportes en conocimiento logístico, del tema planteado.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- **Obtener conocimientos formales relacionados con el Régimen Tributario.**

➤ Con este primer objetivo específico, lo verificamos en el desarrollo de la investigación en el Marco Jurídico, donde cito cada una de las leyes que preestablecen la tributación.

- **Establecer la existencia de perjuicios causados al Estado por la determinación presuntiva.**

- Este objetivo se cumplió mediante la recopilación de información teórica, empírica e investigación de campo, logrando de esta manera establecer varias de las causas que motivan éste fenómeno, además este objetivo fue verificado mediante la aplicación del cuestionario de preguntas de las encuestas y entrevistas específicamente con las repuestas.
- **Elaborar propuesta de reforma al Código Tributario en su Art. 92 en lo respecta a instituir las veces que el sujeto pasivo puede alegar el pago de la obligación tributaria de forma presuntiva.**

Este último objetivo específico fue realizado en el último capítulo, específicamente al momento de proponer la propuesta jurídica correspondiente.

7.2. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La Hipótesis planteada en la presente investigación es la siguiente:

LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO, ESTABLECIDA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO, PRODUCE ELUSION DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, CAUSANDO PERJUICIO AL ESTADO EN EL MOMENTO DE OBTENER SUS INGRESOS COMO RECAUDACION.

Nuestra hipótesis fue contrastada en la investigación de campo, ya que las preguntas planteadas a los profesionales conocedores de la materia tributaria, en las encuestas y entrevistas respondieron a nuestras inquietudes, dando resultado fidedigno a lo que pretendíamos saber.

7.3. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA QUE SUSTENTA LA PROPUESTA DE REFORMA.

En nuestro país, frecuentemente es aplicable la determinación de la obligación tributaria de forma presuntiva, de que no se ha considerado este medio como modo de eludir tributos, caracterizado debido a los vacíos en la ley, la falta de Leyes Tributarias claras y severas, la sanción de la conducta de elusión tributaria, la falta de cultura tributaria, el desconocimiento de la ley; deficiente vigilancia por parte de las autoridades tributarias, entre otras, está permitiendo que se incrementen estas conductas y por él mismo hecho perjudica los ingresos para el Presupuesto del Estado, del cual todos los ciudadanos nos beneficiamos recibiendo bienes y servicios que nos permiten tener una vida digna y acorde a nuestras necesidades fundamentales.

Los criterios presentados a través de la investigación de campo me ha permitido encontrar algunos aspectos que aportaron positivamente a realizar la reforma como a considerarse que la forma presuntiva de determinación al que se sujeta el contribuyente establecida en el Código Tributario en su artículo 92, no está regulada al no establecer la norma un procedimiento sancionatorio para que el contribuyente considere llevar

una conducta tributaria contando con los medios necesarios para que la Administración aplique la determinación de forma directa para recaudar tributos; por lo tanto será un antecedente preestablecido donde el contribuyente aportara significativamente a los ingresos del Estado.

A demás la elusión tributaria, no mantiene sanción alguna, y a ello también debemos enfocarnos que estas formas de conducta, conllevan a interpretar la norma a su correspondiente interés, por lo tanto se está actuando en lo contrario a la Ley.

Las opiniones versadas con respecto a la Determinación Presuntiva enfatizan la necesidad de que exista un estricto control por parte de la Administración a través de los entes recaudadores, no solo a la espera de que se cumplan los términos o plazos para el contribuyente realice la declaración de su actividad económica, no más bien exista una responsabilidad mutua de aportación y de cobro, entre los sujetos de la obligación tributaria.

Por las consideraciones antes anotadas y por cuanto los tributos forman parte de la política tributaria de nuestro país, entendida como tal , el conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos para determinar la carga impositiva directa e indirecta a efecto de financiar la actividad económica y social del país; es necesario que el Estado y la sociedad misma contribuyan a elaborar mecanismos jurídicos, legales y sociales para erradicar la elusión tributaria, teniendo en consideración los fines que persigue el Régimen tributario, esto es: promover la

redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

En las legislaciones como Perú y Argentina, estas conductas se han considerado pero al igual que nuestro país no mantienen sanción alguna, existen proyectos ni aplicados, con respecto a las forma de determinación se llevan a cabo de misma forma, en la que el deudor tributario es el sujeto y obligado a declarar su actividad económica.

Por ello los legisladores deben tomar en cuenta esta situación y procurar realizar de forma rápida y oportuna las reformas pertinentes a las leyes, ante esta circunstancias considero una imperiosa necesidad “de incorporar Reformar en el Código Tributario en lo referente a establecer el número de veces por las que el sujeto pasivo podrá alegar la determinación de forma presuntiva, con la finalidad de que el contribuyente para la siguiente vez tenga mucho cuidado en llevar sus documentos que acrediten la veracidad de sus declaraciones de sus impuestos, y evitamos que el contribuyente eluda sus responsabilidades tributarias, ya que las normas existentes son poco drásticas y por ello se incrementan los ilícitos tributarios en Ecuador.

8. CONCLUSIONES.

1. Que la forma presuntiva de determinación de la obligación tributaria, se aplica cuando el contribuyente no puede demostrar a la administración de forma directa, la actividad económica que realiza.
2. El ejercicio de la Administración tributaria al emplear la forma presuntiva de determinación, no garantiza los ingresos suficientes para que el Estado pueda cumplir con su rol social.
3. Que la determinación presuntiva, por parte de los contribuyentes constituye cierta conducta ilícita denominada elusión tributaria, manipulando e interpretando “vacíos” que presentan las leyes tributarias.
4. Que por lo obtenido en las opiniones de la investigación de campo, es procedente la reforma al artículo 92 del Código Tributario, donde se establezca un procedimiento sancionatorio a los contribuyentes, por no contar con los medios necesarios para establecer la forma directa de determinación.
5. La facultad determinadora bajo los principios de oportunidad, eficiencia, transparencia y buena fe es de gran utilidad pues permite una recaudación efectiva de los distintos tributos, impide que los contribuyentes evadan los mismos y procura el pago justo al sujeto activo.

9. RECOMENDACIONES.

1. Que el Estado a través de cursos de capacitación en los canales de televisión fomente la cultura tributaria haciendo conocer a los ciudadanos cuál es la pérdida en la tributación que mantiene el Estado, si no recauda los suficientes ingresos; por lo que no podrá manejar presupuestos que permitan cumplir con los beneficios sociales.
2. La Administración tributaria debe gozar de las facultades de determinación en la que se considere que no se infringirá la norma a través de conductas atípicas, para lograr controlar eficazmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, dicha facultad debe ser ejercida de modo que se evite excesos o arbitrariedades, evitando perjuicio para los contribuyentes y para el Estado Ecuatoriano.
3. Que el Servicio de Rentas Internas mediante auditores asignados verifique la correspondiente actividad económica, palpando individualmente que si la misma mantiene ingresos y gastos mayores, estableciendo diferencias en el origen de la carga tributaria, dentro de un determinado tiempo específico que se preestablezca.
4. El Estado a través de sus entes recaudadores de Tributos, debe desarrollar un régimen simplificado para incentivar el cumplimiento

tributario y transparentar sus actividades económicas, minimizando los efectos de la competencia desleal de los informales y evasores; disminuir costos de administración en el control de los sujetos de poca significación social.

5. Que la Asamblea Nacional analice y revise algunas disposiciones legales, relacionadas con los Principios Tributarios Constitucionales no previstos en el Código tributario, y así verificar la efectividad de los mismos a la hora de su invocación, lo cual sin duda, constituye además una garantía para los contribuyentes en general, y conlleva el irrestricto respeto de las Garantías Constitucionales a favor de los ciudadanos por parte de los entes recaudadores de tributos.

9.1. PROPUESTA DE REFORMA DE LEY.

REPUBLICA DEL ECUADOR
ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE
PROYECTO DE LA LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO TRIBUTARIO



Considerando:

Que, la Constitución de la República del Ecuador, proclama que son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley, pagar los tributos establecidos por la ley.

Que, la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables;

Que, el Código Tributario establece tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible efectuar la determinación directa

por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que efectúe el sujeto activo, o porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presenten mérito suficiente para acreditarla.

Que, el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno establecen la obligación legal de los sujetos pasivos de llevar contabilidad en los términos legales y reglamentarios;

Que, de acuerdo a lo señalado, la Administración Tributaria tiene la facultad de efectuar determinaciones presuntivas cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad, o cuando habiéndola presentado no estuviese respaldada en la contabilidad, o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados no sea posible efectuar la determinación directa, o en el caso de que el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, en los términos de dicha disposición legal;

Que, en los casos en que no sea posible realizar la determinación presuntiva de acuerdo a lo expresado en la referida ley, la Administración Tributaria efectuará esta determinación en base a los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por

ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante resolución;

Que, es deber de la Administración Tributaria expedir los actos normativos necesarios para el cumplimiento de la norma legal tributaria vigente; y,

Y, en uso de las atribuciones que le confiere el Art. 120 numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador.

EXPIDE:

LEY REFORMATORIA AL CODIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Art.92.- Forma presuntiva .- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva

Art... Agréguese al artículo 92 como segundo y tercer inciso lo siguiente:

Sin perjuicio de las causas establecidas, el contribuyente se sujetara a un procedimiento sancionatorio como contravención tributaria, por no contar con los medios necesarios para poder realizar la determinación de forma directa.

Se sujetarán a esta forma de determinación los contribuyentes que justificaren y motivaren respectivamente la falta de medios que contribuyen a determinar la obligación tributaria.

DISPOSICIÓN FINAL.- Esta Reforma al Código Tributario Ecuatoriano entrará en vigencia a través de su publicación en el Registro Oficial.

Es dado en el Distrito Metropolitano de Quito, en la Sala de Sesiones de la Honorable Asamblea Nacional de la República del Ecuador, a las 14 horas, del día de hoy 23 de mayo del año 2015.

F.

PRESIDENTA DE LA ASAMBLEA

SECRETARIA DE LA ASAMBLEA NACIONAL

10. BIBLIOGRAFÍA

- Altamirado Fabián, “Los Principios Tributarios recogidos en la Nueva Constitución”, Revista Novedades Jurídicas, número 31, Ediciones Legales Quito, enero 2009.
- Andrade Leonardo, “El Ilícito Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, Quito-Ecuador.
- Benítez Chiriboga Mayte, “Manual Tributaria”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador 2009.
- Cabanellas Guillermo “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, Tomo IV, Editorial Eliasta, 2000.
- Cabanellas Guillermo, “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, Tomo V, Editorial Eliasta, Edición 28 ava.
- Delpiazco Carlos E. “Transparencia administrativa”, Editorial “Liber Amicorum Discipulorumque, Edición I, abril 2005.
- De la Garza Sergio Francisco, “Instituciones de Derecho Tributario”, Ediciones de Palma, Buenos Aires 1996.
- Figueroa Lewin, “Principios Constitucionales del Derecho Tributario” Editorial Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002.

- García Novoa Cesar, “El concepto de tributo”, Editor Tax S.A, Lima- Perú, 2009.
- Gómez de la Torre Diego, “Peculiaridades del Régimen Tributario Ecuatoriano”, Quito, 2003.
- Mayna Orellana Marlón, “Obra Tax Ecuador”, Últimas Reformas Tributaria, Edición I, Loja-Ecuador 2010.
- Martín José Rodríguez, “Derecho Tributario General”, Edición Depalma, Buenos Aires, 2000.
- Novoa García Cesar, “Concepto de Tributo” Lima – Peru, Tax Editor S.A, 2009.
- Osorio Manuel “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales” Edición Datascan S.A, Guatemala 2014, Tomo I.
- Patiño Ledesma Rodrigo, “Sistema Tributario Ecuatoriano”, Editorial Universidad del Azuay, Tomo I, Cuenca, 2013.
- Plaza Vega M, “El impuesto sobre el Valor Agregado” Edición Temis, Bogotá, 1998.
- Pérez de Ayala, José Luis, “Derecho financiero y Tributario” Editorial Lex Nova, 2003.
- Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario” Editorial Temis, Tomo III, Bogotá – Colombia, 2001.

- Real Academia Española, “Diccionario de la Lengua Española, Edición Vigésima 2ª, 2001.
- Poma Neira Rafael, “Introducción al Derecho Tributario” Editorial Jurídica LyL, Loja- Ecuador 2009.
- Troya Jaramillo José Vicente, “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Editorial Jurídica ONI, Quito, 2014.
- Traibel J.P. Montero, “Derecho Tributario Moderno” Vol. I, Tomo I, Montevideo, 2013.
- Vallejo Aristizabal Sandro, “Régimen Tributario y de Aduanas”, Posgrado en Especialidad, Derecho Empresarial, Editorial UTPL 2005.
- Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial 449, 20 de octubre 2008.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial 303, Actualizada mayo 2014.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 463, 29-dic.-2014.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 448, 28-Febrero-2015.

11. ANEXOS

ANEXO 1



ENCUESTA

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
ÁREA JURÍDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
CARRERA DE DERECHO

Estimados Docentes, Abogados y Funcionarios concedores de la materia tributaria por medio de la presente encuesta les solicito responder a las siguientes preguntas sobre un tema importante como es: **“LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO A CORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”**.

1.- ¿CONSIDERA USTED QUE LA DETERMINACION DE FORMA PRESUNTIVA SE DA CUANDO?

- a) El sujeto pasivo hubiese presentado su declaración.
- b) El sujeto pasivo no cuenta con los documentos que respalden su declaración, la contabilidad de sus ingresos y gastos.
- c) El sujeto pasivo no cuenta con los documentos que respalden su declaración, se fundamenta en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley.

2.- ¿CONSIDERA USTED QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL REALIZAR LA DETERMINACIÓN DE FORMA PRESUNTIVA DE CONFORMIDAD A LO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ESTÁ PRODUCIENDO INEFICIENTES INGRESOS PARA EL ESTADO?

SI

NO

PORQUE?

3.- ¿LA DETERMINACIÓN DE FORMA PRESUNTIVA APLICADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PRODUCE ELUSIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DE LOS SUJETOS PASIVOS?

SI

NO

PORQUE?

4.- ¿CONSIDERA USTED QUE SI LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO REGULA EL PROCESO DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EL CONTRIBUYENTE O SUJETO PASIVO, TENDRÁ MAYOR FACILIDAD PARA ELUDIR TRIBUTOS?

SI

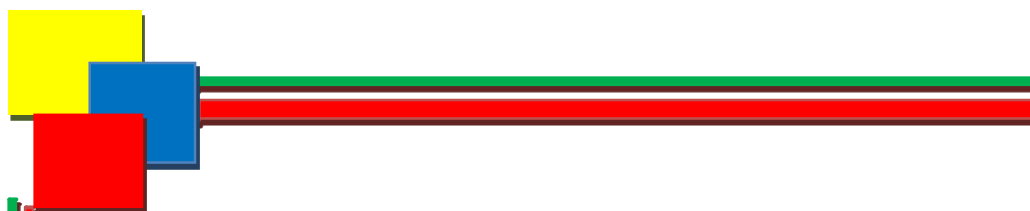
NO

PORQUE?

5.- ¿QUÉ PROPUESTA DE REFORMA CONSIDERA USTED QUE DEBERÍA MEJORAR Y/O IMPLEMENTAR?

ANEXO 2:

PROYECTO:



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA.
ÁREA JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA.
CARRERA DE DERECHO

TEMA:

**“LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO
ACORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA
NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”**

**PROYECTO DE TESIS PREVIO A
OPTAR EL GRADO DE LICENCIADA EN
IURISPRUDENCIA Y ABOGADA**

AUTORA:

GABRIELA MARYLIN CASTILLO COFRE

LOJA – ECUADOR

2014
1859

a) TEMA:

“LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO ACORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA”.

b) PROBLEMÁTICA

En el Ecuador, el Sistema tributario se encuentra regido y regulado por normas jurídicas que por su jerarquía se ubican en primera instancia la Constitución de la República del Ecuador, Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RALORTI), Resoluciones y Circulares.

En lo que respecta a nuestra Legislación, la Constitución de la República aprobada el 2008, establece en su art. 83 numeral 15, que una de las responsabilidades de los ecuatorianos es “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley”,¹⁴⁸ los tributos constituyen para el Estado Ecuatoriano las mayores fuentes de ingresos, que puede recaudar a través del pago que efectúan los contribuyentes o responsables de los tributos.

El Estado por medio de sus diferentes entidades, instituciones y organismos recauda ingresos de las actividades administrativas que

¹⁴⁸ Constitución de la República Del Ecuador. Registro Oficial. Nro. 449. 20 de Octubre de 2008.

tienen por objeto procurar el Tesoro Público de los tributos, que permiten de una u otra manera satisfacer necesidades básicas a la sociedad y mejorar la economía presupuestaria.

En la actualidad, la existencia de un tributo es para financiar los gastos públicos, de los cuales se hace realidad los fines que la ley ha encomendado al Estado; y los demás entes públicos quienes deben disponer de recursos financieros que posibiliten cubrir el costo de su actividad y alcanzar el cumplimiento de sus metas específicas. El gasto público se solventa en gran medida utilizando los recursos provenientes de la recaudación fiscal, por lo que a mayor gasto mayor necesidad de recursos.

Conforme al Derecho Público es de conocimiento que no se pueden ejercer otras atribuciones que las determinadas en la Constitución y la ley, por lo que la normativa legal vigente en su Sección quinta, del Régimen Tributario Artículo 300 nos establece: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.¹⁴⁹

La existencia de estos principios tributarios regulan las relaciones jurídicas tributarias bajo la uniformidad que los vincula, según lo establecido el Código Tributario, son de mucha importancia, constituyen la

¹⁴⁹ Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial. Nro. 449. 20 de Octubre de 2008.

base fundamental con la que el Estado ejerce su Potestad Tributaria, dando origen al nacimiento, determinación, percepción, extinción; y cumplimiento de los tributos, por ello considero que bajo todos estos principios se busca proteger los derechos de las partes, en medida del campo tributario, dos son las partes en disputa, por un lado el Estado y por otro los contribuyentes, principios que se parcializan en favor del Estado, al ser un sujeto activo con poder de imposición.

Así mismo el Artículo 301 de la misma norma preestablecida nos expresa:

“Solo por iniciativa de la función ejecutiva y mediante ley sancionadora por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar, extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrá establecer modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones especiales se crearan y regularan de acuerdo con la ley.”¹⁵⁰

Al presente enunciado debo señalar que al Presidente de la República le corresponde facilitar la seguridad jurídica del sistema impositivo tributario, podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, para materializar los valores y principios que la ley norma, a ello agregare un enunciado conocido “no hay tributo sin ley” como es el principio de legalidad, así como también la Asamblea Nacional, dentro

¹⁵⁰ constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial. Nro. 449. 20 de Octubre de 2008.

de sus deberes y atribuciones podrá “crear, modificar o suprimir tributos mediante ley”.¹⁵¹

Toda obligación tributaria tiene como objeto fundamental la satisfacción del tributo, la determinación del monto de la prestación; así los sujetos pasivos del tributo, deben realizar las respectivas declaraciones de sus gastos, aportando pruebas que las sustenten, y en general, cumplir con una serie de deberes denominados formales por el Código Tributario.

En lo que concierne a mi problemática planteada sobre la determinación presuntiva del sujeto pasivo, acorde con el Artículo 92 del Código Tributario; “la cual procede cuando no sea posible la determinación de forma directa, porque los documentos que respalden su declaración no son aceptables por una razón fundamental o no prestan mérito suficiente, para acreditarla, por lo que esta determinación se fundará en la presunción de hechos, indicios, circunstancias, que permiten configurar el hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determina la ley”¹⁵². De la cual destacó la necesidad de reformar el presente artículo, ya que la norma no establece, el procedimiento sancionatorio, para que el contribuyente considere primeramente a lo que se va a someter por no contar con los medios que respalden la determinación de la obligación tributaria, esto generaría mayor responsabilidad para respaldar la documentación y todo lo que

¹⁵¹ Constitución de la República Del Ecuador. Registro Oficial. Nro. 449. 20 de Octubre de 2008.

¹⁵² Código Tributario, Registro Oficial 38 de 14 de junio del 2005.

conlleve a realizar la determinación directa, además ayudaría a mantener una cultura tributaria que aporte significativamente a los ingresos que percibe el Estado, garantizando mayores beneficios recíprocos, a la vez no se encuentra regulado veces que se podrá emitir presunción sobre actos que declaran la existencia de la obligación tributaria, generando indirectamente elusión o disminución del valor de la obligación tributaria, por lo que la presunción es un término que se deduce por juicio u opinión lógica, y al presumir de hechos supuestos, no estamos garantizando la obligación que tienen los sujetos pasivos o contribuyentes de presentar la declaración de su contabilidad o registros y más documentos que deberían contribuir para con el Estado al pago de los tributos.

Desde esta perspectiva apunto la necesidad de reformar el Art. 92 del Código Tributario, porque la vigencia de esta normativa, trae efectos negativos al Estado, porque el contribuyente no está limitado las veces con las que pueda alegar o fundamentar no tener un documento que respalde el cumplimiento directo de la determinación tributaria, así como la Administración negarse a declarar la presunción de la obligación.

En la práctica tributaria la presunción aparece como una figura legal, con la que el contribuyente alega no tener ningún otro recurso para probar sus ingresos y gastos deducibles de pago por tributos.

En el desarrollo de mi trabajo investigativo que tiene como finalidad el cumplimiento exitoso de mi tesis, para obtener título profesional, afianzaré todo en cuanto propongo en la presente problemática.

c) JUSTIFICACIÓN

Desde el punto de vista social, demostraré que la determinación presuntiva trae aspectos negativos para con el Estado, ya que el contribuyente puede alegar de forma presuntiva; no tener la respectiva documentación que respalde los ingresos y gastos obtenidos durante su actividad tributaria, con el fin de que se le emita el pago por obligaciones tributarias a través de coeficientes que determina la ley, y que indirectamente produce evasión o disminución de la obligación tributaria, el Estado como ente acreedor de tributos deberá cobrar la recaudación de tributos solo por determinación presuntiva, cuyos coeficientes para el cobro serán en comparación a la misma actividad tributaria, y aun menor costo de pago.

Desde el punto de vista económico, los tributos constituyen fuente de ingreso público para el Estado; su pago es exigido por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula con el deber de contribuir, y al ser esta contribución una obligación que deba ser determinada de forma presuntiva genera que los sujetos pasivos no paguen lo debido por que perdieron sus documentos

que respaldaban los ingresos o gastos respectivos, provocando una asignación ineficiente de recursos.

Desde el punto de vista jurídico, nuestra legislación tributaria y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, regula las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de los tributos, respecto de la potestad determinadora que tiene la Administración para establecer el pago de tributos o cumplimiento de la obligación tributaria.

Con todos estos antecedentes el problema planteado es factible, pues lo puedo realizar a través de la investigación de trámites o procesos que en la práctica tributaria, hayan acontecido.

Este tema reviste de gran importancia en la actualidad, como lo manifesté en líneas anteriores provoca que los contribuyentes no efectúen el pago debido de los tributos, generando así una grandiosa pérdida de ingresos para el Estado y de esta manera los recursos a destinarse serán cada vez menor y con ello la desatención de las necesidades sociales.

d) OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

- ✓ Realizar un estudio crítico, doctrinario y jurídico de la normativa del Régimen Tributario, respecto de la Determinación Presuntiva del Sujeto Pasivo.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ✓ Obtener conocimientos formales relacionados con el Régimen Tributario.
- ✓ Establecer la existencia de perjuicios causados al Estado por la determinación presuntiva
- ✓ Elaborar propuesta de reforma al Código Tributario en su Art. 92 en lo respecta a instituir las veces que el sujeto pasivo puede alegar el pago de la obligación tributaria de forma presuntiva.

e) HIPÓTESIS

La Determinación Presuntiva del sujeto pasivo, establecida en el Código Tributario, produce elusión de la obligación tributaria, causando perjuicio al Estado en el momento de obtener sus ingresos como recaudación.

f) MARCO TEÓRICO

Para el desarrollo del presente trabajo, es necesario destacar algunas definiciones, conceptos que me permitirán brindar una mayor comprensión del tema a desarrollarse.

DERECHO TRIBUTARIO.

“El derecho tributario forma parte de una rama más amplia del derecho que es el derecho financiero, estudiando lo relativo a la obtención de recursos del estado; como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimientos, nacimiento o determinación de tributos, es decir a los impuesto de derechos y contribuciones especiales y aprovechamientos, así como las relaciones que se establecen entre la administración”¹⁵³

El derecho tributario como parte del derecho público se relaciona con otros derechos, donde el Estado ejerce su poder de imperio, y al ser materia tributaria sustentará su propósito en obtener de los particulares ingresos que sirvan para contribuir el gasto público.

Cuando el Estado ejerce su poder de imperio lo hace amparándose en la ley que lo faculta para ser el ente recaudador de tributos a través de sus diferentes instituciones, organismos y entidades administrativas.

¹⁵³ VALLEJO ARISTAZABAL, Sandro, “*Régimen Tributario y De Aduanas*”, Editorial UTPL, 2005, Pág. 25, Quito- Ecuador.

Para Bastistoni Ferrara y Grippa Salvetti existe una aceptable definición del derecho tributario:

“Es una disciplina jurídica que trata de normas que regulan las relaciones jurídicas entre el sujeto activo y los contribuyentes o responsables, por obligaciones tributarias, y las situaciones derivadas de estas obligaciones de carácter nacional, provincial, municipal o local, entendiéndose por tributos los impuestos tasas y contribuciones”¹⁵⁴

Se concibe al derecho tributario como disciplina jurídica por que conlleva a establecimiento de normas de conducta entre el estado y los particulares regidos por una ley; cuya base de las relaciones sociales determinan y aplican el pago de lo debido, por acuerdos mutuos, cabe mencionar que los tributos rigen para todo un país, la contribución debe ser nacional, y local.

Con relación a líneas anteriores expondré de manera perenne criterios sobre impuestos, tasas, y contribuciones.

En primer lugar un impuesto es una cantidad que el Estado exige a las entidades públicas; son tributos exigidos sin contraprestación del Estado, cuyo hecho imponible está constituido por rendimientos productos de negocios, trabajo y/o capital, que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo y tiene como indicadores: la renta, el consumo y el patrimonio, en segundo lugar tenemos las tasas es el pago

¹⁵⁴ NICOLA D”, Amati *“Tratado de Derecho Tributario”, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero , Editorial Temis, , Bogota- Colombia, Pág. 54.*

del costo del servicio o el pago del beneficio que se obtiene por la cesión del aprovechamiento especial del patrimonio público. Y por último las contribuciones son obligaciones que se derivan de la obtención de beneficios especiales individualizados derivados de las inversiones públicas en obras públicas, prestaciones sociales, entre otras actividades.

TRIBUTO.

El Gran Doctrinario Giuliani Fonrouge:

“Manifiesta que un tributo es una prestación obligatoria, normalmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”¹⁵⁵.

Al párrafo antes descrito puedo agregar que los tributos son los ingresos que mantiene el Estado, estas prestaciones son recibidas en dinero exigible, mediante el ejercicio de su poder de coacción, con el objetivo de obtener recursos para financiar el gasto público u otros fines de interés general.

“El tratadista Suizo Blumenstein amplía el criterio al sostener que los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado para el efecto por este, en virtud de su soberanía territorial”¹⁵⁶.

El criterio que sostiene este tratadista al mencionar que los tributos son prestaciones pecuniarias se está refiriendo a un término jurídicamente

¹⁵⁵ VALLEJO ARISTAZABAL, Sandro, “*Régimen Tributario y De Aduanas*”, Editorial UTPL, 2005, Quito Ecuador Pág. 27

¹⁵⁶ VALLEJO ARISTAZABAL, Sandro, Op. Cit, Pág.28

establecido asociado al dinero que se recibe como pago, de lo que el sujeto pasivo ha recibido por un servicio, proporcionado de una institución u organismo público.

POTESTAD TRIBUTARIA.

“Potestad que goza el estado para imponer de manera unilateral cargas tributarias a los habitantes sometidos a su soberanía”¹⁵⁷.

Bajo esta concepción se alude a que la potestad se determina por la autoridad que cumple sus funciones con restricciones que establece la máxima ley que lo rige; la potestad se rige por principios de los cuales se establecen las contribuciones que debe realizar el contribuyente; es decir, vincula individualmente al sujeto activo y pasivo, en la relación jurídica tributaria.

Adolfo Carretero al tratar este tema destaca que “Es el poder tributario, una emanación de la Soberanía sobre las personas que están dentro de la competencia estatal y su contenido es la facultad de reclamar tributos a los individuos sometidos a la soberanía”¹⁵⁸

Es decir la potestad tributaria es el poder que los órganos ejercen bajo el dominio de un orden jurídico que fue atribuido o preestablecido,

¹⁵⁷ VALLEJO ARISTAZABAL, Sandro, *“Régimen Tributario y De Aduanas”*, Editorial UTPL, 2005, Quito Ecuador Pág. 28.

¹⁵⁸ POMA NEIRA, Rafael, *“Introducción al Derecho Tributario”*, Editorial Jurídica LYL, edición 2007. Pág. 106.

encontrando al Estado como una organización jurídica y política de la sociedad.

Por ende, cuando hablamos de potestad tributaria, hacemos referencia a la fuerza que nace de la soberanía nacional, enfocados en la autoridad que la ley cede a los órganos del estado. Son inherentes en razón a su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente establece funciones.

Además de ello agrega que sea cual fuere el fundamento de la Potestad tributaria, lo que resulta es que la única forma que se ve manifestada ella es a través del Principio de Legalidad.

SEGURIDAD JURÍDICA.

Para el Estado la seguridad jurídica se respalda desde el mismo momento en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar “deber ser cierto y no arbitrario”¹⁵⁹.

Como sabemos para que se pueda emitir la exigibilidad de un pago primero debe constar en una norma la obligatoriedad de cumplirlo, por lo que es imprescindible dejar de enfocar la denominada frase “no hay tributo sin ley” el conocido principio de legalidad, donde se reitera el tiempo de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar: todo esto debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona.

¹⁵⁹ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Edición 2014, Pág. 130.

La seguridad jurídica dentro del régimen tributario, tiene enorme importancia, pues en este ámbito surge mutuas relaciones entre la administración y los particulares lo que se desenvuelven dentro de las facultades regladas que en ella ostenta, las mismas que se han de sujetar el imperio de la ley.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

“Es el vínculo jurídico personal que ocurre entre dos partes concretas y conocibles: la administración acreedora y el sujeto pasivo deudor, que da lugar a un derecho de crédito y a la correspondiente acción de cobro”¹⁶⁰.

Al ser una obligación tributaria un término a la noción de “deber”, en consecuencia de una norma jurídica, que implica cumplimiento de “hacer o no hacer una cosa”, facultad que le corresponde al sujeto pasivo de entrañarla a sus compromisos por satisfacción de sus intereses personales, si este la cumpliera inmediatamente se le emitirá la acción de cobro y de no ser así le corresponderá su respectiva notificación con acción de pago obligatorio determinado con multa o sanción.

El Código Tributario Ecuatoriano en su Art. 15 nos establece un concepto de obligación tributaria:

¹⁶⁰ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *“Manual de Derecho Tributario”*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Edición 2014, Pág. 125.

“Es el vínculo Jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”¹⁶¹

Es este caso es única y no nace de la voluntad del sujeto pasivo sino de la ley como imposición del Estado; la ley determina el hecho generador de la obligación, por otro lado la obligación no es de carácter real si no personal, esto es no es relación entre el Estado y los bienes de las personas sino un vínculo legal entre estos y el sujeto pasivo o su responsable

HECHO GENERADOR.

“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”¹⁶².

El hecho generador se lo debe entender desde mi perspectiva como el acto que resulta de la realización legal de una obligación, al estar sometida a cumplirla, es decir es un supuesto determinado por la ley, este puede nacer a través de la obligación tributaria.

¹⁶¹ Código Tributario, Registro Oficial 38 de 14 de junio del 2005.

¹⁶² Código Tributario, Registro Oficial 38 de 14 de junio del 2005.

BASE IMPONIBLE.

“La Base Imponible es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje de impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado”¹⁶³.

La base imponible comprende la totalidad de ingresos que un contribuyente ha percibido durante un año fiscal, pero a estos ingresos se les resta las devoluciones, descuentos, gastos y deducciones, entonces sobre dicha cuantía el contribuyente debe declarar, consecuentemente se determina la existencia o no de la obligación tributaria.

DE LOS SUJETOS.

SUEJO ACTIVO Y SUJETO PASIVO.

“Se define como sujeto activo al ente acreedor del tributo en cambio, el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”¹⁶⁴

Nuestra legislación tributaria el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, es decir éste ente es quien recibe de los ciudadanos una prestación económica y de tal modo que los obligados a dicho pago se convierten en sujetos pasivos de la obligación tributaria, e incluso

¹⁶³ www.sri.gov.ec/Leyderegimentributariointerno

¹⁶⁴ www.sri.gov.ec/Leyderegimentributariointerno

intervienen terceros que también se convierten en responsables obligados al pago.

El sujeto pasivo es el responsable de la obligación tributaria, quien debe cumplirla ya sea como contribuyente, responsable o tercero, sin importar si es persona natural o jurídica.

DETERMINACIÓN.

Según nuestra legislación Tributaria en su art. 87 establece un concepto de terminación:

“Es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía del tributo”¹⁶⁵

Para que la determinación se constituya un acto debe ser emanada de la voluntad, estar declarada y aceptada por las partes, cuya acción tiene como finalidad la existencia de la obligación tributaria, aplica el beneficio directo de lo que legalmente se pide, la determinación puede estar dada por el sujeto activo o por el sujeto pasivo.

SISTEMAS DE DETERMINACIÓN.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 22, Capítulo VII, de la Determinación del Impuesto:

¹⁶⁵ Código Tributario, Registro Oficial 38 de 14 de junio del 2005.

“La determinación del Impuesto a la Renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo o de modo mixto”¹⁶⁶, la determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo establecido por la ley, esta será definitiva y vinculante. En cambio la determinación por el sujeto activo establecerá la obligación tributaria de la que ejercerá su potestad determinadora.

La determinación por la administración efectuará las determinaciones directas o presuntivas.

La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a las conclusiones más o menos exactas de la renta percibida.

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados.

¹⁶⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 463 de 17 de noviembre del 2004.

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR COEFICIENTES

De acuerdo a lo determinado en el Art. 25 de la ley antes referida, nos dice:

“Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos de juicio como capital invertido, volumen de transacciones o ventas, importaciones, y compras de mercaderías; utilidades obtenidas por la actividad económica tributaria que realizaba, los gastos generales etc., se aplicaran coeficientes de estimación presuntiva, fijados tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos obligados, los coeficientes se aplicarán de conformidad a lo establecido anualmente por el Director General del SRI mediante resolución”¹⁶⁷.

Esta forma presuntiva de determinación de la obligación tributaria se encuentra regida legalmente por el Código Tributario, como la Ley Orgánica de Régimen Tributario interno, que regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos obligados coercitivamente a cumplir sus funciones u obligaciones.

La determinación de forma presuntiva emana de los hechos o indicios presumiblemente fácticos para la administración, que son llevados a cabo por elementos válidos, que ayudan a determinar la existencia de la obligación tributaria, al efectuarse por coeficientes solo garantizan la

¹⁶⁷Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 463 de 17 de noviembre del 2004.

emisión del pago y no el verdadero valor que debió pagar si fuese por la forma directa de determinación.

EVASIÓN TRIBUTARIA

“Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país, son omisivas violatorias a disposiciones legales”¹⁶⁸.

Esta conceptualización establecida según Cabanellas admite que el pago de la obligación tributaria puede eliminarse o no generarse totalmente, para el efecto también puede disminuirse cuando esta obligación es determinada de forma presuntiva, por qué no hay documentación que la respalde.

ELUSIÓN TRIBUTARIA

La elusión de un impuesto por un individuo obligado a su pago, “consiste en modificar su comportamiento de manera que se reduzca o elimine su deuda tributaria”¹⁶⁹; en este caso no hay nada ilegal en la conducta del individuo, pues, los medio que se utiliza son legales. Pero las consecuencias que genera son una grandiosa pérdida de ingresos para el Estado y de esta manera los recursos a destinarse serán cada vez menor y con ello la desatención de las necesidades sociales

¹⁶⁸ CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Décimo novena Edición .Editorial HELIASTA. 2008

¹⁶⁹ CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Décimo novena Edición .Editorial HELIASTA. 2000.

g) METODOLÓGIA

Para realizar el presente trabajo de investigación, realicé la selección y sistematización de la información bibliográfica en libros, obras, manuales educativos en materia tributaria, con la que se construyó el fundamento teórico de cada uno de los capítulos.

Los métodos utilizados en el presente trabajo, son los siguientes: método científico, inductivo-deductivo, comparativo, exegético, hermenéutico, estadístico, analítico, sintético; y como técnicas de investigación: la encuesta y entrevista.

MÉTODO CIENTÍFICO.

Este método me ha permitido seguir un proceso adecuado, complejo y general de procedimientos, mediante la percepción del conocimiento empírico, he llegado a demostrar los hechos y fenómenos de la realidad de estudio, hasta llegar a contrastarla a través de un proceso de análisis y síntesis se logró la fundamentación teórica para finalmente establecer conclusiones, recomendaciones y una propuesta de reforma de ley.

MÉTODO INDUCTIVO.

Este método me permitirá partir de casos particulares que se hayan llevado a cabo por determinación de forma presuntiva, para luego determinar cuáles son los perjuicios causados al Estado, y que

enmiendas legales se debería aplicar para erradicar la evasión o disminución de la obligación tributaria.

MÉTODO DEDUCTIVO.

Este método me permitirá partir de conceptos generales que afectan a la sociedad y al Estado para determinar las consecuencias producidas por los particulares obligados al pago de tributos.

MÉTODO COMPARATIVO.

Este método me permitirá analizar y realizar las respectivas comparaciones de nuestra legislación tributaria con las demás legislaciones tributarias, respecto de la determinación presuntiva de las obligaciones tributarias.

MÉTODO EXEGÉTICO.

Teniendo en consideración que para el logro de los objetivos esenciales de la investigación, se hace imprescindible, el análisis minucioso y detallado del contenido de las normas tributarias.

MÉTODO ANALÍTICO.

El método me permitirá realizar un estudio pormenorizado de cada uno de los capítulos del proceso de tesis para poder así llegar a comprender la esencia del tema, es decir, permite el análisis de conceptos, doctrina y

jurisprudencia, de la normativa tributaria ecuatoriana y de otras legislaciones.

MÉTODO ESTADÍSTICO.

Este método me permitió realizar el respectivo procesamiento de datos, el mismo que se lo plasma en la presentación de cuadros estadísticos, porcentajes y representación en barras, con lo cual podré establecer criterios cualitativos y cuantitativos que proceden de las encuestas.

TECNICAS DE LA ENCUESTA.

La encuesta es una técnica que recoge datos mediante la aplicación de un cuestionario de preguntas, sencillas y concretas, esta técnica será aplicada en la ciudad de Loja, a un universo de 30 personas, que conozcan del tema.

TECNICAS DE LA ENTREVISTA.

Consiste en el dialogo directo entre dos o más personas, el entrevistador y el entrevistado que a través de sus ideas y opiniones exponen el tema en discusión , estas entrevistas las aplicare en la ciudad de Loja, a un universo de 5 profesionales especializadas en materia tributaria.

h) PRESUPUESTO Y FINANCIAMIENTO.

En el presente proyecto de tesis referente a: “**LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL SUJETO PASIVO ACORDE CON EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR REFORMA**”., a fin de lograr la adecuada ejecución de la problemática planteada, por lo cual he realizado el siguiente presupuesto:

RECURSOS HUMANOS

- Gabriela Marylin Castillo Cofre.
- Directora: Tania Sarmiento.

RECURSOS MATERIALES

MATERIALES	VALOR
Trámites Administrativos	62.90
Obras didácticas	189.00
Movilización	50.00
Material de Escritorio	122.00
Levantamiento de texto, impresión y encuadernación de la tesis	98.00
Reproducción de Informes de la tesis	124.00
Alquiler de infocus o proyector	30.00
Copias	30.00
Internet	12.50
Imprevistos	50.00
TOTAL	768.40

i. CRONOGRAMA:

ACTIVIDADES TIEMPO	ABRIL		MAYO		JUNIO		JULIO		AGOSTO
	Selección y definición del tema y problema	x							
Elaboración del Proyecto de Tesis	x								
Desarrollo del Marco Teórico del proyecto	x								
Planteamiento de Objetivos, hipótesis		X							
Desarrollo de la metodología y presupuesto		X							
Presentación de Proyecto de tesis			x						
Corrección y Aprobación de proyecto de Tesis			X						
Aplicación de encuestas				x					
Verificación y contrastación de objetivos e hipótesis					x				
Planteamiento de conclusiones y recomendación						x			
Presentación del Borrador de la tesis							x		
Corrección del Borrador de la tesis								x	
Presentación del Informe Final									x
Defensa de la tesis.									X

i) BIBLIOGRAFIA

- Constitución de la República Del Ecuador, Registro Oficial 449. 20 de Octubre de 2008.
- Código Tributario, Registro Oficial 38 de 14 de junio del 2005.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 463 de 17 de noviembre del 2004.
- Cabanellas de las Cuevas Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Décimo novena Edición, Editorial HELIASTA, 2008.
- Nicola D Amati “Tratado de Derecho Tributario”, Tomo Primero, Editorial Temis, Bogotá- Colombia.
- Poma Neira Rafael, “Introducción al Derecho Tributario”, Editorial Jurídica LYL, Edición 2007.
- Troya Jaramillo José Vicente, “Manual de Derecho Tributario”, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Edición 2014.
- Vallejo Aristazabal Sandro, “Régimen Tributario y de Aduanas”, Editorial UTPL, 2005, Quito- Ecuador.
- www.sri.gov.ec/Leyderegimentributariointerno
- <http://www.bufeteconesa.com/actualidad/articulos/economico-fiscal-contable/como-se-castiga-la-elusion>

INDICE

PORTADA.....	i
CERTIFICACIÓN.....	ii
AUTORÍA.....	iii
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS.....	iv
AGRADECIMIENTO.....	v
DEDICATORIA.....	vi
1. TITULO.....	1
2. RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	5
3. INTRODUCCIÓN.....	7
4. REVISIÓN DE LITERATURA.....	10
4.1. MARCO CONCEPTUAL.....	10
4.1.1. Derecho Tributario.....	10
4.1.2. Los tributos.....	12
4.1.3. Concepto de tributo	13
4.1.4. Finalidad de los tributos.....	15
4.1.5. Clasificación de los Tributos.....	17
4.1.5.1. Impuestos.....	18
4.1.5.2. Tasas.....	21
4.1.5.3. Contribución especial o de mejora.....	24

4.2.Obligación Tributaria.....	27
4.2.1. Concepto de obligación términos generales.....	28
4.2.2. Características.....	29
4.2.3. Nacimiento y Exigibilidad de la Obligación tributaria.....	31
4.2.4. Extinción de la Obligación tributaria.....	35
4.3. Hecho Generador.....	39
4.3.1. Concepción actual del Hecho Generador.....	41
4.3.2. Elementos del hecho Imponible.....	42
4.3.2.1. Base Imponible.....	42
4.3.2.2. Cuantía.....	43
4.4. Sujetos de la Obligación Tributaria.....	44
4.4.1. Sujeto activo.....	45
4.4.2. Sujeto pasivo.....	47
4.4.2.1. Contribuyente.....	48
4.4.2.2.Responsable.....	49
4.5. Facultades de la Administración Tributaria.....	49
4.5.1. Facultad Determinadora.....	51
4.5.2. Determinación Tributaria	53
4.5.2.1. Determinación por el Sujeto Pasivo	55
4.5.2.2. Determinación por el Sujeto activo	57
4.5.2.2.1. Forma Directa.....	59
4.5.2.2.2. Forma Presuntiva.....	60

4.6. Elusión Tributaria.	62
4.7. MARCO DOCTRINARIO	65
4.7.1. Régimen Tributario Ecuatoriano.....	65
4.7.2. Principios que rigen la Tributación.....	68
4.7.3. Principios Constitucionales.....	69
4.7.3.1.Principio de Generalidad.....	70
4.7.3.2.Principio de Progresividad.....	71
4.7.3.3.Principio de Eficiencia	73
4.7.3.4.Principio de Simplicidad Administrativa.....	74
4.7.3.5.Principio de Irretroactividad	76
4.7.3.6.Principio de Equidad	78
4.7.3.7.Principio de Transparencia	79
4.7.3.8.Principio de Suficiencia Recaudatoria	81
4.7.4. Principios Tributarios del Código Tributario.....	83
4.7.4.1.Principio de Legalidad.....	83
4.7.4.2.Principio de Generalidad.....	85
4.7.4.3.Principio de Igualdad	86
4.7.4.4.Principio de Proporcionalidad.....	88
4.7.4.5.Principio de Irretroactividad.....	89
4.8. Marco Jurídico	89
4.8.1. Sistema Tributario Ecuatoriano.....	89
4.8.2. Constitución de la República del Ecuador 2008.....	90

4.8.3. Código Tributario Ecuatoriano.....	95
4.8.4.Ley de Régimen Tributario Interno	98
4.8.5. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario.....	101
4.9. Legislación Comparada.....	104
4.9.1. Código tributario de Perú.....	104
4.9.2. Sistema tributario de Argentina.....	112
5. MATERIALES Y METODOS.....	118
5.1. Materiales.....	118
5.2. Métodos.....	119
5.3. Técnicas.....	121
6.RESULTADOS.....	124
6.1.Resultados de las encuestas	125
6.2.Resultados de las entrevistas	127
6.3.Presentación de Encuestas	129
6.4.Presentación de Entrevistas.....	135
6.3.Estudio de casos	143
7. DISCUSION.....	157
7.1. Verificación de Objetivos.....	157
7.2. Contrastación de hipótesis.....	158
7.3.Fundamentación Jurídica que sustenta la Propuesta de Reforma.....	159
8. Conclusiones.....	162

9. Recomendaciones.....	163
9.1. Propuesta de Reforma al Código Tributario.....	165
10. Bibliografía.....	169
11. Anexos.....	172