



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

MODALIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA

CARRERA DE DERECHO

TÍTULO

NECESIDAD DE REFORMAR EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO EN LO QUE RESPECTA AL PAGO DE INTERESES Y MULTAS A CARGO DEL SUJETO PASIVO, POR EL RETRASO EN EL PAGO TOTAL O PARCIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA.

TESIS PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

AUTOR

GUIDO MIGUEL CHURO CASTILLO

DIRECTOR DE TESIS

DR. ÁNGEL MEDARDO HOYOS

Loja- Ecuador
2013



II. CERTIFICACIÓN

Dr. Ángel Medardo Hoyos

**CATEDRÁTICO DE LA MODALIDAD DE ESTUDIOS A
DISTANCIA CARRERA DE DERECHO DE LA U.N.L.**

CERTIFICO:

Haber revisado de manera metodológica y sistemática el presente trabajo de investigación titulado: *“NECESIDAD DE REFORMAR EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO EN LO QUE RESPECTA AL PAGO DE INTERESES Y MULTAS A CARGO DEL SUJETO PASIVO, POR EL RETRASO EN EL PAGO TOTAL O PARCIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA”*., el mismo que cumple con los requerimientos académicos y reglamentarios de la Universidad Nacional de Loja por lo que autorizo su presentación y defensa.

Dr. Ángel Medardo Hoyos

DIRECTOR DE TESIS

III. DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Las ideas, comentarios y teorías que no están debidamente citadas son de mi autoría y de mi exclusiva responsabilidad. Responsabilizándome de lo aquí expuesto.

Guido Churo Castillo

IV. AGRADECIMIENTO

En este trabajo, dejo constancia de mi imperecedero agradecimiento a la UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA, MODALIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA, CARRERA DE DERECHO, por la oportunidad dada a mis requerimientos profesionales, así como satisfacer la demanda que tiene la sociedad de poderse educar en sus aulas universitarias. Ello constituye un aporte al desarrollo científico, jurídico y tecnológico, ya que se forman Abogados que, posteriormente contribuyen con sus conocimientos en el ámbito de la ética, justicia y defensa del derecho en los diferentes ámbitos, privado y público.

Un agradecimiento a todos los docentes que han aportado en cada uno de los módulos a mi formación profesional.

De manera especial, dejo constancia de mi gratitud al doctor Ángel Medardo Hoyos por su asesoría, paciencia y entereza en apoyarme para concluir el presente trabajo.

Guido Churo Castillo

V. DEDICATORIA

A Dios, que me dio la oportunidad de vivir y otorgarme una familia maravillosa,

A mis padres que han estado conmigo en todo momento, porque creyeron en mí, brindándome su amor y comprensión

A mi esposa y a mis hijos gracias por apoyarme siempre, estar en las buenas y en las malas a mi lado.

A toda mi familia, como retribución al incondicional apoyo que me han brindado, siempre están en mi corazón.

A mis profesores que han sabido inculcarme tanto los conocimientos como los valores que necesita un profesional, gracias por confiar en mí.

Y a todas las personas que han sabido comprenderme en los momentos buenos y malos.

Los quiero mucho a todos y Nunca los Olvidaré.

Guido

VI. TABLA DE CONTENIDOS

1. TÍTULO

2. RESUMEN

- 2.1. Resumen en español
- 2.2. Resumen en inglés (Abstract)

3. INTRODUCCIÓN

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. MARCO CONCEPTUAL

- 4.1.1 Generalidades de la tributación
- 4.1.2 Aspectos generales de la obligación tributaria

4.2. MARCO DOCTRINARIO

- 4.2.1. Generalidades de la tributación
- 4.2.2. Aspectos generales de la obligación tributaria

4.3. MARCO JURÍDICO

- 4.3.1. Generalidades de la tributación
- 4.3.2. Aspectos generales de la obligación tributaria

4.4. DERECHO COMPARADO

- 4.4.1. Legislación en la República de Chile
- 4.4.2. Legislación en la República de los Estados Unidos Mexicanos

5. MATERIALES Y MÉTODOS

- 5.1. Materiales utilizados
- 5.2. Métodos
- 5.3. Procedimiento y técnicas

6. RESULTADOS

- 6.1. Resultado de la aplicación de encuestas
- 6.2. Resultado de la aplicación Entrevistas
- 6.3. Estudio de casos

7. DISCUSIÓN

- 7.1. Verificación de Objetivos
- 7.2. Contrastación de Hipótesis
- 7.3. Fundamentación Jurídica de la propuesta de reforma

8. CONCLUSIONES

9. RECOMENDACIONES

9.1. Propuesta de Reforma Jurídica

10. BIBLIOGRAFÍA

11. ANEXOS

11.1. Anexos 1

11.2. Anexos 2

11.3. Anexos 3

12. ÍNDICE

1.- TÍTULO

NECESIDAD DE REFORMAR EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO EN LO QUE RESPECTA AL PAGO DE INTERESES Y MULTAS A CARGO DEL SUJETO PASIVO, POR EL RETRASO EN EL PAGO TOTAL O PARCIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA.

2.- RESUMEN

El presente trabajo de investigación es un análisis doctrinario, jurisprudencial, jurídico relacionado con el pago de intereses y multas a cargo del sujeto pasivo, por el retraso en el pago total o parcial del Impuesto a la Renta en el Ecuador. Esto lo realizo con la debida contrastación de la legislación de otros países como el derecho mexicano y el derecho chileno, que tienen mucha relación con nuestra legislación ecuatoriana.

Como postulante para obtener mi título de Abogado, considero que el Estado ecuatoriano tiene que cumplir dos roles importantes para la activación económica del Estado: En primer lugar tiene que garantizarse los recursos necesarios para sustentar las necesidades públicas y, en segundo lugar, tiene la obligación de incentivar la producción, inversión y generación de riqueza por parte de la iniciativa privada a fin de poder sustentar en base de los tributos que se cobra los ingresos tributarios para el Estado.

Es indudable que hasta la presente nuestro régimen jurídico ecuatoriano así lo contempla y garantiza, dispone ello tanto a sus gobernantes como a sus gobernados.

Si revisamos el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, se confirma lo dicho:

“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”.

Constitucionalmente se protege y regulariza el régimen tributario para evitar excesos por parte del Estado (sujeto activo de la relación jurídica tributaria) y por el Sujeto Pasivo, que es quien sufre la carga impositiva tributaria.

Bien puedo afirmar que antes del año 2000, el Ecuador sufría un verdadero desequilibrio e inequidad en la recaudación y pago de tributos. Inclusive la administración tributaria que en aquel entonces era la Dirección General de Rentas no gestionaba y conseguía una verdadera recaudación de impuestos, lo que obviamente afectaba a los intereses del Estado. Es a partir del año 2000 que el Estado a través de su recién creado organismo Servicio de Rentas Internas SRI que, inicia a recaudar de forma ordenada y con mucho control los tributos. Se inicia así una nueva cultura tributaria en el Ecuador.

Desde aquella fecha el Código Orgánico Tributario, actualmente Código Orgánico Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y demás legislación tributaria ha tendido algunas reformas que si bien ha permitido incrementar los montos de recaudación tributaria, también es innegable, las constantes reformas legales ha ocasionado inseguridad jurídica al contribuyente.

Un aspecto que me ha llamado mucho la atención y que me parece necesario hacer un exhaustivo análisis es lo relacionado al cobro de los intereses y multas que a mi criterio son exageradas, duplicadas y que se alejan de los preceptos constitucionales, es el caso por ejemplo las que se

cobran por el retraso en la declaración y pago parcial del Impuesto a la Renta.

Considero que si bien es necesario sancionar el incumplimiento del Contribuyente cuando no cancela totalmente sus obligaciones tributarias no es menos cierto que la sanción impuesta por ese motivo no debe ser exagerada, teniéndose en cuenta que se cobran los respectivos intereses por el retraso.

Además, nuestra legislación tributaria poco estimula la inversión como si sucede en la legislación chilena. Ello es negativo para nuestro desarrollo productivo así como para el Estado. Debemos tener claro que los ingresos petroleros disminuirán considerablemente y, a fin de contar con ingresos tributarios es necesario que exista inversión y generación de empresas para que en base a la actividad que tienen cancelen tributos al Estado.

Por tal razón y en vista al interés investigativo que tengo, con la presente Tesis, llegaré a comprobar y verificar si el criterio que propongo al respecto es fundamentado y compartido por las personas que me apoyaron en la investigación de campo que realicé, así como por la doctrina y la realidad jurídica de otros países latinoamericanos.

2.1. ABSTRACT

The present research is an analysis of doctrine, jurisprudence, legal related interest and penalties paid by the taxpayer, for the delay in full or partial payment of income tax in Ecuador. This is done with proper testing of the laws of other countries such as Mexican law and Chilean law, which have little to do with our Ecuadorian law.

As a candidate to get my law degree, I believe that Ecuador has to fulfill two important roles for economic activation of the state: First you have to be guaranteed the resources necessary to support public needs and, secondly, has the obligation encourage the production, investment and wealth creation by the private sector in order to sustain on the basis of the taxes charged tax revenues to the state.

Undoubtedly, to present our Ecuadorian legal system so provides and guarantees, it has both its rulers and it's ruled.

If we revise Article 300 of the Constitution of the Republic of Ecuador, confirms this:

"The tax regime is governed by the principles of comprehensiveness, progressivity, efficiency, administrative simplicity, non-retroactivity, equity, transparency and revenue adequacy. Priority will be given direct and progressive taxes.

Tax policy will promote the redistribution and boost employment, the production of goods and services, and conducts environmental, social and economic responsibility. "

Constitutionally protected and regularized to avoid excessive taxation by the state (active subject of the legal relationship tax) and the taxpayer, that is who suffers the tax burden of taxation.

Well I can say that before 2000, Ecuador suffered a real imbalance and inequity in the collection and payment of taxes. Even the tax authorities at that time was the Revenue Department not getting a true managed and tax collection, which obviously affected the interests of the state. It is since 2000 that the State through its newly created body SRI Internal Revenue Service that begins to collect in an orderly manner and with a lot of control taxes. This will initiate a new tax culture in Ecuador.

Since that date the Tax Code, Tax Code currently the Internal Tax Regime Law and other tax law has tended that while some reforms have helped increase the amount of tax revenue, it is also undeniable, ongoing legal reform has caused legal uncertainty the taxpayer.

One aspect that has caught much attention and I think necessary to make a thorough analysis is related to payment of interest and penalties that are exaggerated in my opinion, duplicated and that deviate from the constitutional provisions is the case for example charged in the case of delay in the declaration and partial payment of income tax.

I think if it is necessary to punish violations of the Taxpayer when you do not cancel completely their tax obligations is no less true that the penalty for that reason should not be overstated, taking into account the respective charged interest for the delay.

In addition, our tax laws encourage little investment as if it happens in the Chilean legislation. This is detrimental to our development and production for the state. We must be clear that oil revenues will decrease significantly and,

in order to have tax revenue there must be investment and businesses to generate based on the activity you have taxes to the state canceled.

For this reason and in view of research interest that I have with this thesis, I will come to check and verify whether the approach I propose in this regard is based and shared by people who supported me in the field research I conducted, as well as doctrine and legal situation in other Latin American countries.

3.- INTRODUCCIÓN

El Estado es el encargado de suministrar ciertos bienes y servicios a la población, los mismos que por sus condiciones y características no pueden ser suministrados por el sector privado y que se constituyen como imprescindibles para el desarrollo de la vida y del bienestar de la población. Estos servicios son los de educación, salud, seguridad social, defensa, policía, relaciones exteriores, infraestructura básica, pago de la burocracia etc. Para poder cumplir con estos costos y gastos requiere de fuentes de financiamiento, para lo cual, necesariamente tiene que contar con una política económica.

Es por ello que debemos entender al poder tributario como la facultad del Estado para exigir unilateralmente determinados tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley.

Así, la relación jurídica existente entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (Contribuyente o responsable) nace por la imposición que el Estado realiza al sujeto pasivo en base a la potestad tributaria de la que goza.

Para regular la imposición de cargas tributarias por parte del Estado al Contribuyente, la doctrina señala como principios del derecho tributario entre otros al principio de legalidad, igualdad, generalidad, Proporcionalidad e irretroactividad.

Al tributo se lo entiende como una prestación obligatoria a favor del Estado o de las personas jurídicas indicadas por éste, que afectan al patrimonio de los obligados y cuyo destino es el financiamiento de los fines estatales.

La Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario regulan la política tributaria y fiscal del país, indican cuáles son los actos y conjunto de actos que permitirán al sujeto activo y al sujeto pasivo establecer cuál es el hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible, la cuantía del tributo, y de esta forma declarar y pagar en los plazos y condiciones establecidas los diversos tributos que se han regulado en el Ecuador.

La Constitución de la República del Ecuador regula los principios del régimen tributario de la siguiente forma:

“Artículo 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”¹

Con las afirmaciones anteriores es necesario señalar entonces que la obligación tributaria constituye una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio y, sus elementos básicos son el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho imponible o generador del tributo.

Para conocer cuánto debe pagar el sujeto pasivo y cuánto debe cobrar el sujeto activo, se efectúa la determinación tributaria que consiste en una sucesión de actos o conjunto de actos ya sea del obligado o de la Administración tributaria para establecer el supuesto hipotético (hecho generador o hecho imponible) de la norma creadora del tributo y fijar así la cuantía del mismo. Existe así por lo tanto la obligación tributaria.

¹ CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.- PUBLICADA EN EL REGISTRO OFICIAL 449 DEL 20 DE OCTUBRE DEL 2008

Uno de los Impuestos que se paga en el Ecuador y que significa un importante aporte en el Presupuesto General del Estado es el Impuesto a la Renta, que es obligación tributaria que nace cuando se produce renta global y es obtenida por personas naturales, sociedades nacionales, extranjeras y las sucesiones indivisas.

A partir del año 2009 en el Ecuador se inicia una verdadera transformación en lo que respecta a la gestión tributaria, a la administración tributaria y a los actos de declaración, recaudación y control de los tributos y de los contribuyentes, específicamente de acuerdo al trabajo de investigación que realizo del Impuesto a la Renta.

Entre ese cambio en la normativa tributaria, me ha llamado mucho la atención y consideré que debe ser motivo de análisis, es lo relacionado con el cobro de intereses, la imposición de multas y recargos tributarios directos que a mi criterio son excesivas y se constituye en una extralimitación del Estado que, además de atentar contra la capacidad económica del contribuyente, no cumple con la política tributaria establecida en la Constitución de la República del Ecuador que dispone en su artículo 300 segundo inciso ***“que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”***.

Por esta razón, en el presente trabajo de investigación realizo un minucioso análisis y estudio de las sanciones pecuniarias impuestas mediante Ley por el retraso en el pago total o parcial del Impuesto a la Renta por parte del sujeto pasivo, lo que permitirá determinar que el contribuyente es sancionado dos veces con el cobro de intereses y multas cuya carga impositiva es muy fuerte, teniéndose en cuenta además que los porcentajes son muy altos y no tienen ninguna relación con las tasas del sistema financiero nacional.

Para llevar a cabo este trabajo de investigación elaboré un marco conceptual, jurídico, doctrinario que permita conocer y entender las diferentes instituciones de la tributación y del régimen tributario en el Ecuador, además incluí legislación referente al pago del Impuesto a la Renta de países como Chile y México. Desarrolle temáticas como: Régimen y Política Tributaria en el Ecuador, el Derecho Tributario, poder y potestad tributaria; principios de la tributación y principios constitucionales del régimen tributario, la importancia de la tributación para el sustento del Estado, la obligación tributaria, las exenciones tributarias, la determinación tributaria, la caducidad como pérdida del derecho de la administración tributaria para determinar el impuesto. Realicé la investigación de campo que me permitió verificar los objetivos que me planteé en este trabajo de investigación así como contrastar la hipótesis que como conjetura científica la redacté.

De la aplicación de la investigación bibliográfica, mi aporte personal, con la investigación de campo pude llegar a proponer conclusiones, recomendaciones y finalmente proponer una reforma legal a aquellos aspectos legales que como resultado de este trabajo investigativo se pudieron determinar.

4.- REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. MARCO CONCEPTUAL

4.1.1. GENERALIDADES DE LA TRIBUTACIÓN.

4.1.1.1. Derecho Tributario

El Derecho Tributario se ubica dentro del campo de la actividad financiera; desarrollándose esta tanto en el sector público como en el privado.

En el sector privado se realizan actividades financieras individuales para satisfacer las necesidades individuales. En la actividad del sector privado, el sujeto es el Individuo. En el sector público la actividad financiera consiste en la obtención de recursos y satisfacción de las necesidades públicas. En la actividad del sector público, el sujeto es el Estado.

El derecho tributario es la rama del derecho público que regula las normas jurídicas que permiten al Estado ejercer su poder tributario. El Estado financia sus actividades mediante el aporte obligatorio de los ciudadanos que contribuyen para solventar el gasto público. El derecho tributario trata respecto a las normas vinculadas a este proceso.

4.1.1.2. Poder Tributario y Potestad Tributaria

Poder tributario es la facultad del Estado para exigir unilateralmente determinados tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley.

“La concepción del poder tributario, como poder singular limita el derecho a la creación por la norma, de derechos o deberes directamente vinculantes

para el ciudadano, colocando al Estado en una situación prevalente, en su calidad de fuente de todo derecho. En cuanto a la materia tributaria, tales concepciones han llevado a la aceptación incondicional de las teorías que conciben las relaciones tributarias como se relacione a su poder. Ello acarrea, consecuencias incompatibles con el Estado Social y Democrático de Derecho”².

La potestad tributaria es cronológicamente posterior al poder tributario, como facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nacen los tributos, la potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la Ley asigna a la Administración para recaudar los tributos.

El diccionario de Cabanellas indica que potestad tributaria es *“Atribución de un órgano estatal para imponer tributos. Así, en un Estado federal, la potestad tributaria puede estar distribuida en varios niveles de organización de tal Estado”*³.

4.1.1.3. Definición de tributo y principios de la tributación

Tributo es una prestación obligatoria a favor del Estado o de las personas jurídicas indicadas por éste, que afectan al patrimonio de los obligados y cuyo destino es el financiamiento de los fines estatales.

El tributo tiene cuatro elementos que son:

²www..blogspot.com. EL PODER TRIBUTARIO.- LABRIN Peña Ernesto. Derecho y Sociedad.. Lima, abril 2009.

³DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL. CABANELLAS de la Torre Guillermo. Tomo VI. 30^{ava}. Edición. Editorial Heliasta5. Argentina 2008.

- a) **Naturaleza pecuniaria de la prestación.**- Por prestación se entiende en el caso específico de los tributos, en dar sumas de dinero al Estado.
- b) **Producto de la potestad tributaria del Estado.**- El elemento primordial del tributo es la coacción que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio o poder tributario, el cual es de naturaleza política y expresión de soberanía. Se trata de una prestación obligatoria y no facultativa, hay la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.
- c) **Creado en virtud de la una ley.**- No hay tributo sin ley que lo establezca. La norma tributaria es un límite formal a la coacción y es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado sólo puede ser resuelta mediante la ley.
- d) **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado.**- El fin esencial del tributo es fiscal, es la obtención de ingresos por parte del Estado considerándoseles como un importante instrumento de política económica en aras de conseguir objetivos tales como: asignación óptima de recursos; mayor estabilidad económica; mejoramiento en la distribución de la renta; y, potenciar el desarrollo económico.

Principios de la tributación: Los principios de la tributación constituyen el conjunto de derechos y obligaciones que la legislación tributaria impone al estado, al contribuyente y a terceros. Entre los principios de la tributación tenemos al principio de legalidad, igualdad, generalidad, Proporcionalidad e irretroactividad. En base a ellos la potestad tributaria tiene los límites que evitan excesos por parte del Estado en la creación de tributos.

Con el principio de legalidad se permite establecer cómo se va a ejercer potestad tributaria, consiste en la norma incluida en los cuerpos Constitucionales y legales que dispone que solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar y extinguir tributos. Es así que, se requiere la expedición de una ley para crear modificar y suprimir tributos. Con este principio se protege el derecho de propiedad y se evita la arbitrariedad de la autoridad.

El principio de igualdad encamina a la justa distribución de las cargas tributarias según la capacidad económica de los contribuyentes. En base a este principio se grava a todos los contribuyentes en igualdad de condiciones y de otro lado, se da una equidad entre personas que se encuentran en una misma situación económica. Así se trata de un trato igual entre iguales. Además, en este principio se prohíbe discriminaciones raciales, sexuales o sociales.

El principio de igualdad se relaciona al principio de proporcionalidad y de progresividad. Conforme el principio de proporcionalidad, el tributo se cobrará en más o menos cuantía conforme la capacidad contributiva de la persona. Respecto al principio de progresividad, se aplicará al conjunto de tributos nacionales, seccionales, municipales e institucionales, velando y protegiendo la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Un claro ejemplo de la aplicación del principio de igualdad es el siguiente: Todas las personas que tienen ingresos en fuente ecuatoriana, es decir tiene una utilidad producto de sus actividades económicas, son sujetos al pago del Impuesto a la Renta, en igualdad de condiciones tenemos la obligación de cancelar este impuesto existiendo una cuantía establecida para su cobro y pago regulado por la ley. Sin embargo, este trato será proporcional

dependiendo de la base imponible que cada contribuyente tiene. A groso modo, si una empresa tiene utilidades por US\$ 20.000, tendría que pagar de impuesto a la renta US\$ 5.000; por otro lado si una empresa tiene utilidades por US\$ 100.000, tendrá que cancelar por impuesto a la renta US\$ 25.000. Con ello demuestro que si bien las dos empresas en igualdad de condiciones pagan el impuesto a la renta siendo su cuantía el 25%, la diferencia radica en que el que tiene más utilidad paga más y el que tiene menos paga menos. Con ello el principio de igualdad da un trato de igualdad entre iguales.

Principio de generalidad.- *“El principio de Generalidad positivamente equivale a la contribución de todos los administrados al impuesto, y negativamente que nadie debe quedar exceptuado de la ley tributaria, reduciéndose las exenciones al mínimo y sólo en los casos de interés público establecidos en la ley. El poder de eximir o conceder dispensas tiene validez constitucional por no otorgarse por razones de linaje, clase, raza o casta, sino por otorgarse en función de circunstancias de orden económico y social tendientes a lograr una efectiva justicia social, o a fomentar actividades convenientes para la convivencia o para el desarrollo del país”⁴.*

El principio de generalidad implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos. Es necesario aclarar que este principio no está basado en el hecho de que todas las personas están obligadas a pagar tributos, las personas que no tienen capacidad contributiva no pagan impuestos y ello no significa que se está atentando contra el principio de generalidad. Se refiere éste a que todas las personas que estén comprendidas en los supuestos establecidos en la ley tienen que hacerlo sin excepciones, no pueden dejar de pagar aquellos

⁴ibidem

contribuyentes que tiene capacidad contributiva estableciéndoseles exenciones o rebajas y a otros en sus mismas condiciones no aplicarse tales exenciones . Así, se concluye que toda persona natural o jurídica, que generen el hecho imponible previsto por la norma, y que dé lugar a la imposición, debe tributar sin excepciones arbitrarias.

Principio de no confiscación.- Por este principio de no confiscación la facultad estatal de crear tributos está regulada de tal modo que no es posible la confiscación y o exacción arbitraria, mediante la aplicación de tributos, garantizando así la propiedad y la justicia en la imposición.

Está claro que, mediante el tributo el Estado afecta los bienes, la riqueza, el patrimonio, los ingresos de diversa índole, la propiedad privada, en la medida que operen los hechos imponibles. Pero, el Estado tiene límites para que la afectación se fundamente en criterios de razonabilidad y proporcionalidad, que las cuantías del tributo sean moderadas de tal modo que no signifiquen riesgo para el derecho de propiedad.

No es justo y resultaría inconcebible que, mientras por un lado la Constitución y las leyes protegen la propiedad privada, por la aplicación de tributos esta propiedad sea confiscada, teniendo en cuenta que el pago del tributo supone el aporte del contribuyente de una parte de lo que es suyo. Se trata pues, que el aporte sea racional, que el contribuyente no solamente esté en condiciones de sufragarlas, sino que no se sienta desalentado por tener que producir y entregar sumas excesivas de sus ganancias.

La no confiscación tributaria se entiende para concluir este análisis como la prohibición de establecer tributos con alícuotas impositivas tan elevadas, que menoscaben la capacidad económica del contribuyente, a extremos que se

lesione el derecho de propiedad o se atente contra la economía nacional y el nivel de vida del pueblo.

Principio de irretroactividad.- La irretroactividad tributaria significa que todo cambio normativo aplica luego de promulgada la nueva norma y desde el período fiscal siguiente del tributo que se modificó.

“En materia tributaria este principio tiene dos aplicaciones: En primer lugar desde un punto de vista general rigen exclusivamente para el futuro.

Las leyes que se refieren a tributos, la determinación o liquidación que debe realizarse por períodos anuales por ejemplo el impuesto a la renta y determinación o liquidación que se realiza por períodos mensuales, se aplicarán desde el primer día del mes siguiente”⁵

El principio de irretroactividad se fundamenta en la necesidad de dar estabilidad al ordenamiento jurídico ya que sin el mencionado principio existiría muchas confusiones respecto a la oportunidad de regulación, no se podría en el futuro regular una situación pasada, lo que resultaría de ser así exorbitante al sentido de la justicia, por falta de relación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.

4.1.1.4. Importancia de la tributación para el sustento del Estado

El Estado es el encargado de suministrar ciertos bienes y servicios que por sus características no pueden ser suministrados por el sector privado o que por sus costos no puede acceder toda la población como por ejemplo

⁵REVISTA DE LA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR.- TROYA José Vicente.

servicios como de educación, salud, seguridad social, defensa, policía, relaciones exteriores, infraestructura básica, pago de la burocracia etc. Para poder cumplir con estos costos y gastos requiere de fuentes de financiamiento, para lo cual, necesariamente tiene que contar con una política económica.

En el año 1999 la situación financiera del país era crítica, las exportaciones decrecieron, las importaciones aumentaron, hubo feriado bancario y congelamiento de dinero de los clientes, las instituciones financieras cerraban porque los clientes les quitaron su confianza por la serie de irregularidades que salieron a brote. Como resultado se implementó como objetivo del gobierno el equilibrio de las finanzas públicas. Es por ello que por la necesidad de tener un equilibrio fiscal y gozar de una estabilidad macroeconómica, se estimuló e institucionalizó la administración tributaria, quien redoblando esfuerzos creó ha venido creando cultura tributaria para obtener los recursos necesarios para el desarrollo del Estado, ello bajo el criterio que a fin de contar con los recursos necesarios para que el Estado satisfaga sus necesidades, es necesario que los ingresos tributarios sustituyan los ingresos petroleros que siempre serán variables y dependerán del mercado internacional.

4.1.2. ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.1.2.1. Obligación Tributaria

Obligación tributaria es la deuda tributaria o necesidad de pagar un tributo al fisco, al darse unas determinadas circunstancias. Los elementos básicos de la obligación tributaria son: Los sujetos activo y pasivo; y, El hecho imponible o generador del tributo.

El Sujeto activo.- Es el Estado o las instituciones del Estado que, mediante ley están autorizadas a cobrar tributos. Es el sujeto acreedor del tributo que recibe la prestación. Así, el Sujeto Activo es el Estado, los Municipios, los Consejos Provinciales y las entidades que la Ley determine como la Corporación Aduanera Ecuatoriana, los aéreo puertos, etc.

El Sujeto pasivo.- Son las personas naturales, jurídicas, herencias adyacentes, comunidades de bienes y toda entidad carente de personalidad jurídica, que se encuentre establecida en la ley tributaria como una unidad económica o patrimonio económico independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición.

Son sujetos pasivos de la obligación tributaria:

- a. El contribuyente
- b. Los responsables de tributos, entre ellos:
 - Responsable por representación;
 - Responsable como adquirente o sucesor
 - Responsable por la función que ocupa

La obligación tributaria constituye un vínculo personal, una relación entre personas y no entre una persona y un objeto, tiene como fuente exclusiva la ley, por lo cual pertenece a las llamadas obligaciones *ex lege*, y es la ley la que determina los elementos necesarios para su existencia y cuantía.

Así, considero la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto pasivo (deudor) está obligado a dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor, Estado o fisco) ciertas prestaciones jurídicas a título de tributo, impuesta por la Ley al confirmarse el hecho generador del tributo.

4.1.2.2. Clases de determinación tributaria

La determinación tributaria son los actos que pueden ser ejecutados ya sea por el sujeto activo o por el sujeto pasivo de la obligación tributaria tendientes a establecer, **a)** En el caso del sujeto pasivo declarar la existencia del hecho generador, la base imponible que es el monto susceptible de imposición; y la cuantía del tributo que es la base imponible sobre la cual se aplicará la tarifa del tributo; y, **b)** En el caso del sujeto activo y en base a la facultad determinadora conferida por la Ley, por medio de actuaciones administrativas, la obligación tributaria. Al verificarse que se ha producido el hecho generador, de que se ha cuantificado el valor sobre el cual se aplicará la tarifa del tributo que corresponda, finalmente, se procede a liquidar el valor del tributo, el monto de la obligación tributaria que deberá el sujeto pasivo satisfacer a favor del Fisco.

La determinación tributaria tiene el carácter declarativo de declarativo de obligaciones tributarias.

De este modo las clases de determinación tributaria existentes en nuestra legislación son: determinación tributaria realizada por el sujeto activo, la realizada por el sujeto pasivo y de manera mixta.

4.1.2.3. La caducidad como pérdida del derecho de la administración tributaria para determinar el impuesto

Guillermo Cabanellas de la Torres indica como Caducidad de las obligaciones al *“Aspecto parcial de la extinción de la obligaciones que se produce en las sometidas a la condición de que un acontecimiento pueda suceder dentro de un tiempo determinado. De transcurrir el plazo sin*

*realizarse lo condicionado, o cuando resulte indudable que la condición ya no puede cumplirse, la obligación caduca o se extingue*⁶.

La caducidad es una institución jurídica consistente en privar de sus facultades, como por ejemplo la facultad determinadora y fiscalizadora que priva de sus facultades a las autoridades tributarias cuando no ejercen su derecho en el plazo que la ley determina. La caducidad se presenta cuando las autoridades tributarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante el plazo que para ello establece la ley. La administración ya no puede realizar actos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos, documentos, etc.

4.2. MARCO DOCTRINARIO

4.2.1. GENERALIDADES DE LA TRIBUTACIÓN.

4.2.1.1. Derecho Tributario

Para Giannini: Derecho Tributario *“Es el conjunto de normas que disciplinan la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público”*⁷.

Alan Emilio Matos Barzola lo define *“como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria en armonía con los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes. Esta conceptualización armoniza el interés fiscal del Estado*

⁶DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL. CABANELLAS de la Torre Guillermo. Tomo II. 30^{ava}. Edición. Editorial Heliasta5. Argentina 2008

⁷PRESENTACIÓN SISTEMAS TRIBUTARIOS. Vallejo Aristizabal Sandro. Universidad Técnica Particular de Loja. Jornadas de Derecho Empresarial.

(Ius Imperium Tributarium), ya que los tributos han sido creados con el propósito de que el Estado cumpla sus fines, de lo cual se desprende que un ente privado (por ejemplo, una sociedad anónima) no puede crear tributos. Al respecto, la Corte Constitucional de la República Italiana, al emitir sentencia en un caso, precisó que la obligación tributaria es una obligación ex lege, es decir, se encuentra establecida expresamente en la ley, concluyendo que todos los procedimientos de recuperación de la Administración Tributaria están en función de la realización de la recaudación⁸.

El Derecho Tributario a mi criterio, por lo tanto es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto jurídico de los tributos en sus diversas manifestaciones: como la actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

4.2.1.2. Poder tributario y Potestad tributaria

GIULIANI FONROUGE, “el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”⁹.

La definición de Fonrouge es compartida con BIELSA, pero añadiendo que el poder tributario es inherente al Estado (Nación, provincias, municipios) y nace, permanece y se extingue con él, de donde se origina que no puede ser objeto de cesión o delegación; pertenece al Estado, y no al cuerpo político

⁸Suplemento de ANÁLISIS LEGAL JURIDICA. 3 de octubre del 2009, página 2.

⁹GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, pág. 266.

que en la organización de cada país tiene por misión ejercerlo (poder legislativo). Tampoco halla diferencia sustancial entre vocablos como poder tributario y potestad tributaria, aun cuando en su obra utiliza la expresión poder, por estar en la tradición argentina, sin que ello obste a la utilización de potestad cuando la frase lo haga aconsejable.

La opinión de SAINZ DE BUJANDA coincide con la de los autores precedentes, en cuanto se refiere a basar el poder tributario -que él denomina poder financiero-, en el concepto de soberanía; sin embargo, establece una diferenciación entre poder y potestades financieras, al considerar que el primero se reduce a la facultad de dictar leyes (poder legislativo), empleando potestad cuando se alude al aspecto administrativo del gravamen atribuido siempre por el ordenamiento jurídico, esto es, por la ley.

Así, con el estudio de estos tratadistas, podemos determinar que el Estado en base al poder tributario exige unilateralmente el pago de tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley.

A diferencia de los tratadistas anteriores, existen aquellos que diferencian entre Poder Tributario y Potestad Tributaria, por ejemplo PALACIOS MÁRQUEZ, considera que el poder tributario es la facultad para la creación o modificación de tributos, mientras que potestad tributaria se refiere a la reglamentación de las leyes tributarias y al desarrollo de la actividad administrativa, que se concreta en el mandamiento general y abstracto contenido en la norma jurídica.

Sobre la base de las posiciones doctrinarias antes explicadas se concluye, que existe consenso al considerar al poder tributario como facultad del Estado para exigir unilateralmente determinados tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley. No existe unidad de criterio para diferenciar poder tributario y potestad tributaria. Para Villegas, la potestad tributaria es cronológicamente posterior al poder tributario, como facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nacen los tributos. Para el resto de los autores, la potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la Ley asigna a la Administración para recaudar los tributos, no vemos diferencia entre poder y potestad tributaria, en tanto en cuanto ambos términos se utilicen para expresar la facultad del Estado, en las distintas manifestaciones del poder público, para crear, modificar y suprimir tributos, además de establecer las normas sobre su administración.

4.2.1.3. Definición de tributo y principios de la tributación

HECTOR VILLEGAS lo define así: “ *tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas...*”¹⁰

DinoJarach, define a la capacidad contributiva como: “*...una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público*”.¹¹

¹⁰CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. VILLEGAS, pag. 152. Héctor B. Editorial Depalma, Bs. 1977

¹¹PRESENTACIÓN SISTEMAS TRIBUTARIOS. Vallejo Aristizabal Sandro. Universidad Técnica Particular de Loja. Jornadas de Derecho Empresarial.

Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.

Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.

La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.

La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del Poder Legislativo.

Las exenciones y beneficios tributarios concedidos por plazo determinado o bajo condición, no deben revocarse o reducirse antes del vencimiento de tal plazo o del cumplimiento de la condición, respecto de los contribuyentes que

cumplieron con todos los requisitos exigidos por la ley que los otorgó. En caso contrario, el contribuyente debe ser indemnizado por los perjuicios que haya sufrido”.¹²

4.2.2. ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.2.2.1. Obligación Tributaria

“GiulianiFonrouge con respecto al concepto de obligación tributaria en análisis lo define como: *“El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.*

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud de cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el estado

¹²LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. CASÁS José Osvaldo. Buenos Aires, septiembre de 1999.

para allegarse recursos pecuniarios”¹³

Manuel de Juano define a la obligación tributaria, diciendo “*que constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio*”¹⁴

Con el análisis de algunos tratadistas respecto a lo que es la obligación tributaria, puedo determinar que ésta nace por una disposición unilateral por parte del Estado, que ejerciendo su potestad para la imposición de tributos a la población, requiere imponer obligaciones tributarias a los sujetos que están en condiciones de aportar al Estado para que este pueda financiar sus obras y sus necesidades públicas. En tal sentido, las personas naturales y jurídicas conforme a su capacidad económica tiene con el Estado la obligación de aportar conforme las normas jurídicas que para el efecto se han creado.

El hecho generador de la obligación tributaria.- Geraldo Ataliba precisa que el hecho generador es la "Hipótesis de Incidencia, la descripción legal, hipotética de derecho, considerando además al "hecho imponible" como el hecho económico que se amolda a la hipótesis de incidencia”.¹⁵

Sáenz de Bujanda considera que el hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria.

¹³DERECHO FINANCIERO, GIULIANI Fonrouge, *Volumen I*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey, Buenos Aires, edicionesDepalma, 1997, 6a. ed., pp. 606-608.

¹⁴www.buenastareas.com/ensayos/obligacióntributaria

¹⁵HIPOTESISI DE INCIDENCIA.



El hecho generador es de importancia porque permite:

a) *para identificar el momento en que nace obligación tributaria;*

b) *determinar el sujeto pasivo principal;*

c) *fijar los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;*

d) *determinar el régimen jurídico de obligación tributaria*

e) *para elegir el criterio para la interpretación, para determinar los casos de evasión y definir competencias impositivas”¹⁶.*

DINO JARACH, en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario consideró que la diferenciación entre hipótesis de incidencia y hecho imponible se trataba de un asunto de fondo.

“Esta utilización anfibológica del concepto legal y abstracto con el fenómeno real y concreto no se verifica solo en el derecho tributario. Por el contrario, se trata de un fenómeno general. En el derecho privado, por ejemplo, se habla de contrato de compraventa refiriéndose tanto a la institución abstracta del Código Civil o Comercial, como a los negocios concretos que se realizan en el mercado y que reflejan la figura legal del contrato respectivo. Nos parece indudable que ningún jurista soñaría siquiera con crear vocablos distintos para la compraventa como modelo legal y para las compraventas reales que se verifican en determinado lugar y tiempo..... Todas las relaciones jurídicas, sean ellas de derecho privado o derecho público, exigen como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o hechos definidos abstractamente por la ley como presupuesto de la obligación. Este presupuesto de hecho se

¹⁶ ADMINISTRACIÓN DE NEGOCIOS.- CHRYSOPOULOS Alexander. Universidad de Costa Rica.

compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto de hecho; en segundo término, el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; o sea la delimitación del ámbito territorial o humano en el cual se desarrolla el fenómeno concreto; en tercer término, la ubicación de dicho fenómeno en el tiempo; en cuarto término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación da nacimiento a la obligación; en quinto término la atribución a los sujetos pasivos de las circunstancias objetivas comprendidas en la definición legal del presupuesto de hecho.... En sexto término a cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuotas aplicable a la base imponible, que da como resultado el quantum de la obligación tributaria....”¹⁷.

El Hecho Imponible es la expresión de una actividad económica es la manifestación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo en que se ubica la causa jurídica de los tributos. Viene hacer cualquier acto económico que es susceptible de ser gravado con impuesto, tasa o contribución □

Con el estudio doctrinario hecho en líneas anteriores puedo concluir que la obligación tributaria exige a todo ciudadano contribuir con los gastos del Estado. Esta contribución debe ser acorde a su capacidad económica y basada en los principios constitucionales como la progresividad, equidad tributaria, igualdad, generalidad, etc..

4.2.2.2. Clases de determinación tributaria

Giuliani Fonrouge y Navarrine la definen como “*el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos*

¹⁷ FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO.- JARACH Dino. Pag. 381 y 382

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”¹⁸

Según el Tratadista VILLEGAS es *“el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (andebeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur) ”¹⁹.*

De acuerdo a la Doctrina, la determinación tributaria puede efectuarse por una sucesión de actos o conjunto de actos ya sea del obligado o de la Administración tributaria para establecer el supuesto hipotético (hecho generador o hecho imponible) de la norma creadora del tributo y fijar así la cuantía del mismo. Existe por lo tanto la obligación tributaria.

El procedimiento de determinación sólo puede considerarse concluido, dice VILLEGAS, cuando podemos afirmar que “alguien debe tanto”.

La determinación se considera de carácter declarativo, por cuanto la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o hecho generador y la determinación se encarga de exteriorizar algo que ya existe.

¹⁸PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. FONROUGE Giuliani, NAVARRINE Carlos M, C.Susana. Editorial Depalma, Buenos Aires.

¹⁹ CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. VILLEGAS Héctor B. Editorial Depalma, Bs. 1977

4.2.2.3. La caducidad como pérdida del derecho de la administración tributaria para determinar el impuesto

La Caducidad se entiende como: *“El lapso que produce la extinción de un derecho o de una cosa. Pérdida de la validez de una facultad por haber transcurrido el plazo para ejecutarla....”*²⁰

Para el tratadista argentino GiulianiFonrouge, *“la diferencia entre caducidad o prescripción es terminológica y no esencial, aún más, extraña al derecho de su país. Apuntala su acierto en no dar mérito para definir a estas dos categorías por el lado de una diferenciación de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas y el derecho a cobrar el tributo, sostiene más bien que corresponde hablar de prescripción lisa y llanamente de una sola categoría de prescripción, que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor, cuya actividad debe tender desde entonces al cobro de la contribución, mediante la realización de todas las gestiones administrativas y judiciales necesarias...”*²¹.

Siguiendo la construcción doctrinal de Caballero Sánchez²², *“podemos distinguir entre caducidad-carga y caducidad-perención. La primera se produce cuando el administrado reacciona en plazo ante una actuación ilegal de la Administración que le afecta. La segunda consiste en la frustración de*

²⁰DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL. CABANELLAS de la Torre Guillermo. Tomo II. 30^{ava}. Edición. Editorial Heliasta. Argentina 2008

²¹ DERECHO FINANCIERO, GIULIANNI Fonrouge, *Volumen I*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey, Buenos Aires, edicionesDepalma, 1997, 6a. ed., pp. 606-608.

²²PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD EN EL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO, Mac Graw-Hill, Madrid, 1999.

un derecho por falta del oportuno impulso de un cauce de defensa, legal o reglamentariamente abierto.

La caducidad-carga, que afecta a la posibilidad de abrir un procedimiento, se caracteriza por la exigencia normativa de realizar en un plazo muy breve una actuación concreta y tiene un efecto extintivo radical de la facultad no ejercitada; además, se aprecia de oficio y tiene efectos de término de la suspensión del cómputo de la prescripción. Por el contrario, la caducidad-perención se produce en un procedimiento abierto y no permite, cuando se produce, su continuación. Su finalidad es asignar seguridad a un procedimiento, ya que permite que se dé por terminado cuando quien lo promueve pierde interés en el mismo, circunstancia que se deduce del dato objetivo de la falta de actuaciones. Generalmente, se reconoce como rasgo esencial de este tipo de caducidad la necesidad de que exista una declaración administrativa formal de carácter constitutivo, de tal modo que, mientras esta no se produzca, el interesado puede evitarla mediante su actividad. Por el contrario, si el procedimiento ha sido iniciado de oficio y puede ser susceptible de producir efectos desfavorables a los interesados, la caducidad opera automáticamente. Debe, por tanto, ser declarada de oficio y cualquier actuación posterior es nula. Sin embargo, si en estos casos, la resolución puede producir efectos positivos en los interesados, el término lleva consigo el silencio negativo, salvo disposición expresa en contrario. En definitiva, esta caducidad-perención es un modo anormal de terminación de los procedimientos, cercano al desistimiento...”.

Analizadas varias teorías respecto a la caducidad y prescripción, afirmar que la caducidad recae en la administración tributaria y no en el administrado y que su ocurrencia genera como efecto jurídico la imposibilidad de aquella, para ejercitar la facultad de determinación de la obligación tributaria y la subsecuente facultad recaudatoria que implica la

persecución de la misma con base en su derecho al cobro. La caducidad es entonces la acción de la administración tributaria para determinar la existencia de una obligación tributaria, que no se refiere al derecho creditorio y a la deuda del contribuyente o responsable, sino al ejercicio por parte de la administración tributaria (sujeto activo) de sus facultades y poderes tendientes a la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo sea como contribuyente o responsable.

4.3. MARCO JURÍDICO

4.3.1. GENERALIDADES DE LA TRIBUTACIÓN

4.3.1.1. Poder Tributario y Potestad Tributaria

El Código Orgánico Tributario del Ecuador consta en su artículo 3:

*“**Poder tributario.**- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”²³.

²³ CODIGO TRIBUTARIO, CODIFICACION.- Registro Oficial Suplemento # 38.- Publicado el 14 de junio del 2005

Haciendo un análisis de la potestad tributaria, ésta es ilimitada. Ello se refleja en lo constante en el artículo 120 de la Constitución de la República del Ecuador, que establece: *“La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley”*. El numeral 7 del indicado artículo dispone: *“Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”*²⁴. Esta disposición constitucional está reglada por el artículo 3 del Código Tributario antes mencionado.

Esta potestad tributaria la misma Constitución de la República la comparte con otros organismos del Estado conforme consta en el artículo 264 de la indicada norma constitucional. Así:

*“Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:.... Numeral5. “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”*²⁵

Además, como ejemplo de esta atribución ilimitada asegurar que, la legislación tributaria no está sujeta a ser objeto de consulta popular.

Sin embargo y a pesar de lo expuesto anteriormente, se tiene que considerar que la potestad tributaria también tiene límites para su ejercicio y estos son de tipos políticos y jurídicos.

²⁴ CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR 2008; Registro Oficial # 449 del 20 de octubre de 2008

²⁵ibidem

Los límites políticos se dan por la existencia de otros Estados que ejercitan sus potestades de creación de tributos y que de hecho mutuamente, ocasionan restricción en dichas potestades.

Los límites jurídicos son aquellas normas que regulan y condicionan el propio sistema jurídico. Estas normas las encontramos en la Constitución de la República y en Código Tributario ecuatoriano y, se refieren principalmente a dos ámbitos: a) Los principios que gobiernan la materia y b) Las políticas tributarias.

4.3.1.2. Definición de tributo y principios de la tributación.

En la Constitución de la República del Ecuador los principios de la tributación se encuentran regulados en los siguientes artículos:

“Artículo 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La simplicidad se relaciona a que las operaciones tributarias se realicen con costos reducidos al contribuyente y a la administración tributaria. Se trata de las facilidades que debe dar la administración tributaria para que por ejemplo el contribuyente haga sus declaraciones y pagos como la disposición actual que se realice a través del internet e inclusive máquinas de computadoras con servicio de internet se encuentran instaladas en el Servicio de Rentas Internas para que el Contribuyente realice sus declaraciones.

Este principio es de fundamental importancia su aplicación, si se tiene en cuenta que el contribuyente realiza pagos a favor del fisco y a fin de evitar la evasión tributaria es necesario que se presten este tipo de facilidades. Sin embargo, muchos contribuyentes especialmente personas jurídicas, contribuyentes especiales, deben asignar recursos para tener personal dedicado a los aspectos tributarios del negocio, así como gastos de copias xérox, cd entre otros a fin de proporcionar información al Servicio de Rentas Internas, se suma a ello que de forma general los formularios para declaraciones tributarias son engorrosos, de poco entendimiento este caso especialmente para contribuyentes como personas naturales. Esta actividad adicional que realiza el contribuyente o los responsables del pago de tributos debería ser considerada por la Administración Tributaria y mejorar el tipo de facilidades que se dan para declaraciones.

El principio de suficiencia recaudatoria consiste en que la recaudación de los impuestos vigentes debe cubrir el presupuesto del Estado.

Entendiéndose este como la capacidad que tiene la administración tributaria de recaudar debidamente los tributos para que se logre satisfacer las necesidades públicas. Lo fundamental de este principio radica en que la carga impositiva vigente sea recaudada por la administración tributaria y pagada por los obligados de manera efectiva, evitándose a toda costa la evasión tributaria y la defraudación fiscal. Es necesario diferenciar en que no se trata de establecer demasiados tributos como actualmente sucede en nuestro país y afectar la economía de los contribuyentes, se trata de que los tributos establecidos sean recaudados efectivamente y sean un verdadero sustento en el presupuesto del Estado .

En el principio de equidad se encuentran implícitos los principios de generalidad, igualdad y progresividad ya estudiados anteriormente.

Con lo que se refiere al principio de equidad nos habla de que la administración tributaria tiene la obligación de actuar de igual manera para todos los contribuyentes, no debe haber de ninguna manera discriminaciones o que se trate de diferente manera de una persona a otra, la administración debe actuar de la misma manera siempre respaldado de las disposiciones legales.

“Artículo 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”²⁶.

Nos habla sobre el principio de legalidad de que todos los tributos sean obviamente para establecer, modificarlos o extinguirlo o poder exonerarse de los mismos todas esas circunstancias deben estar establecidas en una disposición y el órgano competente que puede establecer eso es la asamblea nacional; absolutamente todas las obligaciones deben estar previsto en la ley.

Esta disposición constitucional se encuentra regulada en el Código Tributario que en los artículos que a continuación se transcribe dispone:

²⁶ibidem

Artículo 4.- *“Reserva de ley.- 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”*²⁷.

Este artículo nos habla de qué se debe verificar todas las actuaciones de la administración tributaria o las actuaciones de los sujetos pasivos para poder establecer cuál es la cuantía de un tributo, las exenciones o reducciones del mismo tributo o impuesto y los recursos y los reclamos que se pueden generar deben estar establecidos en la ley es decir que estén absolutamente claro cuáles son las motivaciones o trámites y recursos que tanto la administración como los sujetos pasivos una vez que la administración haya decidido indicar algún tipo de procedimiento para poder obtener recaudación del tributo respectivo.

Artículo 5.- *“Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”*²⁸.

Entendiéndose que todos los contribuyentes debemos sin excepción de persona alguna pagar los impuestos en los plazos establecidos por esta, en igual de condiciones, todas las personas deben pagar los impuestos proporcionalmente a sus ingresos.

²⁷CÓDIGO TRIBUTARIO DEL ECUADOR, Registro Oficial Suplemento # 38 del 14 de junio del 2005

²⁸ibidem

4.3.1.3. Importancia de la tributación para el sustento del Estado.

La Constitución de la República del Ecuador dispone los objetivos de la política económica en su artículo 284:

“La política económica tendrá los siguientes objetivos:

- 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional.*
- 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémica, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.*
- 3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética.*
- 4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas*
- 5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural.*
- 6. Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales.*
- 7. Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo.*
- 8. Propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes.*
- 9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable”²⁸.*

Un instrumento utilizado por el Estado en donde constan las decisiones en materia política económica y de planeación gubernamental es el Presupuesto General del Estado.

Conforme el artículo Art. 292 de la Constitución de la República del Ecuador, *“El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados”*²⁹.

En el artículo 293 consta: *“La formulación y la ejecución del Presupuesto General del Estado se sujetarán al Plan Nacional de Desarrollo. Los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados y los de otras entidades públicas se ajustarán a los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales, respectivamente, en el marco del Plan Nacional de Desarrollo, sin menoscabo de sus competencias y su autonomía.*

Los gobiernos autónomos descentralizados se someterán a reglas fiscales y de endeudamiento interno, análogas a las del Presupuesto General del Estado, de acuerdo con la ley”.³⁰

Los ingresos son los recursos con los que puede contar el Estado para sustentar sus necesidades (gastos).

Los ingresos públicos pueden clasificarse de varias formas. Las clasificaciones más utilizadas son la que se basan en el grado de estabilidad o continuidad en el tiempo de los ingresos, y las que utilizan el criterio de la relación que les da origen a los ingresos. Dentro del primer grupo encontramos ingresos ordinarios y extraordinarios y, en el segundo, los de derecho público y de derecho privado. Estos pueden ser petroleros,

²⁹ibidem

³⁰CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.- PUBLICADA EN EL REGISTRO OFICIAL 449 DEL 20 DE OCTUBRE DEL 2008

tributarios, superávit que son las utilidades operacionales de las empresas públicas y; el endeudamiento público sea éste interno como externo.

Por gastos entiendo los desembolsos que realiza el Estado para cumplir con sus fines, estos pueden ser: corrientes, de capital, de pago de deuda.

Los gastos corrientes incluyen el pago de sueldos, salarios, intereses de deuda, materiales, suministros entre otros de las instituciones del gobierno central, organismos autónomos, administración pública y empresas del Estado.

Los gastos de capital incluye aquellas erogaciones que se realizan para ampliar la infraestructura social como carreteras, puentes, edificaciones de escuelas colegios, hospitales. Estos gastos se constituyen en patrimonio del Estado.

Los gastos por pago de deuda, es el pago que se va haciendo del capital de préstamos recibidos, es la amortización del capital recibido como préstamo. En base a los ingresos tributarios, el Estado define la política tributaria. La política tributaria es el conjunto de impuestos, tasas, contribuciones especiales y demás procedimientos operativos que debe cumplir la sociedad ecuatoriana para financiar la actividad del Estado. Las instituciones encargadas de ejecutar las normas contenidas en la política tributaria se denominan administraciones tributarias. De ahí que exista la administración tributaria central, a través del Servicio de Rentas Internas; administración tributaria seccional a través de las Jefaturas Financieras por ejemplo de las Municipalidades; y, administración tributaria institucional como la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

4.3.2. ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.3.2.1. Obligación Tributaria

El artículo 15 del Código Orgánico Tributario establece que. *“Obligación tributaria 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”*³¹

De acuerdo a lo establecido por la doctrina y por nuestra legislación tributaria se determina que la obligación tributaria es la relación jurídica en la que dos partes una acreedora que es el Estado ecuatoriano y otra deudora que son los contribuyentes, en base a la potestad tributaria que tiene el Estado, obliga al sujeto pasivo o contribuyente por mandato constitucional y legal a cumplir con una prestación que consistente en dar, en beneficio del Estado dinero, especies o servicios que se determinen en dinero. Dada la obligación tributaria, nacen relaciones jurídicas entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El artículo 16 del Código Orgánico Tributario regula: *“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”*.

Con este análisis doctrinario y legal, podemos llegar a ejemplificar que, el IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios.

³¹CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.- PUBLICADA EN EL REGISTRO OFICIAL 449 DEL 20 DE OCTUBRE DEL 2008

Exigibilidad de la obligación tributaria

El Artículo 19 del Código Orgánico Tributario dispone, como norma general, que la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. Cuando no existe esta fecha cabe dos posibilidades:

1. Cuando la liquidación del impuesto deba efectuarla el contribuyente o el responsable, la obligación tributaria es exigible desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración correspondiente.
En el caso del impuesto a la renta, el reglamento señala hasta qué fecha se puede presentar la declaración del impuesto.
2. Cuando por mandato legal corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, la obligación tributaria es exigible desde el día siguiente al de la notificación con la liquidación correspondiente.

Exenciones tributarias

Constituyen una excepción al principio de la generalidad de los tributos, que se establecen no como privilegio para determinadas personas, sino por razones de orden público, económico y social, para fomentar actividades productivas.

Así como no hay tributo sin ley, también las exenciones o exoneraciones tienen que estar establecidas en la ley; no puede haber exención sobrentendida.

Exenciones generales.- El Artículo 35 del Código Orgánico Tributario señala algunas exenciones generales, pero únicamente respecto a los impuestos; es decir no hay exenciones generales de los otros tributos que son las tasas y contribuciones especiales. Así, están exentos

exclusivamente del pago de impuestos:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las de derecho privado con finalidad social o pública;
2. Los organismos o empresas del Estado, de las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de Derecho Público o Privado, para la prestación de servicios públicos;
3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;
4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;
5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,
6. Bajo la condición de reciprocidad internacional:
 - a. Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;
 - b. Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados;
 - c. Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.³²

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al Impuesto al Valor Agregado IVA e Impuesto a los Consumos Especiales ICE.

³²CÓDIGO TRIBUTARIO DEL ECUADOR, Registro Oficial Suplemento # 38 del 14 de junio del 2005

Extinción de las obligaciones tributarias

De conformidad con lo previsto en el Art. 1610 del Código Civil, las obligaciones se extinguen, en todo o en parte:

1. Por convención de las partes interesadas, que sean capaces de disponer libremente de lo suyo;
2. Por la solución o pago efectivo;
3. Por la novación;
4. Por la transacción;
5. Por la remisión;
6. Por la compensación;
7. Por la confusión;
8. Por la pérdida de la cosa que se debe;
9. Por la declaración de nulidad o por la rescisión;
10. Por el evento de la condición resolutoria; y,
11. Por la prescripción.

En cambio, el Art. 36 del Código Orgánico Tributario establece cinco modos de extinguir las obligaciones tributarias:

1. Solución o Pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción.

Solución o pago.- La obligación tributaria debe ser extinguida a través de los medios de pago como son: pago en efectivo, mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador, notas de créditos emitidos por el sujeto activo, que normalmente las emite cuando el sujeto pasivo ha pagado tributos indebidamente o en exceso.

También puede pagar mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario. Se puede pedir facilidades para el pago de tributos; es decir que se puede pedir plazos para el pago de la obligación tributaria.

Imputación al pago.- Según lo previsto en el Artículo 47 del Código Orgánico Tributario cuando el crédito a favor del sujeto activo comprenda a más del tributo, intereses y multas, si el sujeto pasivo realiza pagos parciales, éstos se imputarán en el siguiente orden: primero intereses; luego al tributo; y, por último a multas.

Pago por consignación.- El Artículo 50 del Código Orgánico Tributario establece que cuando el sujeto activo o el agente de retención, por cualquier motivo, se negaren a recibir el pago del tributo, el sujeto pasivo puede pagarlo mediante consignación, que consiste en depositar el valor del tributo en el Banco Central o en una sucursal o en el Banco de Fomento y se presentará la demanda correspondiente ante el Tribunal Fiscal.

Esta forma de pago de la obligación tributaria es la que de forma general realiza el contribuyente. Si la obligación tributaria es cancelada se entiende que es modo de extinguirse la obligación. De todos modos es necesario tener en cuenta que si el contribuyente realizó el pago, este es sujeto de verificación posterior por parte de la administración tributaria, ya que queda vigente el derecho que ésta tiene de determinar directamente el tributo, notificando al contribuyente de que va a realizar una revisión de sus libros y demás documentos contables. Es así que puede encontrarse falta de ciertos valores que serán notificados al contribuyente a través de un Acta de Determinación Tributaria en la que se hará constar las correspondientes glosas.

Compensación.- Consiste en que cuando dos personas son deudoras una de otra, ambas deudas se extingue en los valores que coincidan.

En el Derecho Tributario cabe también este modo de extinguir las obligaciones y pueden darse en dos casos:

- a. La compensación de deudas tributarias con créditos tributarios, que se da cuando el sujeto activo es a la vez deudor por concepto de tributos del sujeto pasivo, pagados en exceso o indebidamente. Para que se produzca la compensación el Código Tributario exige algunos requisitos:
 - Que esa deuda haya sido reconocida por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal;
 - Que esos créditos no se encuentren prescritos;
 - Que esos tributos sean administrados por el mismo organismo.

- b. La compensación de deudas tributarias y créditos no tributarios, que se da cuando el sujeto activo adeuda al sujeto pasivo por cualquier otro concepto que no sea el tributario.

Confusión.- Se produce cuando coinciden en una misma persona las calidades de acreedor y deudor. En el caso de obligación tributaria esto se puede producir por la transferencia o transmisión de bienes o derechos que origine el tributo.

Ejemplo: Si el sujeto pasivo X es dueño de una casa y adeuda por tributos respecto a esta casa y la vende al estado, el estado que al principio es acreedor del tributo por efectos de la compra, vendrá a ser a la vez deudor responsable del pago del tributo y por lo tanto se confunden las calidades de deudor y acreedor.

Remisión.- En el caso de los tributos las deudas por concepto de los tributos sólo pueden remitirse o condonarse mediante ley; es decir, que sólo la Asamblea Nacional podría expedir una ley y una vez sancionada por el

ejecutivo cabría la remisión de las deudas tributarias.

Pero en cambio, los intereses y las multas que provengan de obligaciones tributarias pueden ser remitidos por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente.

Ejemplo.- Multas, intereses e impuestos municipales pueden ser perdonados por el consejo municipal.

Prescripción.- Significa la pérdida del derecho a ejercer el cobro de los tributos por parte del sujeto activo en razón de haber transcurrido un determinado tiempo establecido por la ley sin que se haya hecho uso de esa facultad. Pues el sujeto activo tiene el derecho de demandar el cobro de los tributos cuando el sujeto pasivo no los paga oportunamente y de cobrarlos a través del procedimiento coactivo si es que el sujeto activo no ha ejercido ese derecho al cobro del tributo dentro de los plazos que determina la ley, prescribe la acción de cobro de los créditos tributarios, se extingue el derecho del sujeto activo para ejercer esa acción.

Plazo de prescripción: El artículo 55 del Código Orgánico tributario señala los plazos de prescripción y ha previsto dos plazos:

- a. La acción de cobro de los créditos tributarios prescribe en el plazo de 5 años contados desde la fecha en que fueron exigibles.
Los tributos son exigibles desde la fecha de vencimiento; este plazo de prescripción de 5 años es cuando se ha presentado la declaración del tributo.
- b. La acción de cobro de los créditos tributarios prescribe en 7 años cuando no se ha presentado la declaración o cuando ésta resulta incompleta; ese plazo se cuenta desde la fecha en que debía presentarse la declaración, debo destacar que cuando no se presenta

la declaración el plazo de prescripción se amplía de 5 a 7 años.

4.3.2.2. Clases de Determinación Tributaria

En el Libro Segundo, Título I, Capítulo II del Código Tributario Ecuatoriano, se regula la Determinación Tributaria, de la siguiente manera:

*“Art. 87.- **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.*

Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha³³”.

En relación a lo que establece la doctrina y lo estipulado en nuestro Código Orgánico Tributario podemos concluir que la determinación tributaria es el acto o actos administrativos que posee la presunción de legitimidad, siempre y cuando reúna los requisitos procedimentales, legales y de forma y con los cuales se logre establecer el hecho generador del tributo, los sujetos obligados y la cuantía de la obligación tributaria, la incluirá el tributo a pagarse, el lugar la forma y el plazo para el pago.

La legislación ecuatoriana desde el artículo 88 al artículo 93 legaliza los sistemas de determinación tributaria de la siguiente forma:

³³ CODIGO TRIBUTARIO, CODIFICACION.- Registro Oficial Suplemento # 38.- Publicado el 14 de junio del 2005

Art. 88.- Sistemas de determinación.- La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto.

Determinación tributaria realizada por el sujeto pasivo

El Código Orgánico Tributario Ecuatoriano establece:

Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”.

La determinación tributaria realizada por el sujeto pasivo se constituye en una de las formas más generalizadas de la determinación, la cual va seguida de la autoliquidación y pago del tributo por el contribuyente o responsable. Para ello, el sujeto pasivo hace una declaración en los formularios que le suministra la administración Tributaria, la que actualmente se hace a través de medios electrónicos, como Internet.

Determinación tributaria realizada por el sujeto activo

Al respecto el Código Tributario ecuatoriano establece:

*Art. 90.- **Determinación por el sujeto activo.**- (Reformado por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.*

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal³⁴.

La determinación que hace el sujeto activo en es un procedimiento que practica la Administración Tributaria para analizar y constatar el cumplimiento total o parcial del deber de determinación por parte del contribuyente o responsable, cuando es en definitiva el sujeto pasivo quien ha realizado el acto de determinación tributaria.

*Art. 91.- **Forma directa.**- (Sustituido por el Art. 3 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador³⁵.*

La Administración Tributaria efectúa la determinación tributaria apoyándose en todos los elementos que permitan conocer los hechos imposables y calcular la base imponible, en forma directa, es decir, con base en los elementos conocidos y disponibles para la Administración Tributaria.

³⁴ibidem

³⁵ibidem

La determinación directa el Sujeto Activo la realiza principalmente en los siguientes casos: **a)** Cuando el Contribuyente o responsable omite presentar la declaración; **b)** Si la declaración presentada ofrece dudas relativas a su veracidad o exactitud; **c)** Si el contribuyente no exhibe los libros o documentos requeridos o no aporta con los elementos necesarios para efectuar la determinación; **d)** Cuando la declaración no es respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer: Los antecedentes; el monto de las operaciones para calcular el tributo, de manera que exprese la verdadera capacidad económica del contribuyente; cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente; y, **e)** Cuando a su criterio así lo planifique la administración tributaria.

*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.*

La determinación presuntiva se realiza en base de los elementos, hechos y circunstancias vinculadas o conexiones con el hecho imponible, que permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Este tipo de determinación puede ser practicada por la Administración Tributaria nacional o municipal y se efectúa cuando se presenten las siguientes circunstancias en relación con el sujeto pasivo: **a)** Éste se opone u obstaculiza el acceso o los sitios donde deban iniciarse o desarrollarse la

determinación tributaria por el sujeto activo e imposibilite el conocimiento real de las operaciones de su actividad económica; **b)** Lleve dos o más sistemas de contabilidad de una misma actividad económica; **c)** No presenten libros y registros de Contabilidad, ni la respectiva documentación e información relacionadas con su actividad económica; **d)** No haya registrado ciertas operaciones, haya alteraciones de ingresos, costos y deducciones, el registro de compras, gastos o servicios no tenga soportes, etc.

Determinación tributaria de forma mixta

Esta forma de determinación tributaria está regulada así en nuestra legislación:

*Art. 93.- **Determinación mixta.**- Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos....³⁶.*

Es aquella que realiza la administración tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, no obstante que el impuesto a pagar lo fija la administración. Los contribuyentes o responsables podrán proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

Un ejemplo de determinación mixta, sería la practicada por la Administración Tributaria en materia aduanera, por cuanto el sujeto pasivo debe presentar una declaración con los datos de los bienes importados y la Corporación Aduanera procede a la determinación y liquidación de la cuantía o monto del tributo a pagar.

³⁶Ibidem

4.3.2.3. La caducidad como pérdida del derecho de la administración tributaria para determinar el impuesto

Al respecto el artículo 94 del Código Orgánico Tributario del Ecuador dispone:

“Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

- 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;*
- 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,*
- 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos”.*

La caducidad equilibra las potestades de la administración y del ciudadano en torno a la relación jurídica tributaria y su aplicación.

4.3.3. DEL IMPUESTO A LA RENTA QUE SE PAGA EN EL ECUADOR

En la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, en su Título I, se regula el hecho generador, sujetos, deducciones, declaración y pago del Impuesto a la Renta.

Éste impuesto se instituye como obligación tributaria cuando se produce renta global y es obtenida por personas naturales, sociedades nacionales, extranjeras y las sucesiones indivisas.

El hecho generador del Impuesto a la Renta es la renta global, el ingreso por utilidad o fruto que produce un trabajo, una actividad económica, una inversión de capital, el dinero o el privilegio como el de las sucesiones indivisas. Para considerar los ingresos sujetos a este impuesto debemos remitirnos al artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano y su administración es el Servicio de Rentas Internas. El sujeto pasivo es toda persona natural, sociedades nacionales y extranjeras domiciliadas o no en el Ecuador que obtengan ingresos gravados y que se detallan en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Se establecen como partes relacionadas a las personas naturales, a las sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, cuando una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra. Así mismo cuando un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas Compañías.

En el año 2007 se estableció los Precios de Transferencia y el principio de plena competencia.

El precio de transferencia está orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

El principio de plena competencia es aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus

transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

La Administración Tributaria para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes considerará de forma general la participación accionaria, derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones. Así mismo considerará la Administración Tributaria partes relacionadas a los sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales. Es así como el sujeto activo podrá determinar los precios de transferencia al darse venta de un producto entre partes relacionadas como por ejemplo una Compañía ubicada en un país considerado paraíso fiscal y otra ubicada en el Ecuador.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera ingreso de fuente ecuatoriana:

“1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras,

de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- (Sustituido por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante

agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

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

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

9.- (Sustituido por el Art. 57 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente³⁷.

El ejercicio impositivo del impuesto a la renta es anual y el periodo comprendido desde el primero de enero al 31 de diciembre. Si la actividad generadora de la renta se inicia en una fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

³⁷ LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.- (Codificación No. 2004-026). Ley s/n (R.O. 242-3S, 29-XII-2007)

El artículo 31 del Código Orgánico Tributario se define como exención tributaria la dispensa legal o exclusión de la obligación tributaria, exenciones que son establecidas por razones de orden público, económico o social.

Referente al Impuesto a la Renta las exenciones no son excluyentes entre sí y no se reconocerán otras que las establecidas en el artículo 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, con la única excepción de las exoneraciones previstas en el Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.

Las exenciones que incluyen el mencionado artículo 9 en síntesis son:

Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

- a. Los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional;
- b. Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas;
- c. Los exonerados en virtud de convenios internacionales;
- d. Bajo condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país
- e. Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;

siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

- f. Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país;
- g. Los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;
- h. Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior;
- i. Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;
- j. Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, debidamente soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo, de acuerdo a las condiciones establecidas en el reglamento de aplicación del impuesto a la renta;
- k. Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones;
- l. Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros;
- m. Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los valores determinados

en el Código del Trabajo, aunque esté prevista en los contratos colectivos causará el impuesto a la renta.

- n. Los obtenidos por los servidores y funcionarios de las entidades que integran el sector público ecuatoriano, por terminación de sus relaciones laborales, serán también exentos dentro de los límites que establece la disposición General Segunda de la Codificación de la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, artículo 8 del Mandato Constituyente No. 2 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 261 de 28 de enero de 2008, y el artículo 1 del Mandato Constituyente No. 4 publicado en Suplemento del Registro Oficial No. 273 de 14 de febrero de 2008; en lo que excedan formarán parte de la renta global.

- o. Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley.

- p. Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos y que hayan sido canalizadas mediante cargos hechos a ellas por sus respectivas compañías relacionadas, por servicios prestados al costo para la ejecución de dichos contratos y que se registren en el Banco Central del Ecuador como inversiones no monetarias sujetas a reembolso, las que no serán deducibles de conformidad con las normas legales y reglamentarias pertinentes;

- q. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como

- enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;
- r. Los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha, conforme la definición que al respecto establece el Art. 42.1 de esta Ley. Así mismo, se encontrarán exentos los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios.
 - s. Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, con algunas excepciones.
 - t. Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.
 - u. Los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiera acciones o participaciones de dicha empleadora, mientras el empleado conserve la propiedad de tales acciones.
 - v. La Compensación Económica para el salario digno.
 - w. Los ingresos percibidos por las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria siempre y cuando las utilidades obtenidas sean reinvertidas en la propia organización. Se excluye de esta exoneración a las Cooperativas de Ahorro y Crédito, quienes deberán liquidar y pagar el impuesto a la renta conforme la normativa tributaria vigente para sociedades.
 - x. Los excedentes percibidos por los miembros de las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria, conforme las definiciones del numeral anterior.
 - y. Desarrollo de inversiones nuevas y productivas para aquellas sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el

primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Estas inversiones deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

- Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados;
- Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- Metalmecánica;
- Petroquímica;
- Farmacéutica;
- Turismo;
- Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa;
- Servicios Logísticos de comercio exterior;
- Biotecnología y Software aplicados; y,
- Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República

Deducciones.-Deducción es la resta, rebaja que se realiza del ingreso a fin de obtener la base imponible del impuesto sobre la cual se tributa. Estas deducciones se aplican para el pago del impuesto a la renta. De forma general se deducen, se restan los costos y gastos que el sujeto pasivo tiene que efectuar con la finalidad de obtener un ingreso que será objeto del impuesto a la renta. Estas deducciones conforme a lo establecido en la ley pueden ser totales o parciales.

El artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece las clases y forma de deducciones de gastos que el sujeto pasivo del impuesto a la renta realice con el objeto de obtener, mantener y mejorar los ingresos de

fuentes ecuatorianas detallados en el artículo 8 de la L.O.R.T.I., entre estas deducciones tenemos:

- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente
- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente
- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones
- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso
- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.
- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general, beneficios sociales; participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, los aportes al seguro social obligatorio; las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.

- Entre otros.

Para personas naturales:

Los gastos personales sin incluir el IVA y el ICE que pueden deducir las personas naturales son:

- Arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda
- Educación
- Salud
- Los costos de educación superior ya sean gastos personales, del cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente.

Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas.

La base imponible del impuesto a la renta.- Está conformada por la totalidad de ingresos ordinarios, extraordinarios menos las devoluciones, descuentos y deducciones.

La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario que se encuentre sometido al impuesto, menos el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador. Cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a la base imponible prevista en el inciso

anterior se sumará, por una sola vez, el impuesto a la renta asumido por el empleador. El resultado de esta suma constituirá la nueva base imponible para calcular el impuesto.

La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo y de modo mixto, conforme lo estipulan los artículos 87 al 93 del Código Orgánico Tributario.

El artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

“Determinación por la administración.- (Reformado por el Art. 82 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Orgánico Tributario, en los casos en que fuere procedente.

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 entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de

contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;*
- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro;y,*
- c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.*

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.

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, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;*
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;*
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;*
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,*
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio.*

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples

presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Quando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley..”³⁸.

La tarifa del impuesto a la renta para sociedades constituidas en el Ecuador, las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el Ecuador y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliados en el Ecuador que obtengan ingresos gravables están sujetos a la tarifa impositiva del 25% sobre su base imponible.

La tarifa del impuesto a la renta para personas naturales para el año 2011 se calcula, declara y paga de acuerdo a la siguiente tabla:

³⁸ibidem

IMPUESTO A LA RENTA 2011			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
-	9.210	-	0%
9.210	11.730	0	5%
11.730	14.670	126	10%
14.670	17.610	420	12%
17.610	35.210	773	15%
35.210	52.810	3.413	20%
52.810	70.420	6.933	25%
70.420	93.890	11.335	30%
93.890	En adelante	18.376	35%

Tabla para la liquidación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias y legados.

IMPUESTO HERENCIA, LEGADO Y DONACIONES 2011			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
-	58.680	-	0%
58.680	117.380	0	5%
117.380	234.750	2.935	10%
234.750	352.130	14.672	15%
352.130	469.500	32.279	20%
469.500	586.880	55.753	25%
586.880	704.250	85.098	30%
704.250	En adelante	120.309	35%

Las declaraciones deben presentarse anualmente por los sujetos pasivos, cumpliendo los lugares y fechas establecidas así como lo preceptuado en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

No están obligados a presentar declaración del impuesto a la renta las siguientes personas naturales:

- Los contribuyentes domiciliados en el exterior, que no tengan representante en el país y que exclusivamente tengan ingresos sujetos a retención en la fuente;
- Las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica no gravada, según el artículo 36 de esta Ley; y,
- Otros que establezca el Reglamento.

Todas las demás personas están obligadas a presentar declaración aun cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos.

Las retenciones en la fuente.- La administración tributaria con la finalidad de asegurar y controlar la recaudación del impuesto a la renta a previsto en la legislación que al producirse cierto tipo de transacciones o relaciones jurídicas comerciales o laborales entre los sujetos pasivos, se sujeten a retenciones a la fuente del impuesto a la renta, podríamos decir para mejor entendimiento a una forma de anticipo que paga el sujeto pasivo a la administración tributaria.

Las operaciones, transacciones y situaciones que originan retenciones a la fuente del impuesto a la renta son:

- El empleador tiene que retener de los haberes que debe pagar a favor del trabajador el valor correspondiente a la retención a la fuente del impuesto a la renta. La retención es mensual y lo realiza dividiendo el valor total del impuesto a la renta causado del trabajador dividido para los doce meses del ejercicio económico.
- Las instituciones financieras son agentes de retención del impuesto a la renta cuando acrediten en cuentas de sus clientes intereses o rendimientos financieros. La retención es del 1% de los valores que se acrediten a favor del cliente.
- Actuarán como agentes de retención las personas jurídicas públicas o privadas, las sociedades, empresas y personas obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten cualquier tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien las reciba. Así por ejemplo, a quien realice una asesoría legal en una empresa se le hará una retención a la fuente del 8% del valor que se le pagará.

Cuando las retenciones realizadas son mayores al impuesto causado lo que debe reflejarse en la declaración mensual, el contribuyente tiene la opción de solicitar el exceso pagado mediante una reclamación administrativa de pago en exceso, si no prefiere utilizarlo como crédito tributario para el ejercicio económico siguiente, todo ello observando los requisitos establecidos en la Ley y el Reglamento.

La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta. Los agentes de retención están obligados a entregar a las personas a quienes deben efectuar la retención el respectivo comprobante de retención, dentro del término no mayor de cinco días de recibido el comprobante de venta.

Cuando se trate de retenciones por ingresos del trabajo en relación de dependencia, el comprobante de retención será entregado dentro del mes de enero de cada año en relación con las rentas del año precedente. Así mismo, están obligados a declarar y depositar mensualmente los valores retenidos en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos, en las fechas y en la forma que determine el reglamento.

El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar la declaración de retenciones y entregar los comprobantes en favor del retenido, será sancionado con las siguientes penas:

- a. De no efectuarse la retención o de hacerla en forma parcial, el agente de retención será sancionado con multa equivalente al valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, más el valor que correspondería a los intereses de mora. Esta sanción no exime la obligación solidaria del agente de retención definida en el Código Orgánico Tributario.
- b. El retraso en la presentación de la declaración de retención será sancionado de conformidad con lo previsto por el artículo 100 de esta Ley; y,
- c. La falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente será sancionada con una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención, y en caso de reincidencia se considerará como defraudación de acuerdo con lo previsto en el Código Orgánico Tributario. En caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario.

Crédito Tributario.- Los valores retenidos al sujeto pasivo conforme lo explicado anteriormente constituirán crédito tributario el mismo que puede ser considerado por el contribuyente para disminuir del valor total del

impuesto. Este crédito tributario será utilizado en la declaración anual del sujeto pasivo.

“El artículo 46 reformado reconoce que las retenciones en la fuente, al igual que el anticipo, constituyen crédito tributario del impuesto que se cause. El artículo 47 titulado Crédito Tributario y Devolución, dispone que cuando las retenciones en la fuente del impuesto y/o la parte del anticipo que supere el anticipo mínimo sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar el pago en exceso, presentar reclamo de pago indebido o compensarlo directamente sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de tres años contados desde la fecha de la declaración.

Las reformas llevan a confusión sobre el alcance del derecho de los contribuyentes, pues una solución se encuentra en el artículo 41 y otra en el artículo 47, lo que obliga a reformar nuevamente la ley, respetando en todo caso el concepto del anticipo. El artículo 41 señala que el anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto podrá ser utilizado sólo por el contribuyente como crédito tributario del impuesto causado en los cinco años posteriores, en tanto que el artículo 47 dice que cuando los pagos de retenciones y del anticipo sean mayores al impuesto causado o no haya impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar pago en exceso o reclamar pago indebido o compensarlo directamente del impuesto a la renta que se cause en ejercicios posteriores y hasta dentro de tres años contados desde la fecha de la declaración”³⁹.

³⁹EL ANTICIPO EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA Y EL CRÉDITO TRIBUTARIO.- TOSCANO Soria Luis. Editorial Ediciones Legales. Quito-Ecuador 2011.

4.4. LEGISLACIÓN COMPARADA

4.4.1. República de Chile

La República del Chile, basa su legislación tributaria interna en él: “**CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE CHILE**”.

Las disposiciones de ese Código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean competencia del **Servicio de Impuestos Internos**.

La ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición. Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa.

La ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de Enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley.

Las normas del Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1 del Código Tributario de la República de Chile y ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

Se faculta al Presidente de la República para dictar normas que eviten la doble tributación internacional o que eliminen o disminuyan sus efectos.

Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

En el Título Preliminar en el indicado Código se establece:

***Art. 1.-** Las disposiciones de este Código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.*

***Art. 2.-** En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.*

***Art. 3.-** En general, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición. Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa.*

La ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de Enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban

pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley. La tasa de interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados.

Art. 4.- *Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.*

Art. 5.- *Se faculta al Presidente de la República para dictar normas que eviten la doble tributación internacional o que eliminen o disminuyan sus efectos.”⁴⁰*

Nos damos cuenta que en el Código Tributario de Chile no consta el cobro de multas en el caso de mora en el pago de las obligaciones tributarias, lo que si consta es el cobro de interés moratorio que se cobrará conforme el interés que rija en ese momento.

La tasa de interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados.

En el párrafo II del Código Tributario, se regula el reajuste e intereses moratorios de la siguiente forma:

⁴⁰ CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE CHILE.- DECRETO LEY No. 830 SOBRE CÓDIGO TRIBUTARIO * Publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 5 de diciembre de 2009

Todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Los impuestos pagados fuera de plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no serán objeto de reajuste. Sin embargo, para determinar el mes calendario de vencimiento, no se considerará la prórroga si el impuesto no se pagare oportunamente.

El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero.

El monto de los intereses así determinados, no estará afecto a ningún recargo.

No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes, cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los Servicio de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso.

Sin embargo, en caso de convenios de pago, cada cuota constituye un abono a los impuestos adeudados y, en consecuencia, las cuotas pagadas no seguirán devengando intereses ni serán susceptibles de reajuste.

El contribuyente que enterare en arcas fiscales el impuesto determinado en la forma expresada en el artículo 24, dentro del plazo de sesenta días

contados desde la fecha de liquidación, pagará el interés moratorio calculado solamente hasta dicha fecha.

Todo interés moratorio se aplicará con la tasa vigente al momento del pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 del Código.

La condonación parcial o total de intereses penales sólo podrá ser otorgada por el Director Regional cuando, resultando impuestos adeudados en virtud de una determinación de oficio practicada por el Servicio, a través de una liquidación, reliquidación o giro, el contribuyente o el responsable del impuesto probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido.

Procederá también la condonación de intereses penales cuando, tratándose de impuestos sujetos a declaración, el contribuyente o el responsable de los mismos, voluntariamente, formulare una declaración omitida o presentare una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido.

En los casos en que el Servicio incurriere en error al girar un impuesto, el Director Regional deberá condonar totalmente los intereses hasta el último día del mes en que se cursare el giro definitivo.

El Director Regional podrá, a su juicio, condonar la totalidad de los intereses penales que se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente.

Respecto a la norma que regula la determinación, declaración y pago del impuesto a la renta, en Chile se encuentra promulgada la ley Nro. 824, denominada LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA REPÚBLICA DE CHILE.

De acuerdo a esta Ley, **renta**, son los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Para todos los efectos tributarios constituye parte del patrimonio de las empresas las rentas percibidas o devengadas mientras no se retiren o distribuyan.

Se entiende por renta devengada, aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular; y, por renta percibida, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Renta mínima presunta, es la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente; y, por capital efectivo, el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En la legislación chilena, se realizan las definiciones para considerar el periodo de pago del impuesto a la renta:

Año calendario, es el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.

Año comercial, es el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los del Código Tributario Chileno.

Año tributario, es el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual. Asimismo, son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación, que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% o menos del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o menos del capital o de las utilidades. Se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país, así como los derechos en sociedad de personas.

El pago de los impuestos que correspondan por las rentas que provengan de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, serán de cargo del usufructuario o del tenedor, en su caso, sin perjuicio de los impuestos que correspondan por los ingresos que le pueda representar al propietario la

constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.

4.4.2. República de los Estados Unidos mexicanos

El Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra vigente desde el 31 de diciembre de 1981 y fue reformado el 7 de diciembre del 2009.

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

1. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.
2. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
3. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

4. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
5. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.
6. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo que dispone el Artículo 1°.

Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario.

En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo,

la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente (sic) sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida.

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

En el Título IV del El Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, regula las Infracciones y Delitos Fiscales establece:

Art. 70.- *La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.*

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código.

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el antepenúltimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerarán reducidas en un 50%,

salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

Art. 70-A.- *Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:*

I. *Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.*

II. *Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.*

III. *En el caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo, en los términos de los artículos 32-A y 52 de este Código, no se hubieran observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente.*

IV. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

VI. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

Art. 71.- *Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.*

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Art. 72.- *Los funcionarios y empleados públicos que, en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.*

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se

refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

Se libera de la obligación establecida en este Artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligaciones de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

II. Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.

Art. 73.- *No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:*

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

Art. 74.- *La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.*

La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Art. 75.- *Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:*

I. *Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:*

a) *Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la*

segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) *Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.*

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. *También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:*

a) *Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.*

b) *Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.*

c) *Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.*

d) *Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.*

e) *Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.*

f) *Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.*

g) *Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.*

III. *Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.*

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código.

Art. 76.- *Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.*

Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le

notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

El artículo 17 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente dispone que, Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la

multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos del primer párrafo de este artículo sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas. Para aplicar la reducción contenida en este párrafo, no se requerirá modificar la resolución que impuso la multa.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Cuando se hubieran disminuido pérdidas fiscales improcedentes y como consecuencia de ello se omitan contribuciones, la sanción aplicable se integrará por la multa del 30% al 40% sobre la pérdida declarada, así como por la multa que corresponda a la omisión en el pago de contribuciones.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 106, octavo párrafo y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en los párrafos primero, segundo y tercero de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 86, fracción XII y 133 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando la infracción consista en no registrar o registrar incorrectamente las

deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable a que hace referencia el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

Art. 77.- *En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:*

I. De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.

II. De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

III. De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

Art. 78.- *Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.*

Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrán presentar en medios impresos.

5.- MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. Métodos Utilizados

Conforme lo planificado en el proyecto de investigación, en el desarrollo del presente trabajo investigativo utilicé los métodos, procedimientos y técnicas de investigación que ahí enuncié.

Los métodos utilizados son:

- a) **Método Científico.**- Que lo apliqué en el conjunto de pasos como la observación, inducción, planteamiento de hipótesis y la presentación de la teoría científica, con los que pude obtener conocimientos válidos y confiables que me permitieron evitar la subjetividad del trabajo de investigación (tesis).
- b) **Método inductivo** El método inductivo es el razonamiento que, partiendo de casos particulares, se eleva a conocimientos generales. Este método me permitió la formación de hipótesis, investigación de leyes científicas, y las demostraciones. Aplicando la observación, pude determinar que el hecho a investigar está dado por una causa, por ello pude plantear la hipótesis del presente trabajo investigativo.
- c) **Método deductivo.**- Con la aplicación del método deductivo, apliqué los principios descubiertos a casos particulares a partir del enlace de juicios planteados. Es en base a los datos empíricos obtenidos y en relación a los principios y leyes generales pude obtener las conclusiones necesarias para la comprensión de la problemática planteada.

- d) **Método Analítico.**- Con él pude extraer las partes principales de la normativa estudiada a fin de examinarlas por separado, para entablar las relaciones existentes entre las mismas.
- e) **Método Lógico.**- Me permitió determinar las semejanzas entre algunas características existentes en el objeto de estudio. Ello lo aplicaré en base a la analogía de casos.
- f) **Método Exegético.**- Que lo utilicé como un procedimiento de exposición, enseñanza, construcción científica en el estudio del Código Orgánico Tributario, sus sistematización e interpretación en los aspectos relacionados con la problemática de estudio.
- g) **Método Jurídico.**- Utilizado como el conjunto de procedimientos lógicos para investigar las causas y los fines del derecho, interpretación de sus fuentes, estructura de sus textos positivos y técnicos.
- h) **Método Estadístico.**- Utilizado en la recopilación de los datos estadísticos en el trabajo de campo, me permitió obtener datos completos y correctos, determinar la cantidad de información que reuní, obtener la información demográfica (población) a investigar, y determinar los aspectos cuantitativos y cualitativos de los aspectos que me propuse investigar.

5.2. Procedimientos y Técnicas

Las técnicas que usé son: Fichas bibliográficas, nemotécnicas, entrevista, encuesta, estudio de casos, conforme lo explico y agrego a continuación.

6.- RESULTADOS

La problemática planteada se sustenta en la investigación de campo que he realizado. He aplicado una encuesta a treinta abogados en libre ejercicio profesional y solicité a una contadora y dos funcionarios de la Administración Tributaria para que, en base a sus conocimientos me brinden su aporte valioso y conocer así en la práctica la situación de pago de intereses y multas por parte de los contribuyentes tributarios.

6.1. Presentación de los resultados de las encuestas

Pregunta N° 1

¿Conoce usted si por el hecho de no declarar y pagar a tiempo sus obligaciones tributarias por Impuesto a la Renta, está sujeto al pago de intereses y multas?

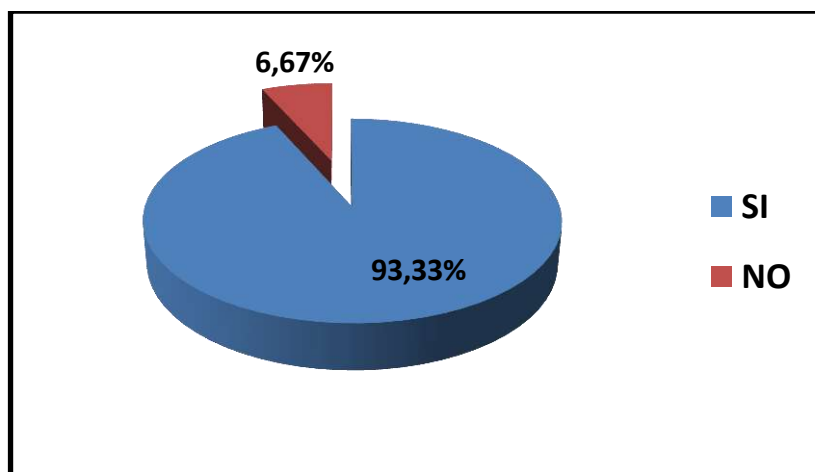
Cuadro N° 1

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	28	93,33
NO	2	6,67
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N° 1



INTERPRETACIÓN

Del universo de treinta encuestados, 28 que representan el 93,33% manifestaron que conocen que cuando el contribuyente no cancela a tiempo sus impuestos está sujeto al cobro de intereses y multas por parte de la administración tributaria. Por el contrario 2 personas que representan el 6,67% manifiestan que no conocen de este pago de intereses y multas por cuanto no han realizado declaraciones tributarias.

ANÁLISIS

Con estos resultados se evidencia que los contribuyentes conocen sus obligaciones legales y reglamentarias respecto a la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, por lo que, de manera consciente si no pagan se deben atener a las sanciones que les imponga la administración tributaria.

Pregunta N° 2

En relación a lo que establece el artículo 21 del Código Orgánico Tributario respecto al interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción, Usted:

a) ¿Está usted de acuerdo con el porcentaje de interés anual que se cobra?

SI () NO () ¿PORQUÉ?

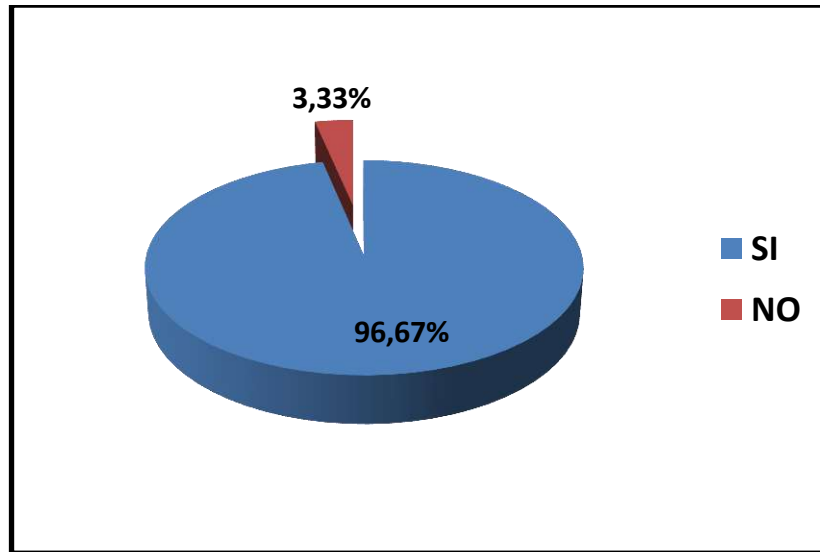
Cuadro N° 2.1.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	29	96,67
NO	1	3,33
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N° 2.1.



b) ¿Considera que es correcto que no existan liquidaciones diarias y la fracción de mes se liquide como mes completo?

SI () NO () ¿PORQUÉ?

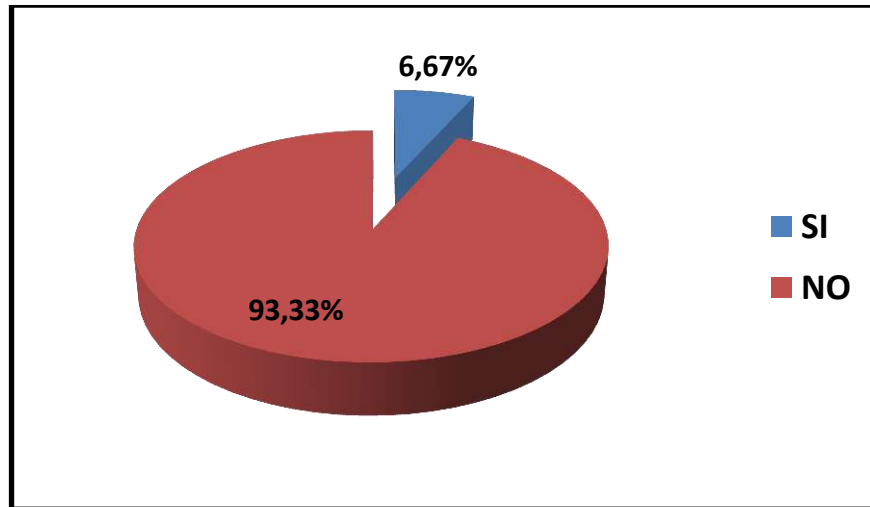
Cuadro N°2.2.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	2	6,67
NO	28	93,33
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N°2.2.



INTERPRETACIÓN

Del universo de treinta encuestados, en el literal a) de la pregunta, 29 encuestados que representan el 96,67% manifestaron que sí están de acuerdo que la administración tributaria cobre intereses en el caso de atraso en el pago de obligaciones tributarias. Una persona que representan el 3,33% manifiesta por cuanto no conoce de cómo es el pago de intereses no está de acuerdo en el cobro

En relación al literal b) de la pregunta, 28 personas que representan el 93,33% de los encuestados no están de acuerdo que en el pago de intereses, la fracción de mes se lo considere como mes completo. Por el contrario 2 de los encuestados que representan el 6,67% consideran que si están de acuerdo con esa forma de cálculo

ANÁLISIS

La afirmación de que sí están de acuerdo que la administración tributaria cobre intereses en el caso de atraso en el pago de obligaciones tributarias la hacen porque manifiestan que hay que tener en cuenta que es un dinero que deja de percibir el fisco y que si el

contribuyente se demora en cancelar es correcto que pague interés, más aun si se los paga en relación a la tasa del 1,5% más que la tasa referencia que establece el Banco Central del Ecuador. La persona que representan el 3,33% manifiesta que por cuanto no conocen de cómo es el pago de intereses no está de acuerdo en el cobro.

En relación al literal b) los encuestados afirman porque si bien consideran que el Estado debe cobrar intereses cuando no se paga a tiempo las obligaciones tributarias, manifiestan que tampoco puede haber exigencias de este tipo por parte del Estado ya que los contribuyentes tampoco pueden ser afectados cobrándoseles intereses por días en los que ya se hizo el pago. Afirman que debe existir proporcionalidad en el pago y en el cobro de los intereses. Los dos encuestados que si están de acuerdo con esa forma de cálculo afirman que esta es una manera de sancionar a los contribuyentes que no pagan a tiempo sus obligaciones tributarias y por ello deben ser drásticamente sancionados.

Pregunta N° 3

El artículo 90 del Código Orgánico Tributario establece que el sujeto activo establecerá la obligación tributaria; y que, la obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal. En relación a esta disposición legal, a su criterio es adecuado que cuando la Administración Tributaria es quién determina el tributo, como sanción al contribuyente se le cobre un recargo del 20% del impuesto que le corresponde pagar.

SI () NO () ¿PORQUÉ?

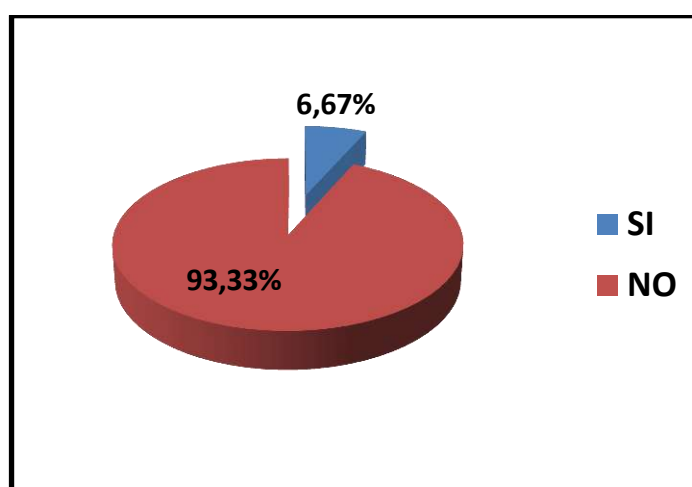
Cuadro N° 3

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	2	6,67
NO	28	93,33
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N°3



INTERPRETACIÓN

De 28 personas encuestadas, las mismas que representan el 93,33%, no están de acuerdo que si la administración tributaria es quien determina la obligación tributaria, cobre adicional al interés que se establece en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario y a la multa del 3% que consta en el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el recargo del 20% del impuesto que corresponde pagar. Por el contrario 2 personas encuestadas que representan el 6,67% sí están de acuerdo con el cobro del recargo del 20% porque estiman que es necesario que los ecuatorianos tengan cultura tributaria y paguen a tiempo sus impuestos.

ANÁLISIS

Las personas que no están de acuerdo con este cobro aseguran que con estas imposiciones se violan principios constitucionales de la tributación y es sancionar dos veces una misma falta. Afirman que se debe tener en cuenta que ya se paga intereses, por otro lado existe la sanción o multa del 3%, por lo tanto es un exceso a ello agregar el 20% de recargo. Que muchas veces el contribuyente sí ha pagado sus obligaciones tributarias pero que, es frecuente que la administración tributaria considere que no son costos ni gastos del negocio ciertos valores que se dedujo el contribuyente en su declaración, por lo que esa es muchas veces la razón por la que la administración tributaria establece glosas. Estiman que el Estado en base a sus atribuciones tampoco puede afectar la economía de los contribuyentes con esas multas desproporcionadas inclusive en relación a los ingresos y utilidades que tienen los contribuyentes.

Con estas respuestas se evidencia que los contribuyentes sí están de acuerdo en que se sancione la falta de pago oportuno de las obligaciones tributarias, pero que estas multas deben basarse en principios constitucionales y legales como es la proporcionalidad, configurando además claramente el tipo de infracción y la sanción a imponerse.

Pregunta N° 4

Está de acuerdo con lo que estipula el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto a que si los sujetos pasivos dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación

de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto; y que si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%..

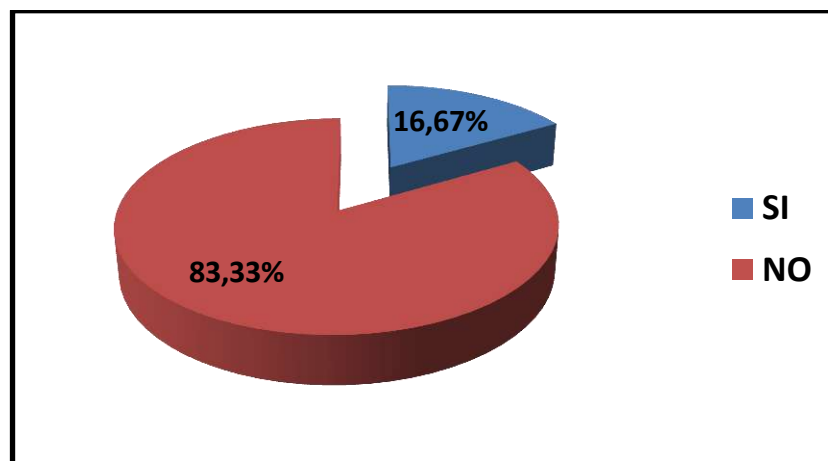
Cuadro N°4

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	5	16,67
NO	25	83,33
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N°4



INTERPRETACIÓN

En esta pregunta, 25 encuestados que representan el 83,33%, consideran que a fin de que el Contribuyente sea puntual y pague sus tributos es necesario que la Administración tributaria cobre intereses y la multa del 3%, pero que no están de acuerdo que a esos montos se le recargue el 20% en caso de que no cumpla con el pago de la multa. Cinco de los encuestados que representan el 16,67% consideran que si es pertinente el recargo del 20% cuando el contribuyente no ha pagado directamente la multa del 3%.

ANÁLISIS

Los resultados confirman la afirmación que realizan en la pregunta anterior. Es necesario que el Estado sancione a quienes incumplen con el pago de sus obligaciones tributarias, pero que ello no justifica que se imponga sanción sobre sanción, ya que si se cobra intereses y multas, no hay objeto de incluir recargos. Además que en la ley no se hace la debida justificación del porqué del recargo.

Consideran que existen otro tipo de sanciones que se pueden aplicar para exigir el pago, como por ejemplo clausura del establecimiento. Que el Estado no siempre tiene que tener como alternativas el aprovechamiento económico del contribuyente y en montos que son realmente desproporcionados en comparación a los ingresos y el riesgo de invertir.

Pregunta N° 5

Conforme lo determinado en los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario así como del artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ud. opina que los intereses y multas que cobra la Administración Tributaria en el caso de existir retraso en la

declaración y pago del Impuesto a la Renta, es adecuado y responde a una realidad jurídica y económica del Contribuyente.

SI () NO () ¿Por qué?

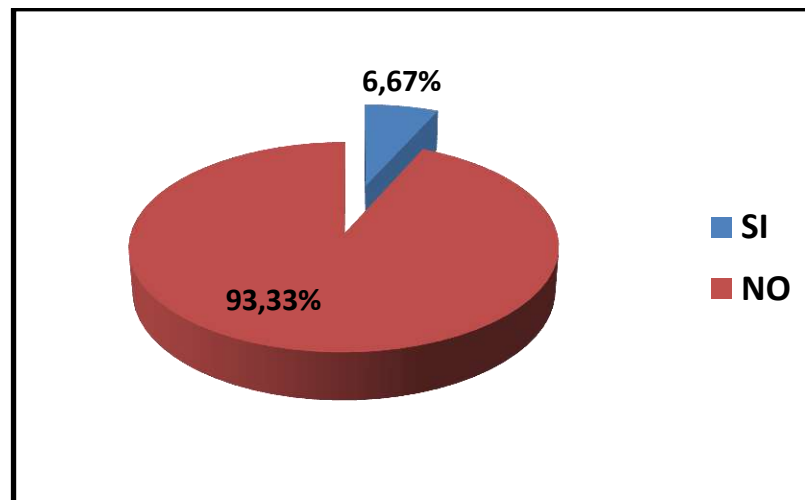
Cuadro N°5

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	2	6,67
NO	28	93,33
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N°5



INTERPRETACIÓN

En esta pregunta, 28 de los 30 encuestados que representan el 93,33% consideran que si se analizan los tres artículos jurídicamente no es posible que se sancione dos veces con el cobro de multas en el

caso de retraso en la declaración y si el impuesto es determinado ya sea por el sujeto activo o por el sujeto pasivo.

Del total de los encuestados 2 que representan el 6,67% consideran que no se afecta ni jurídica ni económicamente al contribuyente con el pago de intereses y multas conforme está regulado en el Código Orgánico Tributario y en la Ley de Régimen Tributario Interno.

ANÁLISIS

La mayoría de encuestados consideran que es necesario establecer sanciones, pero que estas no deben atentar contra la realidad económica del contribuyente. Que si bien el contribuyente tiene ingresos y por ello paga tributos, tampoco es menos cierto que no es que la una actividad económica sea lo suficientemente rentable como para hacer desembolsos fuertes y que soportan otras cargas tributarias como el 1,5 por mil de los activos totales, patentes municipales entre otros. Que se atenta contra el principio de proporcionalidad y que además no se cumple el precepto constitucional de que los tributos permitirán la inversión y la reinversión económica. Que en el Ecuador las personas pagan muchos impuestos y se hacen desembolsos muy fuertes por lo que mantener un negocio es muy costoso y muchas de las veces más se trabaja para el Estado que para sustentar las necesidades del contribuyente.

De acuerdo al porcentaje y contestación de esta pregunta, se evidencia que los contribuyentes consideran que por el hecho de no haber pagado el total de sus obligaciones tributarias, no es motivo para que el Estado de forma desproporcional afecte la actividad

económica con multas superiores al 50% de la obligación tributaria, que ello no incentiva la inversión ni la reinversión.

Pregunta N° 6

Usted considera que con la imposición de la tasa de interés establecida en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, adicional a las multas que se imponen en los artículos 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Estado cumple con la finalidad de la política tributaria que es promover y estimular el empleo, la producción de bienes, servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables así como con los principios de la tributación establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico Tributario?

SI () NO () ¿PORQUÉ?

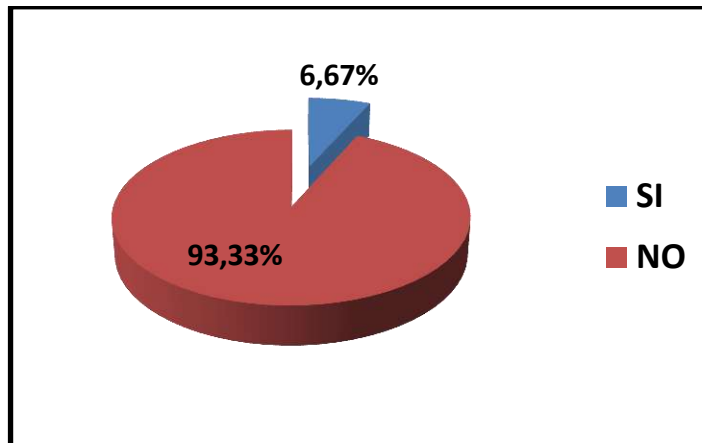
Cuadro N°6

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	2	6,67
NO	28	93,33
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N°6



INTERPRETACIÓN

El 93,33% de los encuestados que constituyen 28 personas consideran que existe mucha carga tributaria y multas exageradas que no contribuyen a desarrollar actividades económicas en el país. Por el contrario a esta opinión, 2 de los encuestados que representan el 6,67% de los encuestados consideran que el Estado cumple los principios constitucionales y legales de la tributación y sí fomenta el empleo, la inversión y la reinversión.

ANÁLISIS

La mayoría de encuestados opinan que esta doble imposición de sanciones hace que el contribuyente no pueda ejercer con normalidad su actividad económica, no contribuyen a fomentar fuentes de trabajo porque el Estado es casi perseguidor y no estimulador de la inversión que es quien genera empleo en el país. Que estas disposiciones legales incumplen los principios constitucionales y legales de la tributación. Que así no hay equilibrio en la relación jurídica entre el Estado y los Contribuyentes.

Se evidencia con estas respuestas de que si bien el Estado tiene potestad para crear, modificar, extinguir tributos así como de sancionar a quienes no cumplen con ello, es también su obligación propender al equilibrio de la relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Pregunta N° 7

A su criterio, es necesario elaborar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.

SI () NO () ¿PORQUÉ?

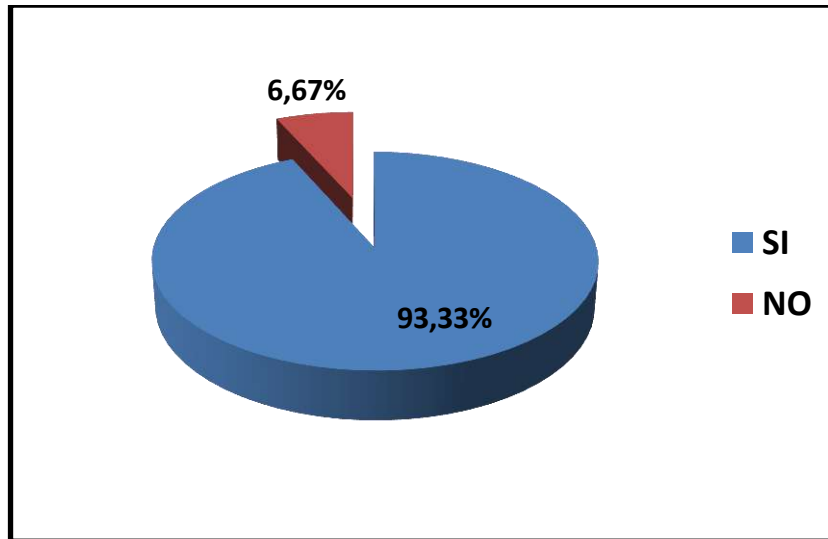
Cuadro N°7

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE (%)
SI	28	93,33
NO	2	6,67
TOTAL	30	100,00

Autor: Guido Miguel Churo

Fuente: Abogados en libre ejercicio profesional

Gráfico N°7



INTERPRETACIÓN

Veintiocho de las personas encuestadas que representan el 93,33% de la población encuestada consideran que es necesario hacer reformas legales tanto al Código Tributario así como a la Ley de Régimen Tributario Interno. Por el contrario dos de los encuestados que representan el 6,67% de la población encuestada consideran que no es necesario hacer reformas legales porque lo que actualmente consta está bien.

ANÁLISIS

A fin de regular de manera proporcional, equitativa y justa el cobro de los intereses, multas y recargos que actualmente está aplicando el Servicio de Rentas Internas, a fin de que, por el hecho de tener actividades productivas es necesario que el Estado no tome acciones exageradas, poco reales y ajenas a la real situación económica de los contribuyentes. Que tiene que existir una legislación acorde para que el Estado tampoco se vea afectado en la recaudación. Lo importante

es que si se cobran multas no sea dos veces por el mismo hecho y las sanciones sean alternativas.

6.2. Presentación de los resultados de las entrevistas

Entrevista realizada al Gerente General de una empresa de la ciudad de Loja.

1. **¿Conoce usted si por el hecho de no declarar y pagar a tiempo sus obligaciones tributarias por Impuesto a la Renta, está sujeto al pago de intereses y multas?**

Sí, conforme a lo que establece el Código Orgánico Tributario y la Ley quienes no cancelan al día sus obligaciones tributarias tienen directamente que al hacer su declaración retrasada pagar intereses y multas.

2. **En relación a lo que establece el artículo 21 del Código Orgánico Tributario respecto a que: *“Si la obligación tributaria no es satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo”*. Usted está de acuerdo.**

Estoy de acuerdo que cobren intereses e inclusive la multa, pero el interés no debe calcularse de esa forma. Si la obligación tributaria se cancela por ejemplo un día quince deben cobrarse únicamente

esos días, no hay justificación jurídica ni económica para que se cobre la fracción de mes como mes completo. Además debería ser recíproco para el contribuyente, cuando nosotros hacemos pago de obligaciones tributarias en exceso o indebidas cuando el SRI nos devuelve no aplica la misma fórmula no paga el mismo interés que ellos cobran, entonces ahí se demuestra que la relación jurídica no es equilibrada.

3. **El artículo 90 del Código Orgánico Tributario establece *“Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.***

En relación a esta disposición legal, a su criterio es adecuado que cuando la Administración Tributaria es quién determina el tributo, como sanción al contribuyente se le cobre un recargo del 20% del impuesto que le corresponde pagar?

Esta disposición legal es realmente exagerada, rebasa los límites que tiene la administración tributaria e incumple los principios de la tributación. Cuando existen determinaciones tributarias muchas veces los contribuyentes nos vemos abocados a la opinión individual del funcionario, de lo que él entiende, entonces gastos y costos que muchas veces se generan en la actividad económica nosotros los contribuyentes nos deducimos y así pagamos los impuestos. Entonces si la administración tributaria hace una determinación esa es una de sus funciones, para ello están los funcionarios, no es un trabajo adicional porque en el SRI existe el departamento de auditorías justamente para que realice las determinaciones tributarias. Si ya pagamos intereses, multa del 3%, no existe razón para que adicional a ello se cobre recargo del

20% que es muy alto, afecta la economía de las empresas, su productividad y no incentiva la inversión. El pago de obligaciones tributarias en el país se ha hecho muy tedioso por lo que muchas personas inclusive evitan invertir y en lugar de ello tiene su dinero depositado, a la larga con esto perdemos todos, el Estado porque deja de percibir ingresos por tributos, la población porque no se generan fuentes de trabajo y el inversionista porque muchas veces es fácil recibir intereses bancarios sin hacer actividad productiva alguna.

4. **Está de acuerdo con lo que estipula el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno que en su parte pertinente indica: *“Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto..... Si el sujeto pasivo no cumpliere con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.”.***

Como manifesté anteriormente estoy de acuerdo con las sanciones y multas pero estas no deben ser desproporcionadas y atentar contra los principios constitucionales y legales de la tributación. Si se calcula el 3% sobre el impuesto causado es realmente un abuso porque muchas veces lo que se hace es pagar saldos que de pronto resultan por errores en la contabilidad, entonces la multa debe ser calculada en relación al valor del impuesto que faltó cancelar y no del total del impuesto causado, realmente esto es un exceso y arbitrariedad que hace mucho

daño. Así mismo la imposición del recargo del 20%. Las actividades económicas se ven afectadas y muchas veces la utilidad que se tiene se consume en el pago de multas y recargos que lo más grave es que sancionan dos veces la misma falta.

- 5. Conforme lo determinado en los artículos 21 y 90 del Código Tributario así como del artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ud. opina que los intereses y multas que cobra la Administración Tributaria en el caso de existir retraso en la declaración y pago del Impuesto a la Renta, es adecuado y responde a una realidad jurídica y económica del Contribuyente?.**

Como lo he manifestado no, son excesivas, atentan contra la inversión y las personas que arriesgan recursos, muchas veces con el pago de tanta multa e interés no hay utilidades y las personas trabajamos para pagar impuestos, intereses y multas. Deberían existir políticas de incentivo no de castigo cuando se realiza actividades económicas porque al fin de cuentas quien gana o pierde a la larga también es el Estado.

- 6. Usted considera que con la imposición de la tasa de interés establecida en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, adicional a las multas que se imponen en los artículos 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Estado cumple con la finalidad de la política tributaria que es promover y estimular el empleo, la producción de bienes, servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables así como con los principios de la tributación establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico Tributario.**

No, como dije deberían haber disposiciones que incentiven la producción, inversión el empleo, parece que en el Ecuador más bien se sanciona este tipo de actividades, en otros países existen políticas de incentivo, en este país no. Estoy de acuerdo en que hay que pagar tributos, que hay que sancionar el incumplimiento pero estos intereses, sanciones deben ser proporcionales a la falta no excederse.

- 7. A su criterio, es necesario elaborar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.**

Es muy necesario, me parece que se está a tiempo. Deben ser reformas legales que por un lado satisfaga la necesidad el Estado de contar con recursos, deben existir sanciones y cobrarse intereses, pero no deben existir excesos en la legislación como lo que está pasando actualmente.

Entrevista realizada a un funcionario del Servicio de Rentas Internas en Loja.

- 1. En relación a lo que establece el artículo 21 del Código Orgánico Tributario respecto a que: *“Si la obligación tributaria no es satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés***

se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo". Usted está de acuerdo.

Sí, porque es una forma de exigir a los contribuyentes ser cumplidos en el pago.

- 2. El artículo 90 del Código Orgánico Tributario establece "Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.***

En relación a esta disposición legal, a su criterio es adecuado que cuando la Administración Tributaria es quién determina el tributo, como sanción al contribuyente se le cobre un recargo del 20% del impuesto que le corresponde pagar

Sí porque los funcionarios vamos a revisar los libros del contribuyente y si encontramos novedades se debe sancionar drásticamente con esta sanción.

- 3. Está de acuerdo con lo que estipula el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno que en su parte pertinente indica: "Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto..... Si el***

sujeto pasivo no cumpliere con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.”.

Sí, porque el Estado necesita recursos y si no pagan a tiempo hay que sancionar y las personas únicamente con sanciones se preocupan de cumplir con el pago de sus obligaciones.

- 4. Conforme lo determinado en los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario así como del artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ud. opina que los intereses y multas que cobra la Administración Tributaria en el caso de existir retraso en la declaración y pago del Impuesto a la Renta, es adecuado y responde a una realidad jurídica y económica del Contribuyente?.**

Sí, porque las multas e intereses se cobran porque han generado utilidades y si no han pagado deben responder por esta responsabilidad

- 5. Usted considera que con la imposición de la tasa de interés establecida en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, adicional a las multas que se imponen en los artículos 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Estado cumple con la finalidad de la política tributaria que es promover y estimular el empleo, la producción de bienes, servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables así como con los principios de la tributación establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico Tributario.**

Sí, no se contradice en nada. Lo que se hace en la ley es establecer multas e intereses que son sanciones por el incumplimiento.

6. A su criterio, es necesario elaborar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.

No, porque como actualmente consta está bien, esas son los montos de las sanciones que permitirán recaudar mayores recursos económicos para el Estado.

6.3. Estudio de casos

Para mejor comprensión incluyo una Resolución con el Acta de Determinación Tributaria de una empresa en la que consta el pago de intereses, multas y el recargo del 20%.

CUADRO No. 51

IMPUTACIÓN DE PAGO IMPUESTO A LA RENTA AÑO 2006						
Concepto	Declaración del contribuyente	Ref.	Declaración sustitutiva	Ref.	Determinado SRI	Ref.
Ejercicio económico	2006		2006		2006	
Fecha máxima de declaración y pago	12/04/2007				12/04/2007	
Fecha de Exigibilidad	13/04/2007				13/04/2007	
Fecha de declaración y pago	03/04/2007		07/04/2010			
Impuesto causado	45.327,51		45.327,51		113.393,75	
(-) Anticipo Pagado	0,00		0,00		0,00	
(-) Retenciones en la fuente	27.391,41		27.391,41		27.391,41	
(-) Crédito Tributario o Exoneración por leyes especiales	33.995,63		0,00		0,00	
(=) Saldo a favor	-16.059,53		0,00		0,00	
(=) Impuesto a pagar	0,00		17.936,10		86.002,34	
(-) Pago previo	0,00		0,00			
(=) Saldo Impuesto a pagar	0,00		17.936,10		86.002,34	
(+) Intereses	0,00		7.225,92			
(+) Multas	0,00		0,00			
(=) Total pagado / Total a pagar	0,00	(a)	25.162,02	(b)	86.002,34	(c)

IMPUTACIÓN DE PAGO		
Concepto	Datos	Ref.
Fecha máxima de declaración y pago	12/04/2007	
Fecha de exigibilidad	13/04/2007	
Fecha de declaración original	03/04/2007	
Impuesto a pagar determinado	86.002,34	(c)
(+) Intereses	0,00	
(-) Multas	0,00	
Valor a pagar	86.002,34	
Valor pagado en declaración original	-	(a)
(-) Imputación a intereses	0,00	(d)
(=) Saldo a favor del contribuyente después de imputar intereses	-	
(-) Imputación a impuesto	-	(e)
(=) Saldo de impuesto a pagar	86.002,34	(f) = (c) - (e)
Imputación Declaración Sustitutiva		
Fecha de exigibilidad	13/04/2007	
Fecha de declaración sustitutiva	07/04/2010	
Saldo Impuesto a pagar	86.002,34	(g)
(+) Intereses del 13/04/2007 al 07/04/2010	34.647,76	(h) *
Valor a pagar	120.650,10	(i)
Valor pagado en declaración sustitutiva	25.162,02	(b)
(-) Imputación a intereses	25.162,02	(j)
(=) Saldo de Intereses a pagar hasta el 07 de abril de 2010	9.485,74	(k) = (h) - (j)
(-) Imputación a impuesto	0,00	(l)
(=) Saldo de impuesto a pagar	86.002,34	(m) = (g) - (l)
Valores a pagar		
Impuesto a pagar	86.002,34	(n)
Saldo de Intereses a pagar hasta el 07 de abril de 2010	9.485,74	(o)
(+) Intereses	Sobre los USD 86.002,34 se generarán intereses desde el 13 de abril de 2010 hasta la fecha de pago.	
(+) 20% de Recargo sobre impuesto	17.200,47	(p) = (n) * 20%

* Intereses calculados sobre el saldo de impuesto a pagar determinado, referencia (g), desde la fecha de exigibilidad 13/04/2007 hasta la fecha de pago de la declaración sustitutiva 07/04/2010

5. INTERÉS

El saldo a pagar determinado que asciende a la cantidad de USD 86.002,34, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio impositivo 2006 establecido en la presente acta de determinación tributaria, generará intereses desde la fecha de exigibilidad, esto es desde el día 13 de abril de 2010, hasta la fecha de pago de las obligaciones determinadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

Para el cálculo del interés aplicable a partir del 01 de enero del 2008 se considerará lo señalado en el artículo 21 del Código Tributario modificado por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el S.III. R.O. 242 de 29 de diciembre de 2007, mismo que dispone:

8. DISPOSICIONES GENERALES

Para efectos de la presente acta de determinación, deberán tomarse en cuenta las siguientes disposiciones generales:

1. Las diferencias establecidas en la presente Acta de Determinación, por concepto de Impuesto a la Renta, correspondientes al ejercicio impositivo 2006, deberán ser pagadas dentro del plazo de ley a través de Internet o mediante un formulario 106 en cualquier entidad de recaudación autorizada. Caso contrario, y una vez que el Acta de Determinación se encuentre en firme, la Administración Tributaria iniciará el procedimiento de ejecución coactiva con las correspondientes costas judiciales, de conformidad con lo señalado en los artículos 157 y siguientes del Código Tributario.
2. Enviase oficio al Departamento de Cobranzas de la Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas, para que realice el control y seguimiento de la obligación tributaria determinada.
3. Notifíquese con el contenido de la presente Acta de Determinación al _____, representante legal del sujeto pasivo _____ en el domicilio del contribuyente ubicado en la ciudad de Loja, _____

Comuníquese.- 16 MAR 2011

Dado en Loja, a

f). Dr. Fabián Cueva Monteros, DIRECTOR REGIONAL DEL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

Proveyó y firmo el Acta de Determinación que antecede el Dr. Fabián Cueva Monteros, Director Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad de Loja a,

Lo certifico, 16 MAR 2011


Ing. Vanesa Anujos Boas
SECRETARIA REGIONAL DEL SUR DEL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS



A continuación un ejemplo de determinación tributaria a través del formulario por vía electrónica en donde consta a la vez la declaración de la obligación tributaria por impuesto al valor agregado:

FORMULARIO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

No. FORMULARIO

104

44766442

Resolución No.

NAC-DGER2008-1520

100 IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN

MES 101 10 AÑO 102 2011

(O)ORIGINAL - (S)SUSTITUTIVA 031

No. FORMULARIO QUE SUSTITUYE 104

200 IDENTIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO

RUC 201 202

RESUMEN DE VENTAS Y OTRAS OPERACIONES DEL PERÍODO QUE DECLARA

	Valor Bruto	Valor Neto	Impuesto Generado
	(Valor Bruto - N/C)		
Ventas locales (excluye activos fijos) gravadas tarifa 12%	401 734,210	411 723,450.92	421 86,814.11
Ventas de activos fijos gravadas tarifa 12%	402 0	412 0	422 0
Ventas locales (excluye activos fijos) gravadas tarifa 0% que no dan derecho a crédito tributario	403 0	413 0	
Ventas de activos fijos gravadas tarifa 0% que no dan derecho a crédito tributario	404 0	414 0	
Ventas locales (excluye activos fijos) gravadas tarifa 0% que dan derecho a crédito tributario	405 0	415 0	
Ventas de activos fijos gravadas tarifa 0% que dan derecho a crédito tributario	406 0	416 0	
Exportaciones de bienes	407 0	417 0	
Exportaciones de servicios	408 0	418 0	
TOTAL VENTAS Y OTRAS OPERACIONES	409 734,210	419 723,450.92	429 86,814.11
Transferencias no objeto de IVA		431 0	
Notas de crédito tarifa 0% por compensar próximo mes (informativo)		432 0	
Notas de crédito tarifa 12% por compensar próximo mes (informativo)		433 0	443 0
Ingresos por reembolso como intermediario (informativo)		434 0	444 0

LIQUIDACIÓN DEL IVA EN EL MES

Total transferencias gravadas 12% a contado esta mes	Total transferencias gravadas 12% a crédito este mes	Total impuesto generado (Trasládese campo 429)	Impuesto a liquidar del mes anterior (Campo 485 periodo ant.)	Impuesto a liquidar en este mes (Min. 12% campo 480)	Impuesto a liquidar en el próximo mes (482 - 484)	Total impuesto a liquidar en este mes (483 + 484)
480	481	482	483	484	485	489
723,450.92	0	86,814.11	0	86,814.11	0	86,814.11

RESUMEN DE ADQUISICIONES Y PAGOS DEL PERÍODO QUE DECLARA

	Valor Bruto	Valor Neto	Impuesto Generado
	(Valor Bruto - N/C)		
Adquisiciones y pagos (excluye activos fijos) gravados tarifa 12% (con derecho a crédito tributario)	501 556,969.48	511 556,934.83	521 66,832.18
Adquisiciones locales de activos fijos gravados tarifa 12% (con derecho a crédito tributario)	502 1,598.21	512 1,598.21	522 191.79
Otras adquisiciones y pagos gravados tarifa 12% (sin derecho a crédito tributario)	503 351.42	513 351.42	523 42.17
Importaciones de bienes (excluye activos fijos) gravados tarifa 12%	504 0	514 0	524 0
Importaciones de activos fijos gravados tarifa 12%	505 0	515 0	525 0
Importaciones de bienes (incluye activos fijos) gravados tarifa 0%	506 0	516 0	
Adquisiciones y pagos (incluye activos fijos) gravados tarifa 0%	507 112,537.12	517 112,537.12	
Adquisiciones realizadas a contribuyentes RISE		518 15	
TOTAL ADQUISICIONES Y PAGOS	508 671,456.23	519 671,436.58	529 67,066.14
Adquisiciones no objeto de IVA		531 0	
Notas de crédito tarifa 0% por compensar próximo mes (informativo)		532 0	

Crédito tributario aplicable en este periodo (Si 499 - 554 es menor que cero)	602	<input type="text" value="0"/>
(-) Saldo crédito Por adquisiciones e importaciones (Traslade el campo 615 de la declaración del periodo anterior)	605	<input type="text" value="0"/>
tributario del Por retenciones en la fuente de IVA que le han sido		
mes anterior efectuadas (Traslade el campo 617 de la declaración del periodo anterior)	607	<input type="text" value="0"/>
(-) Retenciones en la fuente de IVA que le han sido efectuadas en este periodo	609	<input type="text" value="0"/>
Ajuste por IVA devuelto e IVA rechazado imputable al crédito tributario en el mes	611	<input type="text" value="0"/>
Saldo crédito tributario para el próximo mes / Por adquisiciones e importaciones	615	<input type="text" value="0"/>
Saldo crédito tributario para el próximo mes / Por retenciones en la fuente de IVA que le han sido efectuadas	617	<input type="text" value="0"/>
SUBTOTAL A PAGAR (Si 601 - 602 - 605 - 607 - 609 + 611 es mayor que 0)	619	<input type="text" value="19,790.14"/>
IVA presuntivo del saias de juego (bingo mecánicos) y otros juegos de azar	621	<input type="text" value="0"/>
TOTAL IMPUESTO A PAGAR POR PERCEPCIÓN (619 + 621)	699	<input type="text" value="19,790.14"/>

AGENTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Retención del 30%	721	<input type="text" value="7,754.97"/>
Retención del 70%	723	<input type="text" value="1,918.49"/>
Retención del 100%	725	<input type="text" value="712.35"/>
TOTAL IMPUESTO A PAGAR POR RETENCIÓN (721 + 723 + 725)	799	<input type="text" value="10,385.81"/>

TOTAL CONSOLIDADO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (699 + 799)	859	<input type="text" value="30,175.95"/>
---	-----	--

Pago previo (informativo)	890	<input type="text" value="0"/>
---------------------------	-----	--------------------------------

DETALLE DE IMPUTACIÓN AL PAGO (Para declaraciones sustitutivas)

Impuesto	897	<input type="text" value="0"/>	Interés	898	<input type="text" value="0"/>	Multa	899	<input type="text" value="0"/>
----------	-----	--------------------------------	---------	-----	--------------------------------	-------	-----	--------------------------------

VALORES A PAGAR Y FORMA DE PAGO (Luego de imputación al pago en declaraciones sustitutivas)

Total impuesto a pagar (859 - 897)	902	<input type="text" value="30,175.95"/>
Interés por mora	903	<input type="text" value="0"/>
Multas	904	<input type="text" value="0"/>
TOTAL PAGADO (902 + 903 + 904)	999	<input type="text" value="30,175.95"/>

Mediante cheque, débito bancario, efectivo u otras formas de pago	905	<input type="text" value="30,175.95"/>
---	-----	--

Mediante compensaciones	906	<input type="text" value="0"/>
-------------------------	-----	--------------------------------

Mediante notas de crédito	907	<input type="text" value="0"/>
---------------------------	-----	--------------------------------

DETALLE DE NOTAS DE CRÉDITO

N/C No.	908	<input type="text" value=""/>	N/C No.	910	<input type="text" value=""/>	N/C No.	912	<input type="text" value=""/>	N/C No.	914	<input type="text" value=""/>
Valor USD	909	<input type="text" value="0"/>	Valor USD	911	<input type="text" value="0"/>	Valor USD	913	<input type="text" value="0"/>	Valor USD	915	<input type="text" value="0"/>

DETALLE DE COMPENSACIONES	Resolución No.	916	<input type="text" value=""/>	Resolución No.	918	<input type="text" value=""/>
	Valor USD	917	<input type="text" value="0"/>	Valor USD	919	<input type="text" value="0"/>

Declaro que los datos proporcionados en este documento son exactos y verdaderos, por lo que asumo la responsabilidad legal que de ella se deriven (Art. 101 de la L.O.R.T.L.)

No. ID SUJETO PASIVO / REP. LEGAL 198 RUC CONTADOR 199

FORMA DE PAGO 921

BANCO 922

7.- DISCUSIÓN

7.1. Verificación de objetivos

Luego que he realizado la investigación de campo, verificaré los objetivos propuestos, mediante un adecuado proceso metodológico.

Me planteo un objetivo general y tres objetivos específicos, los mismos que los transcribo para poder realizar la verificación correspondiente.

Objetivo General:

“Realizar un análisis doctrinario, jurisprudencial, jurídico y comparado en relación con el pago de multas e intereses que está obligado a cancelar el sujeto pasivo cuando se ha retrasado en pagar total o parcialmente el impuesto a la renta a favor del sujeto activo”.

Desarrollé en el transcurso del proceso investigativo y que constan en el marco conceptual, doctrinario y jurídicos aspectos relevantes relacionados con el Derecho Tributario, el poder y potestad tributaria, principios de la tributación, importancia de la tributación para el sustento del Estado, obligación y exenciones tributarias, determinación tributaria, El Impuesto a la Renta su declaración y pago.

Los objetivos específicos que me planteo fueron:

- 1. Conocer, analizar y diferenciar en qué casos y en qué porcentajes el sujeto pasivo debe pagar interés y multas por el retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.**

Este objetivo lo verifiqué, ya que conforme lo propuesto con el análisis a las normas jurídicas, pude comprender y diferenciar las sanciones pecuniarias y los porcentajes de multa e intereses, que la administración

tributaria aplica al sujeto pasivo cuando se ha retrasado en el pago de sus obligaciones tributarias.

2. Determinar si los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno incumple con la política tributaria contemplada en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

Del análisis realizado a los aspectos conceptuales, doctrinarios, legales y como producto de la investigación de campo que realicé, pude verificar este objetivo planteado, corroborando así que los artículos 21, 90 Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no se encuentran en relación a lo preceptuado en la política tributaria ecuatoriana según lo dispuesto en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

3. Presentar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario y a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.

Este objetivo fue verificado positivamente, ya que el análisis, síntesis y compendio de la doctrina, la jurisprudencia, la Constitución de la República más la legislación vigente, conjuntamente con la investigación de campo mediante la aplicación de técnicas, instrumentos y métodos investigativos pude obtener como resultado final proponer reformas legales en la presente tesis.

7.2. Contrastación de hipótesis

La hipótesis planteada fue la siguiente:

“Los intereses y multas que el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria cobra al sujeto pasivo por el retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta, no cumplen con la política tributaria establecida en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, por lo que es necesario hacer una reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.”

La deducción hipotética que presenté tuvo como resultado final un porcentaje importante y alto de veracidad, lo que pude demostrarlo en el presente trabajo, cuando analicé y desarrollé el marco conceptual, doctrinario y jurídico los aspectos relevantes en relación al cobro de intereses y multas al sujeto pasivo cuando se encuentra en mora en sus obligaciones tributarias, así mismo al hacer la comparación de nuestra legislación con legislaciones de países como México y Chile. Todo este bagaje bibliográfico lo contrasté con el estudio de campo. Es así que de manera anticipada había identificado cierta problemática que la fundamenté en los aspectos anteriormente señalados.

7.3. Fundamentos jurídicos, empíricos y doctrinarios que fundamentan la propuesta de reforma.

La Constitución de la República del Ecuador en el artículo 300 establece entre sus enunciados que la política tributaria en el Ecuador promoverá y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios. La aplicación del régimen tributario lo efectúa a través del Código Orgánico Tributario y la Ley

de Régimen Tributario Interno, que de forma general establecen las disposiciones sustantivo tributarias o conceptos e instituciones fundamentales de la tributación, los procedimientos tributarios, el procedimiento contencioso tributario y el ilícito tributario. Así mismo se regula el hecho generador, base imponible, declaración, recaudación y pago de los diferentes impuestos que se pagan en el Ecuador como el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, a la salida de divisas, entre otros.

Conforme la problemática que me propuse investigar, el atraso en el pago del impuesto a la renta, es motivo del cobro de intereses, multas y recargo el 20% conforme lo establecen los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno que vale textualmente recordar:

Artículo 21 del Código Orgánico Tributario.- *“Si la obligación tributaria no es satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo”.*

Artículo 90 del Código Orgánico Tributario: *“Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.*

Artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno: *“Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto..... Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.”.*

Para poder fundamentar debidamente la propuesta de reforma que haré, es necesario analizar si las disposiciones legales que constan en nuestra legislación en relación al cobro de intereses, multas y recargos han sido debidamente analizadas y fundamentadas por nuestros legisladores en relación al marco doctrinario y constitucional al que se deben regir.

Si bien, el Estado para sustentar sus necesidades necesita contar con recursos y, estos los puede obtener imponiendo a la población cargas tributarias dependiendo de la actividad económica del contribuyente, su riqueza, patrimonio, capacidad de consumo etc. no es menos cierto que en la relación jurídica que nace por este motivo entre el contribuyente (sujeto pasivo) y el Estado (sujeto activo), se debe velar porque exista analogía e igualdad de condiciones y tratamiento cuando se aplique una misma figura jurídica, como por ejemplo el cobro de intereses y sanciones pecuniarias como lo es el cobro de multas y recargos tributarios.

El artículo 21 del Código Orgánico Tributario regula el cobro de intereses por parte del sujeto activo al sujeto pasivo cuando no ha satisfecho la obligación tributaria en el tiempo y condiciones establecidos en la Ley y el Reglamento.

Por el contrario, cuando es el sujeto activo quien debe intereses al sujeto pasivo ya sea porque ha pagado en demasía el tributo o porque pagó un tributo no debido, la legislación regula en el artículo 22 del Código Orgánico Tributario regula de la siguiente forma:

“Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.

Es aquí en donde encuentro la primera incongruencia. Parto en primer lugar del hecho de que es justificable el cobro y pago de intereses cuando la obligación tributaria no es satisfecha en el tiempo, ello porque se está perjudicando al Estado no entregando los recursos que necesita. Mi desacuerdo consiste en que si bien los intereses que debe pagar el sujeto pasivo al sujeto activo tienen que ser desde la fecha que la obligación tributaria se hizo exigible hasta su extinción, del mismo modo debe aplicarse en relación al pago de intereses por parte del sujeto activo al sujeto pasivo. Además, el pago no debe ser conforme consta en este artículo, es decir desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido. Si me ratifico en afirmar que al Estado el sujeto pasivo perjudica cuando no cancela sus tributos en los plazos establecidos, también el contribuyente se perjudica al no recibir el interés de los créditos que el Estado tiene que pagar a su favor ya que ese

dinero que está en las arcas del Estado y que no le pertenece pudo haberlo utilizado el contribuyente para generar más renta o en muchos de los casos se ha pagado mediante endeudamiento bancario. Por tal razón debe existir tratamiento parecido y el interés a pagarse tanto del sujeto pasivo al sujeto activo o viceversa tiene que ser desde el momento que la obligación tributaria se hizo exigible y desde el momento que se generó un crédito a favor del sujeto pasivo por el pago en exceso o indebido.

Además, otra reforma necesaria es que, en justicia y legalidad el pago de intereses debe ser hasta el día exacto en que se satisface la obligación a favor del sujeto activo o el crédito a favor del sujeto pasivo y no considerarse como se lo hace en nuestra legislación, a la fracción de mes como mes completo. No hay razón legal ni doctrinaria para esta disposición.

En relación a lo establecido en los artículos 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario fundamento mi propuesta de reforma en el siguiente análisis.

Nuestro legislador ha incluido la disposición del recargo en artículos que no se refieren a las sanciones por ilícito tributario y que han sido previstas en el artículo 323 del Código Orgánico Tributario. Es por ello que aparentemente el pago de la obligación tributaria, fuera de los plazos previstos en la norma supuestamente no constituye infracción tributaria.

El artículo 323 del Código Orgánico Tributario dispone:

Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

- a) Multa;
- b) Clausura del establecimiento o negocio;
- c) Suspensión de actividades;
- d) Decomiso;
- e) Incautación definitiva;
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;
- i) Prisión; y,
- g) Reclusión menor ordinaria.

Sin embargo, a pesar de no constar taxativamente este recargo como sanción, la práctica y realidad demuestran que el recargo del 20% se constituye en una multa de forma automática a la determinación de la obligación con retraso y realizada por la administración tributaria ya que tiene elementos comunes a las sanciones que constan en la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 41, literal h):

“De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo”.

Considero entonces que el recargo establecido en los artículos 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno es

una multa por el retraso en el pago de la obligación tributaria. Por lo que, de la forma como se establece su aplicación, se inobserva el procedimiento determinado para sancionar las infracciones tributarias que se encuentra previsto en el artículo 363 del Código Tributario, en el que consta:

“Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso”.

En suma, estas incoherencias jurídicas nos llevan a la conclusión de que el recargo del 20% sobre la obligación principal es una sanción impuesta al contribuyente. De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propio de los actos sancionadores.

Partiendo de esta afirmación, el recargo impuesto incumple lo establecido en el artículo 76, numeral 6 de nuestra Constitución de la República y que se refiere al principio de **PROPORCIONALIDAD**.

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas.....:

.... 6. *La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.”*

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

Adicionalmente, al ser esta una sanción *de facto* denominada formalmente como recargo; por su forma de aplicación se están violando los derechos constitucionales como:

- Presunción de inocencia de toda persona.
- Prohibición de ser juzgado o sancionado por un acto u omisión (pago extemporáneo previa verificación del sujeto activo), que a la declaración de la obligación no estaba tipificada como infracción penal ni administrativa.

No acepto tampoco la justificación que podría darse en el sentido de que el recargo del 20% favorece e incentiva el pago voluntario de obligaciones tributarias, porque si un contribuyente tiene que pagar intereses y multas por una declaración tardía, de no hacerlo tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba la omisión, y librarse del pago de la obligación, intereses, multas y recargo.

Este recargo, de mi análisis, también incumple lo establecido en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, porque su nivel

porcentual es alto e incide negativamente en el patrimonio de los contribuyentes porque el obligado debe satisfacer además de esto intereses y multas, motivo por el cual el contribuyente, satisface una tasa efectiva de hasta el 60% del impuesto principal, conforme lo demuestro en el estudio de casos que incluí en el presente trabajo de investigación.

Todos estos argumentos y fundamentos jurídicos, doctrinarios y constitucionales, me permitieron plantear una propuesta de reforma al Código Orgánico Tributario y a la Ley de Régimen Tributario Interno.

8.- CONCLUSIONES

PRIMERA.- La legislación tributaria ecuatoriana poco estimula la inversión como si sucede con la legislación chilena.

SEGUNDA.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la declaración que se presentará en el tiempo, forma y requisitos que la ley o los reglamentos exijan, cuando se configure el hecho generador del tributo.

TERCERA.- Conforme lo establece el Código Orgánico Tributario y la Ley quienes no cancelan al día sus obligaciones tributarias tienen directamente que al hacer su declaración retrasada pagar intereses, multas y recargos.

CUARTA.- El artículo 21 del Código Orgánico Tributario regula el cobro de intereses por parte del sujeto activo al sujeto pasivo cuando no ha satisfecho la obligación tributaria en el tiempo y condiciones establecidos en la Ley y el Reglamento.

QUINTA.- Conforme el artículo 22 del Código Orgánico Tributario los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.

SEXTA.- En igualdad de condiciones debe aplicarse el pago de intereses por parte del sujeto activo al sujeto pasivo.

SEPTIMA.- El sujeto pasivo perjudica al sujeto activo cuando no cancela sus tributos en los plazos establecidos. De la misma forma el contribuyente es perjudicado al no recibir el interés de los créditos que el Estado tiene que pagar a su favor, desde el día que pagó en exceso o indebidamente el tributo.

OCTAVA.- En justicia y legalidad el pago de intereses debe ser hasta el día exacto en que se satisface la obligación a favor del sujeto activo o el crédito a favor del sujeto pasivo y no considerarse la fracción de mes como mes completo.

NOVENA.- La práctica y realidad demuestran que el recargo del 20% se constituye en una multa de forma automática a la determinación de la obligación con retraso y realizada por la administración tributaria ya que tiene elementos comunes a las sanciones.

9.- RECOMENDACIONES

PRIMERA.- El legislador en la tramitación y aprobación de tributos, multas y recargos, debe considerar y respetar los principios de la tributación debidamente prescritos tanto en el Constitución de la República del Ecuador, así como en el Código Orgánico Tributario.

SEGUNDA.- En la recaudación de impuestos que como política tributaria se adopte en el país, es necesario que se incentive la producción, el empleo, la inversión y la reinversión, no perseguir con cargas tributarias exageradas que ocasionarán cierre de industrias, fábricas y comercios que son las principales formas de generación de ingresos tanto para el Estado como para la población.

TERCERA.- Si bien el Estado goza de potestad tributaria para el cobro de tributos, es necesaria que esta sea aplicada con prudencia económica, incentivando la producción, lo que traerá como resultado el desarrollo de la economía del país y mejores ingresos tributarios para el Fisco.

CUARTA.- Es necesario que los contribuyentes cumplamos con el pago de tributos a favor del Estado para de esta forma contribuir para éste cuenta con los recursos necesarios para satisfacer sus necesidades.

QUINTA.- A fin de evitar el pago de intereses y multas, los contribuyentes debemos cumplir con el pago al día de nuestras obligaciones tributarias.

SEXTA.- A fin de cumplir con los preceptos constitucionales, en el establecimiento de intereses, multas y recargos, el legislador debe aplicar adecuadamente el principio de proporcionalidad, entre la infracción administrativa y sanción administrativa.

SÉPTIMA.-El recargo del 20% estipulado en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno tiene que ser eliminado de nuestra legislación ya que no incentiva el pago voluntario de obligaciones tributarias.

OCTAVA.- Es necesario realizar reformas legales a fin de garantizar al Estado la efectiva recaudación de las obligaciones tributarias sin que existan excesos por parte de éste que perjudique al contribuyente en sus derechos constitucionales, legales y patrimoniales.

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA

9.1.1 PROYECTO DE REFORMA AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DEL ECUADOR

EL PLENO DE LA ASAMBLEA NACIONAL

Considerando:

Que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador señala 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;

El artículo Art. 76, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador establece que: En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas..... La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

Que el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, establece la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta ley, del Código Orgánico Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las

demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo;

Que es obligación de la Administración Tributaria velar por el estricto cumplimiento de las normas tributarias, así como facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las mismas;

Por los considerandos expuestos, en ejercicio de las facultades concedidas en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución del República del Ecuador, expide la siguiente Ley Reformativa al Código Orgánico Tributario de la República del Ecuador.

Reformase el artículo 21 de la siguiente forma:

Si la obligación tributaria no es satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso, se realizarán liquidaciones diarias a fin de que se calcule el interés hasta la fecha misma de pago.

Reformase el artículo 22 de la siguiente manera:

Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se produjo el respectivo pago en exceso o pago indebido.

Al artículo 90 reformase como a continuación consta:

Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme el artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. Si el funcionario que realiza la determinación tributaria directamente descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, iniciará un proceso sancionador conforme lo establece el artículo 363 del Código Tributario y se impondrá sanciones conforme lo establece el artículo 323 del indicado Código Orgánico Tributario.

Dado y suscrito en el Pleno de la Asamblea Nacional, a los 17 días del mes de enero del 2012.

f.) Fernando Cordero Cueva, Presidente.

f.) Dr. Andrés Segovia S., Secretario General

9.1.2. PROYECTO DE REFORMA ALA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO DEL ECUADOR

EL PLENO DE LA ASAMBLEA NACIONAL

Considerando:

Que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador señala 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;

El artículo Art. 76, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador establece que: En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas..... La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

Que el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, establece la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta ley, del Código Orgánico Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo;

Que es obligación de la Administración Tributaria velar por el estricto cumplimiento de las normas tributarias, así como facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las mismas;

Que es necesario que en el Ecuador se incentive la inversión y la reinversión del sector productivo y comercial del país, respetando los principios

constitucionales de la tributación cumpliendo el sujeto pasivo obligado con el pago de las obligaciones tributarias a tiempo y sin retraso.

Por los considerandos expuestos, en ejercicio de las facultades concedidas en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución del República del Ecuador, expide la siguiente Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador:

Reformase el artículo 100 de la siguiente forma:

Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto..... Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas procederá a la clausura del establecimiento por ocho días. Si el contribuyente reincidiera en su incumplimiento se procederá con la suspensión de sus actividades económicas.

Dado y suscrito en el Pleno de la Asamblea Nacional, a los 17 días del mes de enero del 2012.

f.) Fernando Cordero Cueva, Presidente.

f.) Dr. Andrés Segovia S., Secretario General

10.- BIBLIOGRAFÍA

ADMINISTRACIÓN DE NEGOCIOS. CHRYSSOPOULOS Alexander.
Universidad de Costa Rica

ANÁLISIS LEGAL JURÍDICA. Suplemento de 3 de octubre del 2009.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- L/SN.- Última reforma publicada DOF 07-12-2009

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.- Codificación, publicado en el Registro Oficial del Ecuador. No. 38. 14 de Junio del 2005.

CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE CHILE.- Publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 5 de diciembre de 2009.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.- Registro Oficial No. 449, publicado el 20 de Octubre del 2008

CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. VILLEGAS, Héctor B. Editorial Depalma, Bs. 1977.

DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL. TROYA JARAMILLO José Vicente. Quito. Corporación Editora Nacional. 1990

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL.- CABANELLAS, Guillermo. Buenos Aires. Ediciones Heliasta. Tomo VIII.30ª ed. Buenos Aires 2008

EL ANTICIPO EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA Y EL CRÉDITO TRIBUTARIO.- TOSCANO Soria Luis.
Editorial Ediciones Legales. Quito-Ecuador 2011.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEGA. Buenos Aires. Bibliografía Omeba.
1984

FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHOS TRIBUTARIOS.- JARACH Dino..
Buenos Aires. Editorial Cangallo. 1985.

HIPOTESIS DE INCIDENCIA. ATALIBA, Geraldo, Fondo Editorial
Universitario. Montevideo, 1977.

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.- Registro Oficial, 242 Tercer
Suplemento, del 29 de Diciembre del 2007.

LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA DE LA REPÚBLICA DE CHILE.-
(Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al
28 de abril de 2009)

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA NACIÓN ARGENTINA.-
Decreto No. 649/97).

LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. CASÁS José Osvaldo.
Buenos Aires, septiembre de 1999

**PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD EN EL ORDENAMIENTO
ADMINISTRATIVO,** Mac Graw-Hill, Madrid, 1999.

PRESENTACIÓN SISTEMAS TRIBUTARIOS. VALLEJO ARORISTIZABAL Sandro. Universidad Técnica Particular de Loja. Jornadas de Derecho Empresarial.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. FONROUGE Giuliani, NAVARRINE Carlos M, C.Susana. Editorial Depalma, Buenos Aires.

REGLAMENTO DE APLICACIÓN A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.- Registro Oficial No. 94 del 23 de Diciembre del 2009.

LINCOGRAFÍA

www.sri.gov.ec- Página web del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

www.buenastareas.com/ensayos/obligacióntributaria

11 ANEXOS

11.1 ANEXO 1

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

1. TEMA

Necesidad de Reformar el Código Orgánico Tributario y a la Ley de Régimen Tributario Interno en lo que respecta al pago de intereses y multas a cargo del sujeto pasivo, por el retraso en el pago total o parcial del Impuesto a la Renta.

2. PROBLEMÁTICA

La obligación tributaria nace por el vínculo jurídico existente entre el sujeto activo (Estado e instituciones del Estado) y el Sujeto Pasivo (Contribuyente o Responsable). La relación jurídica existente entre estos dos sujetos de la relación tributaria se produce por la imposición que el Estado realiza en base a la potestad tributaria de la que goza.

A fin de establecer la obligación tributaria, el sujeto activo y el sujeto pasivo, realizan un conjunto de actos que les permitirá establecer el hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible y la cuantía del tributo, y así declarar y pagar en los plazos y condiciones establecidas mediante ley.

En lo referente a la administración tributaria, ésta tiene la facultad de realizar la determinación del tributo, dentro de los tres años contados desde la fecha de la declaración, en seis contados desde la fecha en que venció el plazo

para presentar la declaración o cuando el sujeto pasivo no hubiese pagado en todo o en parte; o, en un año cuando trate de verificar un acto de determinación efectuado por ella mismo o de forma mixta.

Si el sujeto pasivo, dentro de los plazos establecidos por la Ley no presentan sus declaraciones ya sea de forma completa o parcial, de acuerdo a la normativa tributaria es sujeto al pago de intereses y multas. Así un caso de imposición de multa se da cuando la declaración es realizada con retraso por parte del sujeto pasivo, el artículo 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que, si los sujetos pasivos dentro de los plazos señalados no presenta las declaraciones tributarias serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa alguna con una multa del 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración. Esta multa no excederá del 100% de dicho impuesto. El otro caso se da cuando el sujeto activo es quien establece que faltó declarar y pagar en todo o en parte la obligación tributaria. En este caso, el artículo 90 del Código Orgánico Tributario, indica que, en todos los casos que la administración tributaria ejerza su potestad determinadora, la obligación así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.

Adicional a ello, cabe indicar que, en los dos casos señalados se debe agregar el pago del interés que se estipula en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario y, que consiste en que, si la obligación tributaria no fue satisfecha en el tiempo establecido en la ley, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución alguna el interés equivalente al 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador.

Luego del estudio de estas disposiciones sancionadoras constantes en la normativa tributaria, en las que, además del interés cobrado, se imponen multas que a mi criterio son excesivas y se constituye en una extralimitación del Estado que, además de atentar contra la capacidad económica del contribuyente, no cumple con la política tributaria establecida en la Constitución de la República del Ecuador que dispone en su artículo 300 segundo inciso ***“que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”***.

Por ello es importante hacer un análisis y estudio minucioso de las sanciones pecuniarias impuestas mediante Ley por el retraso en el pago total o parcial del Impuesto a la Renta por parte del sujeto pasivo, lo que permitirá determinar que el contribuyente es sancionado dos veces con el cobro de intereses y multas cuya carga impositiva es muy fuerte para el contribuyente, teniéndose en cuenta además que los porcentajes son muy altos y no tienen ninguna relación con las tasas del sistema financiero nacional.

3. JUSTIFICACIÓN

La problemática que planteo en el presente trabajo investigativo y que se relaciona al cobro de intereses y multas que el Estado impone al sujeto pasivo, por el retraso en el pago total o parcial del Impuesto a la Renta, en la actualidad es de **mucha importancia, trascendencia y relevancia jurídica**, pues, a mi criterio se debe lograr un equilibrio en la relación jurídica que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Si bien, no me aparto del hecho que es necesario que el sujeto pasivo tenga que pagar intereses y multas por el retraso en el pago de impuesto a la renta, no es menos cierto que el Estado tiene la obligación de velar por que estas erogaciones pecuniarias que van a afectar al sujeto pasivo no atente contra el patrimonio de él. El legislador debe considerar que únicamente el sujeto pasivo es productivo, que él es el que genera los recursos para que, a través de impuestos el Estado cuente con recursos económicos y satisfaga las necesidades de sus habitantes. No se debe apartar el legislador ni la administración tributaria que, conforme lo establece el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, la política tributaria debe estimular la inversión, el empleo, la producción.

Así mismo, justifico la investigación de esta problemática, a fin de cumplir con el **requisito académico e institucional** de la Universidad Nacional de Loja, a través de la Modalidad de Estudios a Distancia, carrera de Derecho, es un requisito que debemos cumplir quienes estamos postulando para graduarnos como Abogados de la República del Ecuador.

Justifico así mismo este trabajo investigativo como necesario para entender el **desarrollo y transformación social** que ha tenido el Derecho Tributario en la vida republicana del Ecuador, éste adquiere su auge aproximadamente desde el año dos mil, debido a la necesidad del Estado en contar con recursos necesarios suficientes a fin de satisfacer sus necesidades como es la atención a la salud, educación, vialidad, pago de la burocracia, etc. Es a partir de este año que se inicia una verdadera transformación en lo que respecta a la gestión tributaria, a la administración tributaria y a los actos de declaración, recaudación y control de los tributos y de los contribuyentes.

Es por ello que, en base a lo antes señalado y, por cuanto cuento con los recursos materiales, bibliográficos, de campo y mi disposición de tiempo para emprender con el presente trabajo investigativo, justifico debidamente el desarrollo de la presente tesis cuyo tema de investigación es: **“NECESIDAD DE REFORMAREL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO EN LO QUE RESPECTA AL PAGO DE INTERESES Y MULTAS A CARGO DEL SUJETO PASIVO, POR EL RETRASO EN EL PAGO TOTAL O PARCIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA”**.

4. OBJETIVOS

4.1. OBJETIVO GENERAL

- Realizar un análisis doctrinario, jurisprudencial, jurídico y comparado en relación con el pago de intereses y multas e intereses que está obligado a cancelar el sujeto pasivo cuando se ha retrasado en pagar total o parcialmente el impuesto a la renta a favor del sujeto activo.

4.2.OBJETIVOS ESPECÍFICOS

4. Conocer, analizar y diferenciar en qué casos y en qué porcentajes el sujeto pasivo debe pagar interés y multa por el retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.
5. Determinar si los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno incumple con la política tributaria contemplada en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

6. Presentar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.

5. HIPÓTESIS

Los intereses y multas que el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria cobra al sujeto pasivo por el retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta, no cumplen con la política tributaria establecida en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, por lo que es necesario hacer una reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

6. MARCO TEÓRICO

Los antecedentes del Derecho Tributario se remontan aproximadamente desde el siglo XIX, con los aportes que hiciera Ranelletti. El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero y se lo puede conceptualizar como el conjunto de normas jurídicas que establecen el nacimiento, determinación, percepción, extinción y cumplimiento de los tributos, entendidos estos como impuestos, tasas y contribuciones especiales, además regulariza las relaciones existentes entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Martín y Rodríguez Usé indican que: *“El objeto de esta rama del derecho (...) se identifica con las relaciones jurídicas que tienen su origen en los trasposos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares coactivamente exigidos por el Estado”*⁴¹.

A pesar de que sus inicios se dan recientemente, es una de las ramas del Derecho que ha evolucionado con mucha rapidez, y, por tratarse de relaciones económicas entre el Estado y los Contribuyentes, permanece en constantes cambios que indudablemente permiten su desarrollo.

Las relaciones que existen entre el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, se producen por el poder de imperio o potestad tributaria, que no es otra cosa que la imposición connatural del Estado en base a esta potestad de la que goza.

Para GiulianiFonrouge, la potestad tributaria es: *“la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*⁴².

La doctrina Germana habla de la soberanía del Estado como fundamento principal en la potestad tributaria. En Estados Unidos se la refiere como el poder impositivo, como uno de los dos poderes soberanos del Estado. Se indica que el poder tributario es una emanación de la soberanía sobre las persona que están dentro de la competencia estatal y su contenido es la facultad de reclamar tributos a los individuos sometidos a la soberanía.

Por otro lado, la doctrina americana considera que el concepto de soberanía constituye una noción de naturaleza política antes que jurídica. De su ámbito

⁴¹DERECHO TRIBUTARIO GENERAL. MARTÍN José María y RODRÍGUEZ Usé Guillermo. Ed. Desalma, 2ª. Ed. 1995. pp8

⁴²DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. TROYA José Vicente.- Corporación Editora Nacional, 1990, 1era. Edic. pp12 y 13

o jurisdicción territorial el Estado no tiene porqué invocar su soberanía, pues le basta su poder de imperio, ejercido mediante los tres poderes que forman el gobierno, legislativo, ejecutivo y judicial.

En suma, la potestad tributaria se manifiesta a través del principio de legalidad.

Es por esta imposición del Estado que surge la obligación tributaria, entendida como el vínculo jurídico, existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, al verificarse el hecho general del tributo; y, es el hecho generador el presupuesto establecido en la ley para la configuración de cada tributo. Ello es importante tener en cuenta, para conocer si el acto o el hecho jurídico tipificado se produce y así determinar que se está obligado en el pago ya sea del impuesto, de la tasa o de la contribución tributaria. El hecho generador de los impuestos es siempre un hecho jurídico de naturaleza económica.

Entendemos por obligación todas las relaciones y aspectos jurídicos de inexcusable cumplimiento, es un deber, una carga exigida por ley, reglamento o situación.

El vínculo jurídico es en sí la relación jurídica. En el Diccionario de Cabanellas se define lo siguiente: *“La expresión poseía en su origen un sentido que no era figurado: la sumisión de un deudor así encadenado (ligatus) en la prisión, y a disposición de su acreedor, que podía darle muerte o reducirlo a esclavitud. Esta atadura se ha idealizado; ya no es más que un*

*vínculo jurídico (vinculumjuris); pero el deudor continúa ligado en ese sentido de que está obligado a cumplir con lo que debe*⁴³

Como características de las relaciones jurídicas tenemos:

- a) Que el vínculo jurídico, vincula a dos sujetos jurídicos por encontrarse amparados en el derecho.
- b) Se establece entre personas determinadas, aunque exista pluralidad de sujetos o no se tenga una exactitud en relación a una de las partes por ejemplo, al hablar de heredero de X persona.
- c) Establece una necesidad de ser cumplida, por lo tanto limita la voluntad del deudor.

Nuestra Constitución de la República del Ecuador, se refiere al régimen tributario en los siguientes artículos:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

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

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano

⁴³DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL.- CABANELLAS de Torres Guillermo.- Editorial Heliasta.-Tomo VIII.30ª ed. Buenos Aires 2008.

competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

En estas disposiciones constitucionales observamos que en el mandamiento constitucional es que si bien el Estado para subsistir debe cobrar tributos, no es menos cierto que por el cobro de los tributos no puede atentarse contra la inversión y reinversión de los ecuatorianos, por lo que es necesario que el Código Orgánico Tributario y demás leyes como la Ley Régimen Tributario Interno garanticen esta disposición constitucional.

El Código Orgánico Tributario al respecto nos indica en su artículo 15: *“Obligación tributaria 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”*; y el artículo 17 en relación al hecho generador del tributo prescribe: *“Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.*

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

Como características de la obligación tributaria tenemos:

1. La obligación tributaria es una obligación ex lege, porque su fuente única y exclusiva es el precepto legal, a tal punto que solo mediante ley se puede establecer, modificar y extinguir tributos, de igual forma solo mediante ley se pueden establecer exenciones tributarias. Esta se fundamenta en el principio de legalidad constituyéndose así la delimitación del poder tributario sino su único y exclusivo modo de manifestarse.
2. La obligación tributaria es una prestación de tipo patrimonial y por su naturaleza es una obligación de dar.
3. La obligación tributaria es de derecho público, encuentra su fundamento jurídico en el poder financiero.

Los elementos de la relación jurídica tributaria son:

1. El Acreedor o sujeto activo de la obligación, que es quien tiene facultad de exigir, es el sujeto del derecho del crédito, puede ser el Estado o las instituciones del Estado establecidas por ley para el cobro de tributos; y,
2. El Deudor o sujeto pasivo que es quien tiene la necesidad de dar, hacer o no hacer algo, es el obligado. Como sujetos pasivos tenemos a la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador; o el responsable que es la persona natural o jurídica a quien la ley impone obligaciones con la exclusiva finalidad de asegurar la prescripción exacta de los tributos.

Analizada así la obligación tributaria y el vínculo que nace con ella entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, es necesario determinar que, en el Código Orgánico Tributario se establece que, la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley prevea para el efecto. Así tenemos que por ejemplo para el Impuesto a la Renta, la exigibilidad es en el primer trimestre del año inmediato superior al cierre del ejercicio económico, mientras que el

pago del impuesto al valor agregado se da en los primeros días del mes inmediato superior, este impuesto se lo paga en el momento que se realizan de forma general transferencias de bienes y servicios, conforme lo regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno.

El artículo Art. 19 del Código Orgánico Tributario estipula al respecto lo siguiente: *“Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.*

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.

A falta de cumplimiento en la satisfacción de la obligación tributaria conforme lo establece la Ley, en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario se dispone que, si la obligación tributaria no ha sido satisfecha en el tiempo establecido en la ley, causará a favor del sujeto activo y sin que sea necesario resolución administrativa previa, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador. Este interés será cancelado desde que la obligación tributaria era exigible hasta el momento de su extinción.

Además del cobro de este interés, en la ley se prevé el pago de multas a favor del sujeto activo en porcentajes que van desde el 3% del total del impuesto causado; y el 20% en relación a la obligación principal en el caso de que haya sido determinada por la administración tributaria.

La dirección de la Administración corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, que la ejercerá a través del Servicio de Rentas Internas; en materia aduanera la ejercerá la Corporación Aduanera Ecuatoriana; y a nivel seccional corresponderá al Prefecto Provincial hoy Gobierno Provincial o al Alcalde.

Existe también la administración tributaria de excepción que corresponde en los casos que expresamente establezca la ley a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale

Estudiada la obligación tributaria, sus características y elementos, es importante revisar en que consiste la Determinación Tributaria como facultad que tiene la administración tributaria.

El artículo 68 del Código Orgánico Tributario indica: *“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.*

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia

de hechos imponible, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

En el acto administrativo de determinación tributaria el sujeto activo (Estado) procede a cuantificar la obligación tributaria, puede darse especialmente cuando tiene conocimiento de los siguientes casos: a) Cuando el Contribuyente no haya declarado; b) Cuando existen dudas sobre la declaración; c). Cuando no presente el contribuyente los libros contables; d). Cuando la declaración no esté debidamente respaldada por documentos de contabilidad que permitan conocer los antecedentes y el monto de las operaciones para calcular el tributo; y e). Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.

Al realizar el acto de determinación tributaria el sujeto activo, el valor pendiente de pago genera los intereses y multas a mi criterio elevadas conforme lo he indicado anteriormente y que es motivo de análisis en el presente trabajo. Si bien no se puede dejar de desconocer que el Estado en base a la potestad tributaria de la que goza grava a los contribuyentes con el pago de tributos y sanciona a quienes no lo hacen en la forma, plazos y modos establecidos, es necesario resaltar que estos incumplimientos no pueden ser sancionados con el cobro de intereses por demás de elevados en los montos establecidos, dos veces como es en el caso de tener en cuenta que cobra intereses, recargos y multas. Claramente con ello se incumple los preceptos constitucionales.

7. METODOLOGÍA

La metodología que utilizaré en el desarrollo del presente trabajo investigativo es a través de la utilización de métodos, procedimientos y técnicas de investigación.

Los métodos que utilizaré son:

a) Método Científico.- Lo aplicaré en el conjunto de pasos como la observación, inducción, planteamiento de hipótesis y la presentación de la teoría científica, con los que podré obtener conocimientos válidos. Ello lo realizaré con la aplicación de instrumentos confiables que me permitirán evitar la subjetividad del trabajo de investigación (tesis) que elaboro.

b) Método inductivo El método inductivo es el razonamiento que, partiendo de casos particulares, se eleva a conocimientos generales. Este método permite la formación de hipótesis, investigación de leyes científicas, y las demostraciones. Aplicando la observación, podré determinar que el hecho a investigar está dado por una causa, ello me permitió plantear la hipótesis del presente trabajo investigativo.

c) Método deductivo.- Con la aplicación del método deductivo, aplicaré los principios descubiertos a casos particulares a partir del enlace de juicios planteados. Es en base a los datos empíricos obtenidos y en relación a los principios y leyes generales que podré obtener las conclusiones necesarias para la comprensión de la problemática planteada.

d) Método Analítico.- Con él podré extraer las partes principales de la normativa estudiada a fin de examinarlas por separado, para entablar las relaciones existentes entre las mismas.

e) **Método Lógico.**- Me permitirá determinar las semejanzas entre algunas características existentes en el objeto de estudio. Ello lo aplicaré en base a la analogía de casos.

f) **Método Exegético.**- Que lo utilizaré como un procedimiento de exposición, enseñanza, construcción científica en el estudio del Código Orgánico Tributario, sus sistematización e interpretación en los aspectos relacionados con la problemática de estudio.

g) **Método Jurídico.**- Utilizado como el conjunto de procedimientos lógicos para investigar las causas y los fines del derecho, interpretación de sus fuentes, estructura de sus textos positivos y técnicos.

h) **Método Estadístico.**- En la recopilación de los datos estadísticos en el trabajo de campo, me permitirá obtener datos completos y correctos. Me permitirá determinar la cantidad de información que debo reunir, obtener la información necesaria ya sea demográfica (población) a investigar, y determinar los aspectos cuantitativos y cualitativos de los aspectos que requiero investigar.

Las técnicas que usaré son: Fichas bibliográficas, nemotécnicas, entrevista, encuesta, estudio de casos.

Como parte de la metodología realizaré el análisis y estudio bibliográfico de los aspectos doctrinarios, jurisprudenciales, constitucionales, legales y del derecho comparado de aquellos temas relevantes que me permitirán sustentar la presente tesis, entre ellos los siguientes: **Concepto y definición del Derecho Tributario;La potestad tributaria del Estado; Importancia**

de la Tributación para el sustento del Estado; El Régimen Constitucional Tributario Ecuatoriano; **Aspectos generales de la obligación tributaria entre ellos: nacimiento, exigibilidad, sujetos de la obligación tributaria;** Clases de determinación tributaria; La Caducidad como la pérdida del derecho de la administración tributaria para determinar el impuesto; El hecho Generador del Impuesto a la Renta; la declaración y el pago del Impuesto a la Renta. Así mismo realizaré un análisis del derecho comparado respecto al pago del impuesto a la renta o similares en países como Chile, México y Argentina. Y por último incluiré un estudio del pago de intereses y multas en el caso de retraso total o parcial en el pago del impuesto a la Renta.

8. CRONOGRAMA

AÑO 2011 - 2012

TIEMPO	Septiembre				Octubre				Noviembre				Diciembre				Enero			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
SELECCIÓN DE TEMA A INVESTIGAR																				
ELABORACIÓN PROYECTO DE INVESTIGACIÓN																				
PRESENTACIÓN Y APROBACIÓN DE PROYECTO																				
RECOLECCION DE INFORMACIÓN BIBLIOGRÁFICA																				
INVESTIGACIÓN DE CAMPO																				
REDACCION DEL INFORME FINAL																				
REVISIÓN APROBACIÓN DEL INFORME FINAL																				
EDICIÓN DE LA TESIS																				
DEFENSA Y GRADUACIÓN																				

PRESUPUESTO Y FINANCIAMIENTO

9.1. Recursos Humanos

Director de Tesis: Por designarse

Proponente del Proyecto: Guido Churo Castillo

Población Investigada: Abogados; Contribuyentes; Autoridades de la Administración Tributaria

9.2. Recursos Materiales

No.	DESCRIPCIÓN DE MATERIALES	VALOR TOTAL
1	BIBLIOGRAFIA ESPECIALIZADA	200,00
2	PLAN DE TESIS, HOJAS DE BORRADOR Y ANILLADO DEL PROYECTO	100,00
3	SERVICIO DE COMPUTACIÓN	50,00
4	MOVILIZACIÓN, TRANSPORTE	100,00
5	IMPRESIÓN DE TRABAJO FINAL, (HOJAS, MÁQUINA, TINTA IMPRESORA)	100,00
	TOTAL	550,00

FINANCIAMIENTO

El Financiamiento del presente trabajo investigativo será realizado por el investigador Guido Miguel Churo Castillo.

9. BIBLIOGRAFÍA

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.- Registro Oficial No. 449, publicado el 20 de Octubre del 2008

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.- Codificación, publicado en el Registro Oficial del Ecuador. No. 38. 14 de Junio del 2005.

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.- Registro Oficial, 242 Tercer Suplemento, del 29 de Diciembre del 2007.

REGLAMENTO DE APLICACIÓN A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.- Registro Oficial No. 94 del 23 de Diciembre del 2009.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires. Ediciones Heliasta. Tomo VIII.30ª ed. Buenos Aires 2008

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEGA. Buenos Aires. Bibliografía Omeba. 1984

JARACH Dino. Finanzas Públicas y Derechos Tributarios. Buenos Aires. Editorial Cangallo. 1985.

TROYA JARAMILLO José Vicente. Derecho Tributario Internacional. Quito. Corporación Editora Nacional. 1990

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- L/SN.- Última reforma publicada DOF 07-12-2009

CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE CHILE.- Publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 5 de diciembre de 2009.

LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA DE LA REPÚBLICA DE CHILE.-
(Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 28 de abril de 2009)

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA NACIÓN ARGENTINA.-
Decreto No. 649/97).

LINCOGRAFÍA

www.sri.gov.ec.- Página web del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

11.2 ANEXO 2

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

CARRERA DE DERECHO

Encuesta

De manera comedida me permito solicitar su colaboración, a fin de que emita su valioso criterio en relación a esta encuesta que he elaborado respecto al trabajo de investigación que lo he intitulado “*NECESIDAD DEREFORMAREL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO EN LO QUE RESPECTA AL PAGO DE INTERESES Y MULTAS A CARGO DEL SUJETO PASIVO, POR EL RETRASO EN EL PAGO TOTAL O PARCIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA*”.

Pregunta Nº 1

¿Conoce usted si por el hecho de no declarar y pagar a tiempo sus obligaciones tributarias por Impuesto a la Renta, está sujeto al pago de intereses y multas?

.....
.....

Pregunta Nº 2

En relación a lo que establece el artículo 21 del Código Orgánico Tributario respecto al interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción, Usted:

a) ¿Está usted de acuerdo con el porcentaje de interés anual que se cobra?

SI () NO () ¿PORQUÉ?

.....
.....

b) ¿Considera que es correcto que no existan liquidaciones diarias y la fracción de mes se liquide como mes completo?

SI () NO () ¿PORQUÉ?

.....
.....

Pregunta Nº 3

El artículo 90 del Código Orgánico Tributario establece que el sujeto activo establecerá la obligación tributaria; y que, la obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal. En relación a esta disposición legal, a su criterio es adecuado que cuando la Administración Tributaria es quién determina el tributo, como sanción al contribuyente se le cobre un recargo del 20% del impuesto que le corresponde pagar.

SI () NO () ¿PORQUÉ?

.....
.....

Pregunta Nº 4

Está de acuerdo con lo que estipula el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto a que si los sujetos pasivos dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto; y que si el sujeto pasivo no cumpliera

con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%..

SI () NO () ¿Por qué?

.....
.....

Pregunta N° 5

Conforme lo determinado en los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario así como del artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ud. opina que los intereses y multas que cobra la Administración Tributaria en el caso de existir retraso en la declaración y pago del Impuesto a la Renta, es adecuado y responde a una realidad jurídica y económica del Contribuyente.

SI () NO () ¿Por qué?

.....
.....

Pregunta N° 6

Usted considera que con la imposición de la tasa de interés establecida en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, adicional a las multas que se imponen en los artículos 90 del Código Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Estado cumple con la finalidad de la política tributaria que es promover y estimular el empleo, la producción de bienes, servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables así como con los principios de la tributación establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico Tributario?

SI () NO () ¿PORQUÉ?

.....
.....

Pregunta N° 7

A su criterio, es necesario elaborar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta.

SI () NO () ¿PORQUÉ?

.....
.....

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN

11.3 ANEXO 3

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

CARRERA DE DERECHO

Entrevista

1. ¿Conoce usted si por el hecho de no declarar y pagar a tiempo sus obligaciones tributarias por Impuesto a la Renta, está sujeto al pago de intereses y multas?

2. En relación a lo que establece el artículo 21 del Código Orgánico Tributario respecto a que: *“Si la obligación tributaria no es satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo”*. Usted está de acuerdo?

3. El artículo 90 del Código Orgánico Tributario establece **“Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.**

En relación a esta disposición legal, a su criterio es adecuado que cuando la Administración Tributaria es quién determina el tributo, como sanción al contribuyente se le cobre un recargo del 20% del impuesto que le corresponde pagar?

4. ¿Está de acuerdo con lo que estipula el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno que en su parte pertinente indica: *“Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto..... Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.”?*

5. Conforme lo determinado en los artículos 21 y 90 del Código Orgánico Tributario así como del artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ud. opina ¿Qué los intereses y multas que cobra la Administración Tributaria en el caso de existir retraso en la declaración y pago del Impuesto a la Renta, es adecuado y responde a una realidad jurídica y económica del Contribuyente?

6. Usted considera que ¿con la imposición de la tasa de interés establecida en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, adicional a las multas que se imponen en los artículos 90 del Código Tributario y 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Estado cumple con la finalidad de la política tributaria que es promover y estimular el empleo, la producción de bienes, servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables así como como con los principios de la tributación establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico Tributario?.

7. A su criterio, ¿Es necesario elaborar una propuesta de reforma legal al Código Orgánico Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita establecer un equilibrio en la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, referente al cobro de intereses y multas en el caso de retraso en el pago total o parcial del impuesto a la renta?

12. INDICE

Portada.....	I
Certificación.....	II
Declaración de Autoría.....	III
Agradecimiento.....	IV
Dedicatoria.....	V
Tabla de Contenidos.....	VI
1. TÍTULO.....	1
2. RESUMEN	
2.1. Resumen en español.....	2
2.2. Resumen en inglés (Abstract).....	5
3. INTRODUCCIÓN.....	8
4. REVISIÓN DE LITERATURA.....	12
4.1. MARCO CONCEPTUAL.....	12
4.1.1 Generalidades de la tributación.....	12
4.1.2. Aspectos generales de la obligación tributaria.....	19
4.2. MARCO DOCTRINARIO.....	22
4.2.1. Generalidades de la tributación.....	22
4.2.2. Aspectos generales de la obligación tributaria.....	27
4.3. MARCO JURÍDICO.....	34
4.3.1. Generalidades de la tributación.....	34
4.3.2. Aspectos generales de la obligación tributaria.....	50
4.3.3. Del Impuesto a la Renta que se paga en Ecuador.....	55
4.4. LEGISLACIÓN COMPARADA.....	76
4.4.1. Legislación en la República de Chile.....	76
4.4.2. Legislación en la República de los Estados Unidos Mexicanos.....	83
5. MATERIALES Y MÉTODOS.....	100
5.1. Métodos utilizados	100

5.2.	Procedimiento y técnicas.....	101
6.	RESULTADOS.....	102
6.1.	Resultado de la aplicación de encuestas.....	102
6.2.	Resultado de la aplicación Entrevistas.....	118
6.3.	Estudio de casos.....	125
7.	DISCUSIÓN.....	130
7.1.	Verificación de Objetivos.....	130
7.2.	Contrastación de Hipótesis.....	132
7.3.	Fundamentación Jurídica de la propuesta de reforma.....	132
8.	CONCLUSIONES.....	141
9.	RECOMENDACIONES.....	143
9.1.	PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA.....	145
10.	BIBLIOGRAFÍA.....	150
11.	ANEXOS.....	153
11.1.	Anexo 1.....	153
11.2.	Anexo 2.....	174
11.3.	Anexo 3.....	178
12.	ÍNDICE.....	181