



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

“HERRAMIENTAS Y MECANISMOS JURÍDICOS PARA UNA RECAUDACIÓN
TRIBUTARIA EFICIENTE DESTINADA A VIABILIZAR LA FUNCIÓN SOCIAL DE
LA TRIBUTACIÓN”

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos establecidos
para optar por el título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República.

Profesor guía:
Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira.

Autor:
Jorge Isaac Fiallos Chiriboga

Año
2015

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los “Trabajos de Titulación”.

Miguel Angel Bossano Rivadeneira

Doctor en Jurisprudencia

C.C. 170684654-8

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.

Jorge Isaac Fiallos Chiriboga

C.C.171611966-2

AGRADECIMIENTOS

Agradezco infinitamente a todos los docentes que de alguna forma aportaron a mi formación, en especial al Dr. Miguel Ángel Bossano, que con paciencia proverbial dirigió este trabajo de titulación. Muchos de ellos, constituyen amigos irremplazables.

DEDICATORIA

El presente esfuerzo está dedicado a mi padre, madre, hermana y a mi tía Zoili. Quienes han constituido un pilar fundamental en la realización de mis sueños, anhelos e ilusiones.

Resumen:

En la edad contemporánea, la principal contraprestación exigida por el Estado para la vida en sociedad corresponde al pago de tributos. Para el efecto, se han expedido normas que regulan la gestión tributaria y han dado lugar a la delimitación del Derecho Tributario.

La Administración Tributaria se encuentra revestida de la facultad determinadora, facultad resolutoria, facultad reglamentaria, facultad recaudadora y la facultad sancionadora. A través de estas facultades, la Administración Tributaria recauda tributos que son destinados al beneficio de la colectividad y a la ejecución de obras de interés nacional.

Para mejorar la eficiencia de la Recaudación Tributaria es necesario potenciar la facultad recaudadora de la Administración Tributaria, de esa forma, se conseguirá que la recaudación se desarrolle de una forma eficaz, transparente y voluntaria. La eficiencia de la recaudación tributaria no se refleja en la cuantía recaudada sino en el acto voluntario del contribuyente de satisfacer la obligación tributaria.

Para fortalecer la recaudación tributaria es menester implementar ciertos mecanismos y herramientas destinados a fortalecer la facultad recaudadora de la administración tributaria. Estos comprenden mejorar las plataformas informáticas con el fin de implementar un sistema de consultas y reclamos en línea, la creación de la Defensoría del Contribuyente y el fortalecimiento de la Sede Administrativa con el fin de evitar la litigiosidad.

Abstract:

In the contemporary age, the main consideration required by the state for social life corresponds to taxes. For this purpose, they have issued rules governing tax management and have led to the delimitation of tax law.

The Tax Administration is coated with the determiner faculty, decisive power, regulatory power, collecting power and impose sanctions. Through these powers, the Tax Administration collects taxes that are intended for the benefit of the community and the execution of works of national interest.

To improve the efficiency of Revenue is necessary to enhance the collecting power of the tax authorities, thus, it will ensure that the collection is conducted in an effective, transparent and voluntarily. The efficiency of tax collection is not reflected in the amount collected but voluntary act of the taxpayer meet the tax liability.

To strengthen tax collection is necessary to implement certain mechanisms and tools to strengthen the collecting power of the tax administration. These include improving computing platforms in order to implement a system of online inquiries and complaints, creating the Taxpayer Ombudsman and the strengthening of the Administration Office in order to avoid litigation.

Índice

Introducción:	1
1.Tributos:	2
1.1. Definición de tributo:.....	2
1.2. Justificación filosófica del tributo:.....	3
1.2.1. Teoría contractual:	3
1.3. Influencia marxista:.....	7
1.4. Neocontractualismo:.....	8
1.5. Legalidad de la Recaudación Tributaria:.....	9
1.6. Clasificación de tributo:	10
1.6.1. Impuestos:	10
1.6.2. Tasa:.....	13
1.6.3. Contribuciones Especiales de mejora:.....	15
1.7. Derecho Tributario:.....	15
1.8. Derecho público:.....	16
1.9. Derecho privado:	17
1.10. Potestad Tributaria:	17
1.10.1. Definición de potestad tributaria:	17
1.10.2. Límites a la potestad tributaria:	18
1.10.3. Límites jurídicos:.....	18
1.10.4. Principio de reserva legal:	18
1.10.5. Principio de igualdad:	19
1.10.6. Principio de Equidad o Justicia tributaria:.....	19
1.10.7. Principio de no confiscatoriedad:.....	20
1.11. Fuentes del Derecho Tributario:	21
1.11.1. Constitución de la República del Ecuador:	21
1.11.2. Teoría neoconstitucionalista:.....	21
1.11.3. Tratados internacionales:	22
1.11.4. Ley:.....	24
1.11.5. Reglamentos y resoluciones:.....	25
1.11.6. Jurisprudencia:.....	25

1.11.7. Doctrina:	26
CAPITULO II: Gestión tributaria:.....	26
2.1. La Administración Tributaria (Sujeto Activo):	27
2.1.1. Administración tributaria central:.....	28
2.1.2. Administración tributaria seccional:	30
2.1.2.1. Regiones:	31
2.1.2.2. Provincias:	32
2.1.2.3. Municipios:.....	33
2.1.2.4. Gobierno Autónomo descentralizado Parroquial Rural:.....	33
2.2. Autonomía y Descentralización.	34
2.2.1. Administración tributaria de excepción:.....	35
2.3. Facultades de la Administración Tributaria:	39
2.3.1. Facultad determinadora:.....	39
2.3.2. Facultad reglamentaria:	42
2.3.3. Facultad Resolutiva:	43
2.3.4. Facultad Sancionadora:	44
2.3.5. Facultad recaudadora:	46
Capítulo III: RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR.....	47
3.1 Finalidad social de la recaudación:.....	47
3.2 Recaudación tributaria en el Ecuador:	50
3.2.1 Histórico de la recaudación tributaria en el Ecuador:	50
3.2.2. Recaudación tributaria del gobierno central:	52
3.2.3. Recaudación en los GADS:.....	54
3.3 Potenciamiento de la función recaudadora:	60
3.4. Proceso de ejecución:.....	61
3.4.1 Proceso de ejecución en sede administrativa:.....	61
3.4.2. Procedimiento contencioso tributario:.....	64
CAPÍTULO IV: MECANISMOS Y HERRAMIENTAS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.-	67
4.1. Sinceramiento tributario:	69
4.1.1. Sinceramiento tributario subjetivo:	71

4.1.2. Sinceramiento Objetivo:	72
4.2 Sistemas tributarios transparentes:.....	74
4.2.1. Información cruzada:	75
4.2.2. Economicidad de los tributos:.....	79
4.3. Fortalecimiento de la sede administrativa:.....	79
4.3.1. Proceso de reclamos y absolución de consultas en línea:	82
4.4. Recursos en Sede Administrativa:	86
4.4.1. Recurso de Reposición:	87
4.4.2. Prejudicialidad y defensoría del contribuyente:	88
4.5. Ejecución del procedimiento coactivo:	95
4.5.1. Interrelación de la administración tributaria y el contribuyente:	96
4.5.2. Ponderación de derechos:	97
Conclusiones:.....	98
Recomendaciones:.....	100
Referencias:	101
Anexos	104

Introducción:

En las últimas dos décadas nuestro país ha experimentado notables cambios en la legislación tributaria, en parte como efecto necesario para hacer frente a la deuda social que se encontraba rezagada por siglos. Fue esta modernización del fisco el promotor de grandes obras para el desarrollo de la patria, sin embargo, esta tendencia ha genera todavía resistencia.

El presente trabajo investigativo buscará analizar los principios básicos del Derecho Tributario, la gestión tributaria y la relación bilateral existente entre el Contribuyente y la Administración Tributaria. Para el efecto, indagará en los orígenes mismos de esta relación, partiendo de los presupuestos del Contractualismo que da cabida a la noción de Estado y a la relación citada anteriormente entre el Contribuyente y el Estado.

Para la elaboración de un muestreo en cifras, se expondrán ciertos indicadores presentados por el Servicio de Rentas Internas con el fin de justificar al lector, los diversos avances que se han configurado en los últimos años. Corresponde a los Contribuyentes desarrollar aquel elemento intrínseco a la vida social denominado cultura tributaria.

Si bien nuestro país difícilmente podrá ser tildado como una nación pionera en la recaudación tributaria, corresponde a las Administraciones Tributarias desarrollar una gestión tributaria arraigada a la realidad del pueblo ecuatoriano y tendiente a satisfacer las necesidades sociales en los parámetros del desarrollo sustentable.

1. Tributos:

1.1. Definición de tributo:

El tributo puede ser definido como la prestación pecuniaria exigida por el Estado al sujeto pasivo, valiéndose de su poder de Imperio, destinado a financiar el gasto corriente, la inversión y la redistribución de la riqueza.

La relación tributaria está conformada por un sujeto activo y un sujeto pasivo. El sujeto activo lo constituye la Administración Tributaria; mientras que, el sujeto pasivo lo constituye el contribuyente o el responsable de satisfacer la obligación tributaria.

La administración tributaria tiene la potestad de exigir prestaciones económicas a los asociados para la vida en sociedad. Para realizar el cobro de la obligación tributaria, puede hacer uso tanto de la coerción como la coacción.

El sujeto pasivo en primera instancia, se encuentra encarnado por los contribuyentes, pudiendo ser éstos, personas Naturales o Jurídicas; según lo dispuesto en la Constitución y en la normativa jurídica vigente, deberán satisfacer a la Administración Tributaria con una prestación económica.

La prestación económica debe estar sujeta al principio de legalidad, para la existencia de un tributo, es menester que exista una norma jurídica específica; y, esta a su vez, contenga una determinación de la obligación tributaria que el contribuyente debe satisfacer al configurarse el hecho generador.

(...) Podemos llegar a la conclusión de que el tributo es un concepto jurídico y constituye el epicentro de los estudios de Derecho tributario. Su condición de 'concepto jurídico' deriva, en primer lugar, del hecho de ser una realidad regulada por el Derecho positivo. Su estudio, a partir de su consagración como objeto del Derecho positivo, sería fruto del empleo de un método lógico-formal. (García, 2012. pp. 57)

Podemos delimitar al *hecho generador* como la condición necesaria que debe cumplirse para la existencia jurídica del tributo que debe satisfacer el sujeto pasivo en favor del sujeto activo. En resumen, el hecho generador constituye el origen de la obligación tributaria para un determinado Contribuyente.

El fin del tributo es obligar al contribuyente a asumir una porción del gasto corriente que el Estado requiere para su existencia y para el cumplimiento de sus fines y competencias, atendiendo a la capacidad contributiva del asociado y a la realidad jurídica del Estado.

La prestación económica exigida al contribuyente suele limitarse al circulante, en nuestra legislación, existe una serie de disposiciones relativas al pago de los tributos y estas buscan que el contribuyente tenga todas las facilidades de cumplir con la obligación tributaria a través de circulante.

La gran aportación de la idea de una relación jurídica entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor consiste, en primer lugar, en concebir ese vínculo, no como una relación de poder sino como una relación sometida al Derecho. (García, 2012. pp. 60)

El circulante constituye el efectivo en la moneda de curso legal. Sin embargo, en la doctrina, así como en muchas legislaciones, se ha precisado que la obligación tributaria puede ser cubierta a través de un bien o servicio que sea apreciable en dinero. La aplicación de esta disposición legal resulta poco práctica.

1.2. Justificación filosófica del tributo:

1.2.1. Teoría contractual:

El origen filosófico de la potestad del Estado para exigir tributos recae sobre el Contrato Social. El Contrato Social puede ser definido como un contrato real y tácito realizado dentro de un grupo por sus integrantes, la exteriorización más real del Contrato Social, tiene su lugar en la relación existente entre el Estado y los ciudadanos.

Tanto el Estado como los asociados adquieren derechos y obligaciones producto de esta relación contractual. El Estado, por su parte, adquiere obligaciones acordes a su lineamiento político que debe satisfacer frente a sus asociados.

Como contraprestación por la vida en sociedad, el asociado aporta con el pago de tributos. Estos tributos nutren las arcas del Estado y hacen posible la vida en comunidad, reconociendo tácitamente, la institucionalidad del Estado. Al respecto la doctrina señala:

En este sentido, conviene recordar que el derecho tributario constituye una singular perspectiva científica desde la cual se podrá a proceder a investigar un determinado sector de la realidad. Sector que como dijimos Popper denomina 'exclícandum' y que puede ser sometido, utilizando una metodología adecuada, a un conjunto de consideraciones que variarán si tenemos en cuenta que cada rama científica plantea preguntas diferentes y procura explicaciones también distintas. (García, 2012. pp. 31)

Han sido varios los tratadistas, filósofos y pensadores que han desarrollado este tema a lo largo de la historia, a pesar de no ser el primero, tal vez, el más influyente es Thomas Hobbes.

1.2.1.1. Hobbes:

Thomas Hobbes sostiene que la naturaleza del ser humano es nefasta, su obra deja entrever la necesidad de que el individuo busque asociarse y crear una figura moral capaz de imponer normas y protegerlo de su más voraz enemigo: el hombre.

El objeto del presente trabajo investigativo no radica en descifrar o crear supuestos sobre la naturaleza humana, sin embargo, el antecedente planteado por Hobbes plantea una justificación de la Administración Tributaria y el deber de los contribuyentes de satisfacer las obligaciones tributarias:

Igualdad de impuestos. A la justicia igual corresponde, también, la igualdad en la imposición de tributos; esta igualdad de tributación no se

basa en la igualdad de riquezas, sino en la igualdad de la deuda que cada hombre está obligado a pagar al Estado por la defensa que le presta. No basta, para un hombre, trabajar por la conservación de su vida, sino que también debe luchar, si es necesario, por el aseguramiento de su trabajo. Deben hacer, o lo que hicieron los judíos después de retornar de su cautiverio, al reedificar el templo: construir con una mano y empuñar la espada con la otra; o de lo contrario tienen que alquilar a otros que luchen por ellos. Otra cosa que el salario debido a quienes sostienen la espada pública, para defender a los particulares en el ejercicio de sus distintas actividades y reclamaciones. Teniendo en cuenta que el beneficio que cada uno recibe de ellos es el goce de la vida, que resulta igualmente apreciada por pobres y ricos, el débito que un pobre tiene para quien defiende su vida es el mismo que el de un rico por análoga defensa, salvo que el rico que tiene al pobre a su servicio, puede ser deudor no sólo por su propia persona, sino por muchas más. (Hobbes, 1651. pp. 140)

Hobbes comprende que el ser humano debe subordinarse frente al Estado y este particular no puede efectuarse frente a cualquier otro ser humano. Solo el Estado puede crear normas y estas deben ser acatadas por el ciudadano. Las normas, evidentemente, pueden tener una disposición tributaria revestida de un efecto erga omnes.

El Estado asume una serie de responsabilidades en virtud de su calidad de Imperio. Los asociados permanecen bajo la tutela del Estado y para satisfacer las necesidades que esto conlleva, el Estado precisa de un presupuesto capaz de sostener un aparataje Estatal.

1.2.1.2. Locke:

Otro pensador que ha desarrollado una vasta obra sobre el contrato social es Locke, si bien él no se desgasta analizando la naturaleza del ser humano, sí plantea una teoría bastante materialista; en la cual, el capital pudiera interpretarse como el centro de todo.

Hay una marcada tendencia por asociar los tributos como una contraprestación económica; y, en este campo, Locke nos facilita una serie de puntos de vista. Probablemente, Locke busca a rajatabla perpetuar la propiedad privada, si bien su obra es menos extensa y aporta menos que los otros dos autores que serán citados, su afirmación respecto de que la comunidad supera el estado de naturaleza es de relevancia para justificar la existencia del tributo.

Locke plantea que la soberanía emana del pueblo, que la felicidad y libertad de los seres humanos son más antiguos que la sociedad. Según su pensamiento, el Estado ha sido creado con el fin de respetar estos derechos del ser humano. Se delimita una autonomía respecto al poder legislativo y el poder ejecutivo que en aquellos tiempos acaparaba todas las funciones que hoy se determinan en el Estado moderno.

1.2.1.3. Rousseau:

La obra de Rousseau logra su clímax con el ensayo denominado “El Contrato Social”; si bien desde el punto de vista filosófico, su mayor importancia radica en plantear una naturaleza humana contrapuesta a la de Hobbes, realiza varias afirmaciones en torno del contrato social.

El autor del contrato social estima que el ser humano renuncia a su estado natural para dar lugar a la vida en sociedad. Evidentemente, al unirse a una comunidad este empieza a gozar de los privilegios que comprende la vida en comunidad.

El análisis de Rousseau tiene fundamento en un análisis de las relaciones humanas, parte de la relación que existe entre un padre y su hijo. Si bien, el vínculo parte de la necesidad del segundo frente a la naturaleza, este vínculo termina revistiéndose de un cierto carácter contractual ante el paso del tiempo.

Un antecedente similar tuvo lugar con la constitución del Estado, en un inicio, el individuo decidió asociarse en comunidad por efecto de la necesidad. Más adelante, este decidió continuar en la vida en sociedad frente a vivir en un estado natural o en un estado de anarquía.

El autor citado, parece concebir al Estado como un conjunto inseparable. Esta unidad comprende los derechos y obligaciones del Estado, siendo el poder Legislativo, Judicial, Ejecutivo, las obligaciones del Estado y la recaudación tributaria una sola:

Pero nuestros políticos, no pudiendo dividir la soberanía en principio, la dividen en sus fines y objeto fuerza y voluntad, en poder legislativo y en poder ejecutivo, en derecho de impuesto, de justicia y de guerra; en administración interior y en poder de contratar con el extranjero, confundiendo tan pronto estas partes como tan pronto separándolas.
(Rousseau, 1762. pp.24)

Podemos dilucidar la cita anterior que los tributos son intrínsecos a la institucionalidad del Estado. Dentro de la esencia misma del Estado, se encuentra justificada la administración tributaria y todas sus funciones. Evidentemente, el Estado es inconcebible sin una contraprestación económica que viabilice su existencia.

Probablemente, la concepción contractualista de este autor sea la que mejor define el tributo dentro de la sociedad contemporánea. Si el pensamiento de los autores citados es ulterior a la recaudación tributaria, existe un análisis de la sociedad, la soberanía y la legitimidad de los tributos.

1.3. Influencia marxista:

El pensamiento y obra de Hobbes, Locke y Rousseau precedieron con más de un siglo al filósofo más influyente del siglo XIX, Karl Marx. La teoría Marxista ha desarrollado a través de la historia, todo menos indiferencia.

La concepción contemporánea de redistribución de la riqueza es un pilar de prácticamente toda sociedad moderna, incluso las sociedades neoliberales de este tiempo, poseen políticas redistributivas que siglos atrás eran simplemente inconcebibles.

Si bien Karl Marx nunca apostó a una recaudación tributaria eficiente como una forma de redistribución de la riqueza que pueda ser relevante para el presente trabajo investigativo, planteó que un tránsito histórico sería el Estado el encargado de redistribuir la riqueza.

Para Marx existiría una dictadura de proletariado y el pueblo sería gobierno, de esa forma, la redistribución de la riqueza sería posible gracias a que el Estado colectivo tomaría las palancas de la producción y realizaría cambios en favor de los menos aventajados económicamente. Hoy, esa concepción es caduca e idealista, sin embargo, la redistribución de riqueza orquestada por el Estado, es una realidad latente.

1.4. Neocontractualismo:

Finalmente, se debe atender el carácter neocontractualista que existe sobre la administración tributaria.

El máximo exponente del neocontractualismo del siglo XX, es el autor norteamericano John Rawls. Su obra titulada *Teoría de la Justicia* fue publicada a inicio de la década de los setenta, su obra se basa en varios postulados del contrato social, sin embargo, genera fuertes planteamientos sobre el papel del Estado y la distribución de los recursos.

Evidentemente su postura dista mucho de la doctrina Marxista, no se plantea el concepto de plusvalía, tampoco se plantea una posible lucha de clases, ni se persigue que el Estado acapare las palancas de producción y se genere un elevado nivel de consciencia social dentro de los administrados.

Rawls dista mucho de ser un marxista o profesar alguna doctrina similar, sin embargo, su obra contiene dos pilares de justicia social que corresponden a toda sociedad moderna.

El primero, menos relevante para este tema, se crea en torno a la igualdad de derecho de los administrados. El segundo, en cambio, plantea que las desigualdades sociales deben resolverse en favor del menos favorecido.

Bajo este parámetro social, el Estado tiene por obligación emprender una política pública tendiente a corregir las desviaciones que existen en las desigualdades sociales. Mientras mayores obligaciones adquiere el Estado con sus asociados, mayor contraprestación económica corresponderá a los contribuyentes a favor de la Administración Tributaria.

Si se plantea la redistribución de la riqueza como un objetivo del Estado, se entiende que la contraprestación irá más allá de lo estrictamente necesario para la vida en sociedad. Es decir, además de su cuota para sostener el gasto público, esta debe cubrir una cuota destinada a la redistribución de la riqueza.

Probablemente, este es el factor determinante de lo que se define como un Estado social. Sin embargo, esta política pública, a menudo es tomada por los gobiernos de los países liberales.

El desarrollo no distingue ideologías políticas y la recaudación tributaria conducente a la redistribución de la riqueza es una realidad en países desarrollados y en vías de desarrollo.

1.5. Legalidad de la Recaudación Tributaria:

Bajo las premisas expuestas anteriormente, respecto de la institucionalidad del Estado, queda justificada la legitimidad de la recaudación tributaria. El contractualismo justificó con creces cualquier inquietud con respecto a la legitimidad de la recaudación tributaria.

El contrato social, bajo la misma línea del contractualismo, ratificó la legitimidad de la recaudación tributaria en un Estado menos absolutista que el contractualismo planteado por Hobbes o Locke. Rousseau manifestó la interrelación que existe entre la soberanía que ejerce un Estado y la recaudación tributaria.

Siglos después de los autores citados anteriormente, John Rawls desarrolló aún más un ensayo donde analiza la sociedad en su contexto contemporáneo. Siendo a criterio de éste, la tributación un elemento legítimo para la vida en sociedad.

Por estos antecedentes y otros que han sido reconocidos en diferentes legislaciones, la Recaudación Tributaria constituye un elemento legítimo en toda legislación y es el principal elemento que existe para solventar el gasto corriente en una nación. La recaudación tributaria, en un modo más arcaico, ha sido inherente a la vida en sociedad y ha estado presente mucho antes de que exista circulante.

1.6. Clasificación de tributo:

La clasificación de tributos tiene antecedentes jurídicos y financieros. El criterio financiero señala que el tributo se crea en función de servicios públicos generales que están destinados a favorecer a la colectividad.

Los impuestos constituyen una contraprestación exigida por la vida en sociedad, se establecen por mandato de la ley y se exigen en función de la capacidad financiera a los contribuyentes que no están exentos de satisfacer la obligación tributaria.

Las tasas financian un servicio determinado, este servicio estará únicamente al beneficio de determinados contribuyentes. Aun cuando el beneficiario no hiciera uso de aquel servicio público, estará obligado a satisfacer la obligación tributaria.

Finalmente, las *contribuciones* o *contribuciones especiales* son tributos que financian un gasto específico que configuran un beneficio especial para determinados contribuyentes. Estas contribuciones especiales son herramientas para financiar obras grandes para la comunidad, que no necesariamente serán usadas por los contribuyentes que cubran con la contribución.

1.6.1. Impuestos:

Desde el punto de vista jurídico el impuesto constituye un tributo cuyo hecho generador no está constituido por la prestación de un servicio o una obra en específico desarrollada por el Estado central o un Gobierno Autónomo Descentralizado.

El impuesto está constituido por negocios, actos jurídicos o de la naturaleza que configuran una determinada capacidad contributiva de un asociado como resultado de su patrimonio, cambio de dominio en bienes o la realización de servicios.

1.6.1.1. Impuestos ordinarios y extraordinarios:

La primera clasificación necesaria de los impuestos está constituida por impuestos ordinarios y extraordinarios. El primer requisito que reviste a todo impuesto es que este se encuentra creado por mandato de ley, es decir, que el poder legislativo lo crea en función de lo establecido en la constitución y en las leyes.

Los impuestos ordinarios, también determinados como impuestos permanentes, son aquellos cuya validez perdura a través del tiempo. Constituye un requisito intrínseco que estos se programen y formulen en torno al presupuesto general del Estado.

Los impuestos ordinarios por regla general tienen por fin cubrir el presupuesto general del Estado. Tienen un carácter de permanente, y salvo las exenciones y reducciones establecidas en la ley, aplican a la colectividad sin discriminación de ninguna clase.

Un claro ejemplo de impuesto ordinario es el Impuesto al Valor Agregado IVA, según establece la ley, todo servicio o bien está gravado de este impuesto. Este impuesto, en función del tipo de servicio o de la naturaleza del bien, puede estar configurado en doce puntos porcentuales del valor real o en cero puntos porcentuales.

El IVA de cero puntos porcentuales aplica para los bienes y servicios necesarios para subsistencia de un individuo. El fin de aplicar un impuesto nulo a ciertos bienes y servicios se genera en torno a una necesidad social y la imposibilidad de aplicar tributos que impidan la congrua subsistencia de un individuo.

Por otra parte, los impuestos extraordinarios también denominados transitorios son aquellos que tienen un tiempo de duración determinado. Su existencia

puede justificarse en la existencia de una emergencia determinada. Por consiguiente, se deben suspender cuando se haya superado el impase que dio lugar al establecimiento del tributo.

Dentro de la historia de nuestro país, se han desarrollado tributos extraordinarios para atender diversas situaciones que han devastado la economía del país. Un ejemplo reciente puede plasmarse en la Ley que crea recursos para atender la Defensa Nacional, publicada en el Registro Oficial Suplemento 634, de 15 de febrero de 1995.

1.6.1.2. Personales y reales:

La siguiente división de tributos recae sobre los tributos personales y reales, los tributos personales recaen sobre el contribuyente y su capacidad contributiva. Un marcado ejemplo de este tributo se evidencia en el impuesto a la renta; estos tributos recaen sobre el contribuyente por haber configurado un determinado hecho generador.

En contraste, los impuestos reales atienden a un elemento patrimonial o bien específico sobre el cual se determinará el tributo. Un claro ejemplo puede configurarse sobre el impuesto de alcabala que se configura con la transferencia de dominio de un inmueble.

1.6.1.3. Directos e indirectos:

Por principio los tributos son transmisibles salvo que se configure una prohibición expresa por concepto de su naturaleza o mandato legal. A menudo, la norma determina el obligado a cubrir una obligación tributaria, no obstante, las partes pueden determinar que parte es la responsable de cubrir una obligación tributaria.

Un claro ejemplo puede suscitarse con el ejemplo de la utilidad, que si bien es cierto corresponde al vendedor su pago, este puede ser traspasado al comprador por voluntad de las partes.

Los tributos directos son aquellos que no pueden traspasarse, es decir, atendiendo a su naturaleza, no pueden ser cubiertos por otro contribuyente. Un

claro ejemplo de este tributo es el impuesto a la renta, en virtud a su carácter personal, se configura cuando el contribuyente supera la base imponible.

Los tributos indirectos son aquellos cuya naturaleza permite que estos sean transferidos y satisfechos por una tercera persona. O en su defecto, las partes pueden determinar quién es el obligado a satisfacer la obligación tributaria. A menudo, estos tributos tienen un carácter patrimonial y no personal.

1.6.1.4. Proporcionales y progresivos:

El impuesto proporcional es aquel que permanece inmutable frente al contribuyente, es decir, que permanece invariable independientemente de cual sea el contribuyente y se determina de forma equitativa en toda situación. Un claro ejemplo puede citarse nuevamente con el impuesto al valor agregado donde este permanece invariable y es igual para todos los contribuyentes.

El impuesto progresivo es aquel que responde concretamente a la capacidad contributiva del contribuyente o a la cuantía de un bien. Parte del principio de proporcionalidad, mediante el cual, para garantizar la redistribución de la riqueza, quién más posee más paga.

1.6.2. Tasa:

Constituyen tasas los tributos cuyo hecho generador está relacionado con un servicio o actividad prestada por el Estado, ya sea a través del Estado Central o de un gobierno Autónomo descentralizado.

Este tributo surge de un servicio prestado por el Estado en forma efectiva o potencial, es decir, el contribuyente estará obligado a pagar la tasa sea que haga uso del servicio o no lo haga.

El recurso a las tasas en el marco de una Hacienda moderna plantea cuestiones de gran calado. No es lo mismo fundar un sistema de ingresos públicos en tasas que hacerlo sobre la base impuestos. El principio de equivalencia que rige la tasa supone un contraste muy importante respecto al impuesto, basado en el principio de capacidad económica. (García, 2012. pp. 261)

El Estado, de la misma forma, está facultado, en virtud de su poder de imperio, a solicitar la inexcusable satisfacción de este tributo por parte del contribuyente. Por consiguiente, existe un vínculo directo entre la prestación del servicio y la tarifa fijada por el servicio, de ahí que se le denomina a la tasa como un tributo vinculado a diferencia del impuesto que es un tributo no vinculado.

Podemos afirmar que la tasa, a diferencia del impuesto, tiene un carácter evidentemente retributivo en el cual el contribuyente puede hacer uso del servicio por el cual está brindando la contraprestación económica.

Al ser el Estado una persona jurídica sin fines de lucro, se ve limitada al cobro de lo que en realidad resultó el servicio. Es decir, el Estado bajo ninguna circunstancia puede fijar una cantidad superior a la que correspondió el servicio prestado. La tasa no tiene por objeto cubrir el gasto corriente del Estado, la tasa exclusivamente pretende cubrir un servicio determinado que es prestado por el Estado.

A menudo, las tasas buscan satisfacer los gastos emanados de los monopolios naturales que por su esencia se concentran en poder del Estado. Los monopolios naturales presuponen que hay ciertas actividades que en forma irrenunciable debe asumir el Estado, en virtud de su carácter social y la ínfima rentabilidad que estos presuponen para un particular.

En virtud de lo expresado anteriormente, es común que estas tasas constituyan un valor simbólico para los asociados frente al valor que representa para el Estado prestar este servicio.

Un claro ejemplo se plasma en la tasa de recolección de basura, probablemente esta no satisfaga la totalidad del servicio, sin embargo, constituye un elemento de salud pública y el Estado está obligado a prestar este servicio. El propio servicio de agua potable y alcantarillado que es subsidiado.

Cabe realizar una diferenciación entre la tasa y el precio público, el precio público se subsume al valor real que tiene un servicio. Cuando el Estado concede un servicio público, el valor que el contratista cobra al usuario, no

es una tasa sino el precio que el usuario cancela para hacer uso de un determinado servicio.

1.6.3. Contribuciones Especiales de mejora:

Son contribuciones especiales de mejora, los tributos cuyo hecho generador, se reflejan en beneficios derivados de la realización de una obra pública o de actividades estatales que tenga como fin el financiar obras o actividades del Estado en beneficio de la colectividad.

Las contribuciones especiales de mejora permiten al Estado recuperar el importe efectuado para muchas obras públicas de envergadura, tales como, construcción y ensanchamiento de vías, construcción de puentes o parques, etc.

A menudo, puede aplicarse una tasa conjuntamente con una contribución especial de mejora sin configurarse doble tributación. Por ejemplo, la construcción de una obra vial puede elevar la plusvalía de un determinado inmueble y los beneficiados pueden ser obligados a pagar una contribución de mejoras.

No obstante el pago de esta contribución, los contribuyentes pueden verse obligados a pagar una tasa por el uso de aquella obra vial. Para la contribución especial de mejora, el hecho generador constituye la realización de una obra; por otra parte, el hecho generador en el cobro del peaje, estaría plasmado por el uso de la obra vial.

No constituye requisito que el contribuyente se beneficie directamente de la obra por la cual deba aportar con la contribución especial o de mejoras. Estas obras estarán en beneficio de la comunidad; y, nuevamente, la contribución especial o de mejoras no podrá exceder el valor real que el Estado ha empleado en la construcción de la obra.

1.7. Derecho Tributario:

El derecho tributario puede ser definido como la rama del derecho que se encarga del estudio de la interrelación entre el contribuyente en calidad de sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo dentro de la vida en sociedad.

Si bien el derecho tributario es una rama autónoma del derecho, debe ser comprendida desde una dimensión social y se debe atender su vinculación directa y el papel trascendente que este contiene para la vida en sociedad.

En este sentido, conviene recordar que el Derecho tributario constituye una singular perspectiva científica desde la cual se podrá proceder a investigar un determinado sector de la realidad. (García, 2012. pp. 31)

César García Novoa realiza un profundo análisis sobre la esencia del Derecho Tributario, para el efecto, pretende delimitar si es que el Derecho constituye una ciencia. Así mismo, se enfatiza su relación con otras ramas del Derecho que a breves rasgos hemos delimitado dentro del presente trabajo investigativo.

1.8. Derecho público:

El derecho público comprende la rama del derecho que estudia la interrelación entre el Estado y los particulares, partiendo del poder de Imperio que reviste al Estado y su papel frente a sus administrados.

Así, en un primero momento, se va a configurar el poder financiero como 'conectado con el poder de policía, aunque netamente diferenciado del Derecho común'. Esta diferenciación, apuntada en los textos de Mayer, servirá de base para formular la 'concepción autonómica del Derecho financiero y tributario', en el seno del Derecho público.' (García, 2012. pp. 42)

El principal lineamiento del Derecho Administrativo gira en torno al principio de legalidad. En el Derecho Administrativo únicamente se puede ejecutar lo que está permitido por la ley; en directo contraste con el derecho privado, donde se puede realizar todo acto que no esté prohibido por la ley.

El Derecho Tributario compromete fondos públicos, por consiguiente, debe ser tratado bajo las normas del Derecho Administrativo. Ahora bien, comprende

una propia rama del derecho, en la cual existen normas propias para resolver situaciones análogas.

La reserva de ley tiene, en la dogmática jurídica, una nueva expresión que podemos denominar tipicidad legal. La tipicidad legal es una consecuencia, en primer lugar, de un planteamiento formalista de la teoría de la norma. Sobre las bases del formalismo kelseniano, la concepción de la norma como un juicio hipotético, vinculado a la verificación de un presupuesto de hecho, permite hablar del concepto de “hecho generador” y de “hipótesis de incidencia”. (García, 2012. pp. 182)

Solo así se legitima la existencia de facultades de la administración tributaria que serán desarrolladas más adelante, así mismo, figuras propias al Derecho Tributario que se encuentran recogidas en la normativa expresa del Derecho Tributario, como lo son las facilidades de pago, la prescripción de la obligación tributaria, entre otros.

1.9. Derecho privado:

Si bien el derecho tributario se encuentra contenido por el derecho público, este contiene vinculaciones con otras ramas del derecho público y del derecho privado. Esta vinculación se hace evidente cuando se entrelaza con el derecho societario y se crea un régimen tributario distinto para las personas que se encuentran regladas por el derecho societario.

1.10. Potestad Tributaria:

1.10.1. Definición de potestad tributaria:

El poder tributario o potestad tributaria es la potestad inherente al Estado de exigir la satisfacción de un tributo sobre bienes o personas que se encuentran dentro de su jurisdicción.

La potestad tributaria incluye la facultad que corresponde a la administración tributaria de establecer tributos, crear nuevos tributos y regularlos en

cumplimiento de la Constitución y la ley. Para el ejercicio de la potestad tributaria, deberán respetarse los límites establecidos para la misma.

1.10.2. Límites a la potestad tributaria:

Los límites a la potestad tributaria son lineamientos establecidos para regular y evitar que la potestad tributaria sea ejercida en forma absoluta por parte del Estado. Estas limitaciones se dividen entre limitaciones jurídicas, políticas e internacionales. Siendo las más relevantes para el presente trabajo investigativo, las limitaciones jurídicas.

1.10.3. Límites jurídicos:

Los límites jurídicos son aquellos previstos en la Constitución para el derecho tributario o el derecho administrativo en general. Precisan que la carga tributaria esté basada en los postulados de justicia y equidad en dirección a los sujetos que va a afectar. Esta se encuentra comprendida dentro de los siguientes principios:

1.10.4. Principio de reserva legal:

El principio de legalidad o reserva legal determina que solo por mandato de la ley se pueden establecer nuevos tributos, suprimir tributos, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza. Este principio, de la misma forma, determina el destino de los tributos que son recaudados por la administración tributaria.

Constituye una amplia garantía para el administrado, limita a la administración tributaria para actuar exclusivamente dentro de lo previsto por las normas jurídicas, garantizando así los derechos individuales de los administrados y garantizando un correcto uso de los recursos públicos que provienen de la recaudación tributaria.

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. (Código Tributario, 2005. Art. 4)

El destino de los tributos puede ser determinado dentro de la norma jurídica que da lugar a un tributo, de esa forma, se puede pretender que el tributo busque beneficiar un determinado fin. Un claro ejemplo se configura cuando la administración tributaria, en la forma prevista por la norma jurídica, crea un tributo para beneficiar un gasto estatal determinado, por ejemplo, una catástrofe natural.

A través del tránsito histórico; y, en el contexto jurídico contemporáneo, se establecen tres objetivos principales a los cuales se destinan los tributos que aportan los contribuyentes por concepto de su vida en sociedad.

Estos, por mandato de la Constitución vigente, son financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; redistribución del ingreso; y, finalmente, generación de incentivos para la producción de la riqueza.

1.10.5. Principio de igualdad:

El principio determina que todo tributo solo puede afectar a los contribuyentes que se encuentran encasillados dentro del hecho previsto por la ley, es decir, está encaminado para un sector de contribuyentes que se encuentran clasificados por un hecho generador.

Esto implica que el tributo no puede ser aplicado de forma diferente a dos contribuyentes que han configurado el mismo hecho previsto por la ley en situaciones idénticas; es decir, no se pueden elegir aleatoriamente destinatarios especiales para un tributo.

1.10.6. Principio de Equidad o Justicia tributaria:

Este principio es el más trascendente para el presente trabajo investigativo, busca que la administración tributaria esté vinculada con el ejercicio racional del Poder Tributario.

Como se ha sostenido en el presente capítulo; el Estado en su calidad de sujeto activo, recauda tributos del ciudadano en calidad de sujeto pasivo. Ahora bien, esta carga tributaria debe ajustarse a parámetros racionales con el fin de no sobrecargar al contribuyente con tributos.

El tributo surge en un contexto social y debe estar encaminado en satisfacer un fin social o sostener el gasto público. Ahora bien, el contribuyente debe recibir una carga acorde a su capacidad contributiva y a factores exógenos del entorno social y el tiempo. Así lo reconoce nuestra normativa tributaria:

Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. (Código Tributario, 2005. Art.6.)

Existen herramientas que permiten a la administración fiscal hacer uso de estos tributos, buscando siempre garantizar los derechos individuales del contribuyente. Si la administración tributaria precisa imponer un tributo o cobrar un tributo, se puede optar por facilidades de pago, una cifra progresiva para la obligación tributaria, entre otras.

1.10.7. Principio de no confiscatoriedad:

Como se desarrollará a través del presente trabajo investigativo, otro principio del derecho tributario está formulado para evitar que el Estado se apropie de los bienes de los administrados, asegurando así, el derecho a la propiedad en cada uno de los administrados.

Dos son los fundamentos en que se han venido fundando la regla de la no confiscatoriedad. Por un lado, se ha venido entendiendo que se trata de una consecuencia más de la proclamación de la capacidad económica como supraprincipio y como epicentro único y exclusivo de la justicia tributaria. (García, 2012. pp. 203)

1.11. Fuentes del Derecho Tributario:

Las fuentes de derecho tributario pueden ser clasificadas entre fuentes positivas y racionales. Las fuentes positivas son aquellas que se encuentran reconocidas en la norma jurídica positiva como la constitución, las leyes, reglamentos y resoluciones. Las fuentes racionales son aquellas que se sujetan a un proceso mental, como lo son la jurisprudencia y la doctrina.

El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. (Constitución, 2008. Art 425)

1.11.1. Constitución de la República del Ecuador:

La fuente por excelencia del Derecho Tributario se asienta en la norma suprema, es decir, en la Constitución de la República del Ecuador. Dentro de la Constitución se establecen principios de la Administración Tributaria y se legitiman las instituciones que constituyen la Administración Tributaria.

De la misma forma, se determina la jerarquía de las normas jurídicas y se establece que dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, la Constitución de la República de Ecuador es la norma suprema. Dentro de la jerarquía de las normas jurídicas se establece la jerarquía plasmada en la pirámide de Kelsen, donde la constitución política se encuentra sobre las leyes orgánicas, ordinarias, resoluciones, etc.

1.11.2. Teoría neoconstitucionalista:

Sería incompleto tratar el subcapítulo precedente sin hacer mención del neoconstitucionalismo. Desde la entrada en vigencia de la Constitución del año 2008, el Ecuador se direccionaba hacia un nuevo modelo constitucional y daría cabida a cambios en materia de aplicación de derechos.

El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. (Constitución, 2008. Art. 1)

Probablemente esta cita es decidora para varios temas que se han tratado pretéritamente en este trabajo investigativo, de la misma forma, es decidora para justificar el tinte neoconstitucionalista del que se encuentra revestido.

Este salto en materia constitucional determina que basta la existencia de derechos constitucionales reconocidos para su aplicación, prevaleciendo estos, sobre la existencia de una norma jurídica positiva.

Bajo esta óptica, la Constitución reconoce una serie de derechos de obligatorio cumplimiento. Bajo el esquema de proporcionalidad y ponderación de derechos constitucionales, se debe garantizar el cumplimiento del Derecho Constitucional reconocido para un individuo.

El neoconstitucionalismo como doctrina se contrapone a la teoría de Kelsen, prioriza el cumplimiento de los derechos constitucionales frente a la existencia de una norma jurídica positiva. La Constitución, además de ser norma suprema, aborda todos los niveles de normativa desarrollados y delimitados por Kelsen.

Lógicamente, la realidad sobre la aplicación de normas constitucionales es muy distinta en la realidad y en la práctica. A pesar de reconocer de derechos, la coyuntura está muy lejos de constituir un Estado Garantista.

1.11.3. Tratados internacionales:

Aun cuando muchos autores omiten a los tratados internacionales como una fuente del derecho tributario, nuestra Constitución establece que estos se encuentran sobre la ley y bajo la norma suprema.

Bajo esta premisa, los tratados internacionales son la segunda fuente positiva del derecho tributario. Los tratados suscritos por el Estado ecuatoriano en materia tributaria, se encuentran por encima de la ley orgánica y la ley ordinaria.

Esto se materializa en numerosos acuerdos por los cuales el Ecuador ha implementado un régimen impositivo distinto.

Así, se ha dicho que 'en nombre de una neutralidad, que aparece solo como genéricamente económica y no con fundamento jurídico, la reforma descuida la eficacia jurídica tanto de las fuentes de producción de los distintos rendimientos del capital como de la titularidad de cada uno de ellos.(García, 2012. pp. 242)

Bajo el marco de los tratados internacionales se justifica el trato impositivo que el país otorga exclusivamente a contados países. La suscripción de un instrumento internacional permite al Estado fijar condiciones tributarias distintas a las permitidas por las leyes ordinarias.

Los Estados suscriben tratados internacionales en materia tributaria a través de diversos instrumentos, incluyendo pero sin limitarse, a los tratados para evitar la doble tributación, convenios bilaterales y firma de tratados internacionales que versen en materia económica y/o tributaria.

La idea de aldea global y la libre circulación de mercaderías y capitales, demanda la suscripción de tratados internacionales que eviten la doble tributación y la evasión fiscal. Nuestro país ha desarrollado diversos tratados bilaterales con países de América Latina y el mundo, como su nombre lo indica, estos tratados surten efectos para dos naciones.

Así mismo, se ha suscrito tratados internacionales que conceden exenciones tributarias a los productos desarrollados en uno u otro país. Es ese el caso de la Decisión 578 del acuerdo de Cartagena suscrito por todos los miembros de la Comunidad Andina de Naciones. A diferencia de los tratados bilaterales, estos involucran a todas las naciones que los suscriben.

Los tratados internacionales que suscribe el Estado en materia económica a menudo tienen una repercusión directa en el derecho Tributario. Es así como los tratados que se suscriben en materia de comercio exterior, a menudo, tienden a involucrar al derecho tributario.

1.11.4. Ley:

Una definición muy precisa de ley señala que esta constituye una manifestación de la voluntad popular, que alineada con la Constitución y las normas, manda prohíbe o permite una determinada acción.

La ley es la fuente formal más notable del Derecho Tributario. Por efecto del principio de legalidad, tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, están obligados a ceñirse a lo que determina la ley.

Una clasificación necesaria de ley establece que esta puede ser orgánica u ordinaria. La ley orgánica contiene disposiciones regulatorias que se encuentran por encima de las leyes ordinarias. Las leyes ordinarias contienen disposiciones generales en la forma revista por la Constitución.

Entre las normas tributarias o normas con contenido tributario, en cambio, es importante mencionar que prevalecerá siempre la Constitución, seguida de los Convenios o Tratados Internacionales – Decisiones de la Comunidad Andina, por ejemplo,- posteriormente, el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que cuenta ahora con categoría de leyes orgánicas, categoría estipulada por la Ley reformativa para la Ley de Equidad Tributaria en el Ecuador. (Benítez, 2009. pp.22)

Hay una precisión relevante dentro la ley tributaria que debe ser mencionada en el presente trabajo investigativo; y esta, gira en torno a que la ley tributaria determina el sujeto a la que va dirigida. En contraste con las otras leyes que tienen un carácter eminentemente abstracto y general.

Así, la ley tributaria determina una obligación para un sector tangible. Por ejemplo, para el impuesto a la contaminación vehicular, contiene una disposición tributaria que exclusivamente deben cumplir los contribuyentes que posean un vehículo de cilindrada mayor a mil quinientos centímetros cúbicos. Los contribuyentes que posean un vehículo de menor cilindrada o no posean vehículo, se encuentran exentos de tributos mientras no configuren el hecho generador.

1.11.5. Reglamentos y resoluciones:

Estas fuentes formales del derecho tributario contienen los presupuestos de menor jerarquía que deben tenerse presentes dentro del Derecho Tributario. Se encuentran regulados por la ley en la forma prevista por la constitución y con armonía a los tratados internacionales.

La potestad reglamentaria recae directamente sobre la función ejecutiva, esta debe expedir los reglamentos de ejecución de conformidad a lo establecido por las normas jurídicas. Así lo determina la legislación vigente del código tributario:

Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. (Código Tributario, 2005. Art.7)

Ahora bien, la potestad reglamentaria también recae sobre los gobiernos autónomos descentralizados, cuando por mandato de la ley la potestad reglamentaria recae sobre ellos.

Finalmente, las resoluciones representan la normativa expedida por una institución del Estado en total armonía con las demás normas jurídicas. Estas están encaminadas a reglamentar cualquier materia de índole legal, para el caso concreto de este trabajo investigativo, materia tributaria.

1.11.6. Jurisprudencia:

La jurisprudencia es la principal fuente racional del Derecho Tributario, emana de la Corte Nacional de Justicia o el mayor órgano jurisdiccional. Está destinada a regular el conflicto de leyes para casos homólogos, se encuentra expedida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Ante la inexistencia de una norma jurídica positiva que dirima un conflicto de intereses en materia tributaria, la jurisprudencia suple todo vacío legal y obliga al juzgador a seguir el lineamiento adoptado por el juez de máxima instancia dentro de aquella jurisdicción.

1.11.7. Doctrina:

Otra fuente del Derecho Tributario es la doctrina, esta puede ser definida como el saber de los pensadores sobre un tópico. En la realidad contemporánea de nuestro país, esta tiene una gran cabida.

La doctrina establece lineamientos que deben ser tomados en cuenta por el legislador al crear normativa, de igual forma, contiene principios y postulados que el juzgador debe comprender antes de dirimir una controversia en materia tributaria.

Es necesario precisar que en nuestro país, en materia tributaria, se han realizado numerosos cambios que han dado lugar a criterios dispares que deben ser entendidos y aplicados partiendo de la doctrina propia del derecho tributario.

Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley. (Código Tributario, 2005. Art.14)

CAPITULO II: Gestión tributaria:

Se puede concebir a la gestión tributaria como el conjunto de acciones inherentes a la tributación, esta debe ser desarrollada por la Administración Tributaria en su faceta de sujeto activo.

La gestión tributaria puede encasillar tópicos que serán topados con más detenimiento posteriormente, incluye pero no limita las políticas públicas en materia de tributación, incentivos fiscales, ejercicio tributario, zonas francas y promoción industrial.

Gestión tributaria.- La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias. (Código Tributario, 2005. Art.14)

Existe un marcado vínculo entre la Administración Tributaria y las Facultades de la Administración Tributaria, esencialmente, la gestión tributaria incluye la potestad de ejercer las facultades tributarias. Lógicamente, existen otros parámetros que delimitan a la gestión tributaria, como la jurisdicción que corresponde a cada Órgano de la administración tributaria.

Cabe delimitar que la gestión tributaria, a partir de la entrada en vigencia de la Constitución de 2008, se encasilla en los lineamientos del Plan Nacional del Buen Vivir.

2.1. La Administración Tributaria (Sujeto Activo):

La administración tributaria es el organismo del Estado encargado de determinar tributos, cobrar tributos, expedir normativa, sancionar por el incumplimiento de las disposiciones tributarias y realizar todo acto o acción destinado a administrar y gerenciar la gestión tributaria.

Su existencia, competencias y facultades se encuentran determinadas en la norma jurídica y su legitimidad en el contrato social que liga al Estado y al asociado. En la relación jurídico-tributaria, es correcto denominar al asociado o ciudadano como contribuyente.

La administración tributaria en la legislación ecuatoriana está conformada por tres tipos de órganos: Administración tributaria central, administración tributaria seccional y administración tributaria de excepción.

2.1.1. Administración tributaria central:

La administración tributaria central es la encargada de regular la recaudación de los tributos nacionales. Corresponde al poder ejecutivo a través de las instituciones que determine la ley.

Para la legislación ecuatoriana el Servicio de Rentas Internas SRI es el encargado de recaudar tributos nacionales. Para temas aduaneros la aduana del Ecuador y la ley de la materia.

2.1.1.1. Servicio de Rentas Internas:

En nuestro país el Servicio de Rentas Internas es el encargado de recaudar tributos nacionales. Fue creado en el año de 1997 respondiendo como una entidad técnica pública que goza de autonomía financiera y administrativa. Esta entidad goza de personería jurídica y su jurisdicción se extiende por todo el territorio ecuatoriano.

Las facultades del Servicios de Rentas Internas son bastante amplias, por una parte se lleva un estudio estadístico de la recaudación del gobierno central y el impacto de la normativa naciente; por otra parte, se realizan actos de gestión tributaria tales como: determinar y recaudar tributos, conceder facilidades de pago, imponer sanciones, absolver consultas, resolver reclamos y peticiones; y, manejar la auditoría a través de cruce de información.

Los impuestos que recauda el Servicios de Rentas Internas son los siguientes: impuesto a la renta, impuesto a los consumos especiales, impuesto a vehículos, impuesto al valor agregado, impuestos a ingresos extraordinarios, impuesto de salida de divisas, y tierras rurales.

2.1.1.2. Servicio Nacional de Aduana:

La segunda entidad recaudadora de impuestos para el gobierno central es el Servicio Nacional de Aduana (SENAE). La obligación aduanera constituye el vínculo jurídico que se crea por concepto del tráfico internacional de bienes,

comprende al Estado en su calidad de sujeto activo; y, el contribuyente en su calidad de sujeto pasivo.

Obligación Tributaria Aduanera.- La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico personal entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías, en virtud del cual, aquellas quedan sometidas a la potestad aduanera, a la prestación de los tributos respectivos al verificarse el hecho generador y al cumplimiento de los demás deberes formales. (Código de la Producción, 2010. pp.107)

La Aduana es un servicio público destinado al cobro de tributos generados por la entrada y salida de mercaderías por las zonas aduaneras y fronteras. Sus funciones se retrotraen a la determinación, absolución de consultas, cobro por vía coactiva, depósito temporal y control de los bienes que ingresan o salen del territorio nacional.

Control Aduanero.- El control aduanero se aplicará al ingreso, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte hacia y desde el territorio nacional, inclusive la mercadería que entre y salga de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, por cualquier motivo. (Código de la Producción, 2010. pp.144)

Sus operaciones se extienden al control de personas que ingresan al territorio nacional; y, al control de mercaderías que atraviesen el territorio nacional cumpliendo la normativa existente para el tránsito aduanero internacional.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) es la norma jurídica que crea el Servicio Nacional de Aduana y delimita sus deberes y atribuciones. Este cuerpo legal, también hace alusión a las exenciones que existen en materia aduanera.

Los tributos aplicables al comercio internacional encarnan los derechos arancelarios, impuestos reconocidos en ley formal (orgánica y ordinaria); y, las tasas por los servicios de aduana. La base imponible constituye el valor de la mercadería que da lugar al hecho generador.

El Código de la Producción establece que los regímenes de importación están comprendidos por Importación para el consumo, Admisión temporal para reexportación en el mismo estado, Régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, Reposición de mercancías con franquicia arancelaria, Depósito Aduanero, Reimportación en el mismo estado; y, Transformación bajo control aduanero.

Este último régimen de importación constituye una legislación de avanzada para nuestro país, si bien nuestra matriz productiva aun nos encasilla como un país exportador de materia prima, la legislación ecuatoriana vigente, reconoce este régimen aduanero:

Transformación bajo control aduanero.- Es el régimen aduanero que permite introducir en el territorio aduanero mercancías para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado, con suspensión del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos aplicables, para la posterior importación para el consumo de los productos resultantes obtenidos de esas operaciones, con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación y recargos que les correspondan con arreglo a la naturaleza arancelaria del producto terminado. (Código de la Producción, 2010. pp.151)

Este artículo presupone el nacimiento de una nueva matriz productiva, en la cual el procesamiento de materia prima extranjera o la transformación de la misma podrían realizarse en nuestro país.

2.1.2. Administración tributaria seccional:

Al reconocerse la existencia de los gobiernos autónomos descentralizados y su autonomía en el ámbito administrativo y económico, se estableció algunos tributos que debía recaudar la administración tributaria para solventar los deberes que correspondían a los gobiernos autónomos descentralizados.

En nuestra legislación, el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD) expedido en el año 2010, derogó la antigua Ley Orgánica de Régimen Municipal expedida en el año de 1966 y

codificada por última vez en el año 2005, así como también, entre otras, la leyes que regulaban las actividades y competencias de los consejos provinciales y juntas parroquiales rurales.

Si bien varias disposiciones legales del COOTAD son una reproducción de la normativa histórica de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, el COOTAD elaboró una delimitación y enumeración mucho más precisa de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y de los niveles de organización territorial.

Los niveles de organización territorial están conformados por regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Las regiones y provincias constituyen el más extenso nivel de organización territorial la región; y, los menos extensos los cantones y parroquias rurales.

Los GADs están provistos de facultades administrativas, legislativas y democráticas. La facultad administrativa de estos gobiernos descentralizados comprende la gestión tributaria. Por otra parte, la facultad legislativa permite la expedición de normativa para el ejercicio de la recaudación tributaria.

2.1.2.1. Regiones:

Naturaleza jurídica.- Los gobiernos autónomos descentralizados regionales son personas jurídicas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera. Estarán integrados por las funciones de participación ciudadana; de legislación y fiscalización; y, ejecutiva previstas en este Código y en su estatuto de autonomía, para el ejercicio de las funciones que le corresponden. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.30)

Las regiones constituyen la circunscripción territorial más extensa en lo que a Gobiernos Autónomos Descentralizados se refiere, su máximo organismo está constituido por el consejo regional que desempeña las actividades de legislación y fiscalización.

Consejo regional.- El consejo regional es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado regional. Estará integrado por el gobernador o gobernadora regional quien lo presidirá con voto dirimente, y por el número de consejeros o consejeras regionales que determine la ley. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.33)

Para este efecto, se tratarán de autoridades de elección popular quienes desempeñarán sus funciones por el período de cuatro años que fueron elegidos. Cabe mencionar que, a pesar de ser la circunscripción territorial más amplia, probablemente, es la que políticamente menos institucionalidad posee frente a los gobiernos autónomos descentralizados que se detallarán a continuación.

Los literales c y d del artículo 34 del Código Orgánico de Organización Territorial determinan como facultades de este nivel de organización el cobro de tributos y la creación de tasas por servicios.

2.1.2.2. Provincias:

Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales están conformados por las provincias. Los Consejos Provinciales expiden normativa en materia tributaria y recaudan tributos. Por disposición del COOTAD, al igual que en todos los Gobiernos Autónomos Descentralizados, sus autoridades son electos democráticamente.

Consejo provincial.- El consejo provincial es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado provincial. Estará integrado por el prefecto o prefecta quien lo presidirá con voto dirimente, el viceprefecto o viceprefecta; por alcaldes o alcaldesas o concejales o concejales en representación de los cantones; y, por representantes elegidos de entre quienes presidan los gobiernos parroquiales rurales, que se designarán observando las reglas previstas en este Código. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art 43)

Tanto los catones como los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales gozan de participación en los consejos provinciales, para el caso de los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales, su nivel de participación es proporcional a la población rural que posean.

2.1.2.3. Municipios:

A pesar de constituir una circunscripción territorial más pequeña, los municipios gozan de mayor relevancia para el ámbito tributario. Existe una amplia amalgama de tributos que por disposición del COOTAD corresponden a los Municipios, de la misma forma, las obligaciones de éstos frente a los administrados es mucho mayor.

Naturaleza jurídica.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales son personas jurídicas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera. Estarán integrados por las funciones de participación ciudadana; legislación y fiscalización; y, ejecutiva previstas en este Código, para el ejercicio de las funciones y competencias que le corresponden. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.53)

Una vez más, las autoridades del Consejo Municipal son de elección popular. A este Consejo corresponde la legislación y fiscalización del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal. El Consejo Municipal es presidido por el Alcalde quien posee voto dirimente.

2.1.2.4. Gobierno Autónomo descentralizado Parroquial Rural:

Finalmente, los gobiernos autónomos descentralizados rurales constituyen la división de los Gobiernos Autónomos Descentralizados que corresponde a las zonas rurales. La máxima autoridad está constituida por la Junta Parroquial rural:

Junta parroquial rural.- La junta parroquial rural es el órgano de gobierno de la parroquia rural. Estará integrado por los vocales elegidos por votación popular, de entre los cuales el más votado lo presidirá, con voto dirimente, de conformidad con lo previsto en la ley de la materia electoral.

El segundo vocal más votado será el vicepresidente de la junta parroquial rural. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.66).

2.2. Autonomía y Descentralización.

Se entiende de conformidad con lo establecido en el Código Tributario como administración tributaria seccional a aquella que regula la recaudación tributaria para los gobiernos autónomos descentralizados. La ejerce el alcalde o prefecto ceñido a las dependencias u organismos previstos por la norma jurídica.

Para el funcionamiento del gobierno autónomo descentralizado, el artículo 339 del COOTAD establece que se conformará una unidad financiera para cada nivel del gobierno regional. Esta se encargará de cumplir funciones en materia de recursos económicos y presupuesto, su conformación se deberá estructurarse en función del nivel de complejidad del mismo.

Contará con un funcionario que será elegido por el poder ejecutivo del GAD y un contador público que fungirá como tesorero. La Contraloría General del Estado, deberá determinar la cuantía que cada uno deberá rendir caución.

Deberes y atribuciones de la máxima autoridad financiera.- Son deberes y atribuciones de la máxima autoridad financiera las que se deriven de las funciones que a la dependencia bajo su dirección le compete, las que se señalan en este Código, y resolver los reclamos que se originen de ellos. Tendrá además las atribuciones derivadas del ejercicio de la gestión tributaria, incluida la facultad sancionadora, de conformidad con lo previsto en la ley. (Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, 2005. Art. 340)

Las facultades de esta autoridad financiera serán amplias, permitiéndosele inclusive condonar obligaciones imposibles de pago, instancias de mediación y negociación. Para el efecto, deberá contar con autorización previa del ejecutivo de los gobiernos autónomos descentralizados.

(...) A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos. (Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, 2010. Art.65).

2.2.1. Administración tributaria de excepción:

Finalmente, la administración tributaria puede ser de excepción cuando a través de la Ley se determina la obligación y gestión de la recaudación tributaria a un determinado organismo en calidad de acreedor de tributos.

Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación. (Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, 2010. Art. 66)

La administración tributaria de excepción posee por mandato de ley, la potestad de recaudar un tributo o tributos pertenecientes a una misma materia. Constituye un ejemplo de administración tributaria de excepción la Dirección General de Aviación Civil, institución que

2.2.1.1. Sujeto Pasivo:

Al inicio del presente capítulo se afirmó que la relación jurídico-tributaria se conformaba por el sujeto activo y pasivo, una vez delimitado el sujeto activo, procederemos a definir y delimitar el sujeto pasivo.

El sujeto pasivo es aquel que se encuentra obligado a cubrir la obligación tributaria por haberse configurado un hecho generador. La principal subdivisión

de los sujetos pasivos corresponde al *contribuyente* y al *responsable* de cumplir con la obligación tributaria.

2.2.1.2. Contribuyente:

El contribuyente es el sujeto que se encuentra directamente obligado a satisfacer la obligación tributaria. Es el obligado por excelencia, es decir, el sujeto que configura el hecho generador y da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

En caso de incumplimiento de la obligación tributaria, puede ser exigida por la Administración Tributaria; y, si hubiese un responsable de cumplir con aquella obligación tributaria, la administración tributaria puede decidir a quién realizar el cobro o realizar el cobro a sujeto y responsable.

El contribuyente es una persona física o natural cuando obtiene ingresos al configurar un hecho generador con su trabajo o patrimonio. La persona natural posee una identidad y en su calidad de administrado, posee derechos y obligaciones.

El contribuyente constituye una persona jurídica o una persona moral cuando ha cumplidos los requisitos para la existencia legal de una persona jurídica. En nuestra legislación, son personas jurídicas ante la legislación ecuatoriana las compañías y las corporaciones.

2.2.1.3. Responsable:

El responsable es el sujeto de la Administración Tributaria, que sin ser el obligado principal a satisfacer la obligación tributaria, por mandato legal o contractual, se configura como obligado a satisfacer la Administración Tributaria.

Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de

éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario. (Código Tributario, 2005. Art.26)

Otros escenarios frecuentes de responsables surgen en las sucesiones o cuando un individuo se convierte en aval de una obligación tributaria. El aval puede repetir el monto que le ha sido cobrado al contribuyente, no obstante, la obligación tributaria puede elegir a quien cobrar la obligación.

Los responsables sin tener la calidad de contribuyentes, al no estar relacionados directamente con el hecho generador del tributo, tienen la obligación de asumir su responsabilidad colaborando con la Administración Tributaria en la recaudación de los tributos. (Benítez, 2009. pp.86)

Concretamente, los responsables de una obligación tributaria existentes en nuestro país constituyen: responsables por representación, responsables como adquirientes o sucesores, responsables como agentes de retención y responsables como agentes de percepción.

2.2.1.4. Adquirientes o sucesores:

Los responsables en calidad de adquirientes o sucesores son aquellos que por la sola adquisición de un bien o realización de un negocio, se convierten en responsables del pago de la obligación tributaria que se encontraba pendiente.

Un claro ejemplo de esto, se consigna en la compra de un vehículo que adeudaba matrícula por varios años. Cuando el contribuyente realiza la transferencia de dominio, se convierte en el responsable del pago de dicha obligación tributaria. No obstante, la ley establece la posibilidad de repetir esta obligación contra el obligado principal para algunos casos.

Responsabilidad solidaria.- Quien adquiera un vehículo cuyo anterior propietario no hubiere cancelado el impuesto a la contaminación ambiental vehicular por uno o varios años, será responsable por el pago de las obligaciones adeudadas, sin perjuicio de su derecho a repetir el pago del impuesto en contra del anterior propietario. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004. Art 13)

La cita textual constituye un ejemplo claro de esta responsabilidad que se configura al adquirir un bien, este caso concreto, un vehículo que tenía el impuesto a la contaminación vehicular impago.

Ahora bien, existe una imprecisión del legislador al consignar la expresión de responsabilidad solidaria. Para este particular, la responsabilidad se configuraría como una responsabilidad como adquirente.

Habiendo delimitado anémicamente la responsabilidad en calidad de adquirentes, resta delimitar la responsabilidad que tienen los sucesores. Básicamente, esta responsabilidad se configura cuando un individuo acepta una herencia yacente. Al aceptar un activo, se convierte en responsable del pago de los tributos y otros pasivos dejados por el causante.

2.2.1.5. Responsables por representación:

Son responsables por representación los representantes legales de otras personas naturales o jurídicas, los síndicos de quiebras o concursos de acreedores, los administradores de entes sin personería jurídica, mandatarios de bienes que representen, entre otros.

El responsable por disposición legal puede ser el representante legal de una compañía. Para este particular, existirá una responsabilidad solidaria entre la persona jurídica y los representantes legales de la misma. El contribuyente constituye la persona jurídica; y, el representante legal de la compañía, se convierte en el responsable de satisfacer la obligación tributaria.

2.2.1.6. Agentes de retención:

La responsabilidad para los agentes de retención se configura por mandato legal, las personas jurídicas o naturales que constituyan agentes de retención. La ley determina en qué casos se configura un agente de retención, sus deberes y sus funciones.

Los agentes de retención están obligados a expedir un documento denominado “comprobante de retención”, este instrumento deja constancia de la retención

realizada y determina la suma retenida. Otra obligación de estos agentes de retención apunta a la declaración y depósito de las cantidades retenidas.

Son también agentes de retención los herederos y el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación de este último cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados. (Benítez, 2009. pp.89)

En esencia, esta responsabilidad está desarrollada para extenderse en contra de toda persona que tenga un vínculo con el tributo. Más adelante, se hará un análisis más exhaustivo sobre los agentes de retención y su papel en la recaudación tributaria.

2.2.1.7. Agentes de percepción:

Constituyen agentes de percepción las personas naturales y jurídicas obligadas a recaudar tributos para entregarlas más adelante al sujeto activo. En nuestra legislación, toda persona cuyo giro de negocio esté cargado con una tarifa constituye un agente de percepción.

En síntesis, estos perciben el pago de un tributo que corresponde al sujeto activo y se comprometen a restituirla en la forma y tiempo establecidos por las normas jurídicas.

No pueden concederse facilidades de pago sobre los tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención, ni para las obligaciones tributarias aduaneras. (Benítez, 2009. pp.97)

Para este particular, los agentes de retención y percepción deben realizar el pago en las fechas previstas y forma prevista. Esta acción se equipara al manejo de fondos del Estado y su mal manejo desencadenará en una defraudación de carácter tributario.

2.3. Facultades de la Administración Tributaria:

2.3.1. Facultad determinadora:

Todo tributo debe ser determinado en un contexto social, al configurarse el hecho generador y existir normativa jurídica que legitime el tributo, se debe determinar el tributo, el contribuyente y el hecho generador. Si bien, la doctrina no excluye la posibilidad de solicitar un tributo en cualquier bien o servicio, la realidad indica que los tributos se exigen en circulante.

Para la existencia de un tributo es necesario que este tributo sea determinado y traducido a una contraprestación monetaria, probablemente, si se contemplara la existencia de tributos que deben satisfacerse en bienes o servicio, debería determinarse la cuantía del tributo, ya sea en participación de un porcentaje del bien producido o en un determinado servicio.

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. (Código Tributario, 2005. Art.68)

Probablemente, estas formas de tributación existían en otro tiempo. Obligando a quien producía 10 hectáreas de maíz a entregar una al Estado cuando se trata de satisfacer la obligación tributaria; y, en la otra situación, un individuo pudiera pagar un tributo prestando un servicio para satisfacer la obligación tributaria, por ejemplo, un cirujano debería realizar una operación gratuita por cada diez onerosas que realice.

Sea cual sea el escenario, la facultad determinadora consiste en la potestad que posee el Estado para fijar un tributo. Esta potestad puede ser ejercida por el gobierno central y por los gobiernos autónomos descentralizados en la forma prevista por las normas.

La determinación de la obligación tributaria puede materializarse en dos escenarios distintos, en el primero, la administración tributaria es la encargada de realizar la determinación tributaria. En el segundo escenario, el contribuyente debe declarar a la administración tributaria la cuantía del tributo. Finalmente, se puede plantear un modelo mixto en el cual concurren los dos escenarios.

No obstante, la administración tributaria puede determinar el tributo en función a un criterio técnico. Si un contribuyente realiza una declaración tributaria sobre un tributo declarativo y la administración tributaria se encuentra en desacuerdo, esta puede fijar el tributo. Un claro ejemplo de esta posibilidad, tiene lugar al generarse el impuesto de alcabala, donde el Gobierno Autónomo descentralizado puede aplicar el valor catastral si la transferencia de dominio se realiza por un valor menor.

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 imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. (Código Tributario, 2005.Art.68)

En virtud de lo expresado por el artículo citado, la administración tributaria está revestida en forma amplia de la potestad de emprender acciones para cuantificar el tributo. De la misma forma, esta puede enmendar sin necesidad alguna de la aceptación por parte del contribuyente.

En el particular de los tributos declarativos, la determinación puede encontrarse delegada pero no limitada al contribuyente. Por principio, en los tributos declarativos la facultad determinadora pertenece al contribuyente y la verificación está sujeta a la Administración Tributaria.

En concordancia con esta facultad, el legislador ha planteado una diferenciación para la prescripción de la acción tributaria. Para los tributos que son generados y determinados por la Administración Tributaria, la prescripción se computará en cinco años de la fecha en la cual fueron exigibles; por otra parte, los tributos declarativos, prescriben en el término de siete años.

La facultad determinadora que reviste la Administración Tributaria tiene un tiempo de caducidad determinado por la Ley y es distinto al de prescripción de la obligación tributaria como tal.

El tiempo que el Código Tributario determina para la caducidad de la obligación tributaria es de tres años en los tributos que el sujeto pasivo deba determinar la obligación, de seis años cuando no se haya determinado en todo y en parte; y, en un año cuando se trate de una obligación que debía determinar la administración tributaria.

Otra curiosidad arraigada a la determinación tributaria que pudiera resultar relevante para este trabajo investigativo es la declaración tributaria presuntiva, al respecto el artículo 92 de la legislación vigente del Código Tributario determina:

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. (Código Tributario, 2005. Art.94)

Al respecto, puedo afirmar que esta constituye la forma en la que se determinan los tributos cuando el contribuyente decide no presentar la declaración tributaria y cuando el contribuyente desconoce de su obligación de cumplir una obligación tributaria.

2.3.2. Facultad reglamentaria:

En el primer capítulo de este trabajo investigativo, se enumera y describe las fuentes del Derecho Tributario. Una de las fuentes positivas del derecho tributario de menor jerarquía está constituida por las resoluciones. Ya se había expresado que las Resoluciones constituyen decisiones de la autoridad competente en la forma prevista por las normas jurídicas.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal. (Código Tributario, 2005. Art.7)

La existencia de la facultad reglamentaria legitima la expedición de esta normativa por parte de la administración tributaria. Sin el reconocimiento de la facultad reglamentaria en los términos previstos en el Código Tributario, sería imposible que determinadas autoridades expidan normativa.

La facultad reglamentaria constituye la potestad de la Administración Tributaria para expedir normativa y reglar en concordancia y cumplimiento de las leyes. La normativa tributaria que emane de esta facultad es de obligatorio cumplimiento por los asociados de un Estado.

Por mandato del Código Tributario, la potestad reglamentaria pertenece al poder ejecutivo, sin embargo, está previsto que los directores del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la SENA E podrán expedir disposiciones generales en sus ámbitos respectivos.

De igual forma, esta facultad reglamentaria puede corresponder a los Gobiernos Autónomos Descentralizados cuando la ley establece que están revestidos de esta potestad a través de ordenanzas, por lo tanto son los órganos legislativos de cada GAD quienes ejercen la facultad reglamentaria. Estas disposiciones generales serán aplicables exclusivamente en el ámbito territorial de aquel Gobierno Autónomo Descentralizado.

2.3.3. Facultad Resolutiva:

La Administración tributaria está revestida de la potestad y obligación de absolver toda consulta o recurso que se presente sobre sus actos administrativos. Así mismo deberán atender mediante resolución motivada toda petición o reclamo. Estos pueden ser presentados por sus contribuyentes o quienes deseen formular un recurso o consulta.

Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (Código Tributario, 2005. Art. 69)

Esta disposición es aplicable para las instituciones del gobierno central en el ámbito de su competencia. Por otra parte, los Gobiernos Autónomos Descentralizados están revestidos de esta facultad por mandato legal.

Los recursos que pueden ser presentados se retrotraen a la normativa del Derecho Administrativo, estos pueden ser horizontales y verticales dentro de la misma sede administrativa. De la misma forma, se puede someter ante sede jurisdiccional todo recurso que haya sido presentado ante sede administrativa.

Gestión tributaria.- La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias. (Código Tributario, 2005. Art.9)

Una cualidad del Derecho Público es que todo acto está sujeto a recursos, y estos, pueden ser en sede administrativa o en sede judicial. La facultad resolutoria nos permite que las controversias sean resueltas en la misma sede administrativa y no sea necesario recurrir a sede jurisdiccional.

2.3.4. Facultad Sancionadora:

La facultad sancionadora comprende la potestad que reviste a la Administración Tributaria para sancionar al contribuyente por el incumplimiento de una determinada norma o disposición en materia tributaria.

Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley. (Código Tributario, 2005. Art.70)

La facultad sancionadora puede materializarse a través de multas, intereses, procedimientos administrativos, civiles e incluso procesos penales. La sanción siempre será proporcional a la infracción tributaria que el contribuyente haya cometido.

La Administración Tributaria deberá, para efectos de una sanción de índole penal, oficiar a la fiscalía con la presunta infracción o delito. Al recibir la noticia criminal, el fiscal reunirá los elementos de carga y descargo; y, haciendo uso del principio de oportunidad, iniciará el proceso o se abstendrá de hacerlo.

La sanción debe estar reconocida en la ley y la Administración Tributaria podrá aplicarla haciendo uso de la facultad determinadora y la facultad sancionadora. Todo el procedimiento de sanción para temas tributarios, se deberá ceñir al principio de reserva de ley que ha sido desarrollado en el primer capítulo del presente trabajo investigativo.

Las cifras que reflejan la recaudación tributaria por concepto de sanciones tributarias alcanzan un nivel preocupante; y, constituyen ante todo, un indicador de la morosidad y escasa cultura tributaria.

El recaudar tributos a través de la función sancionadora pudiera parecer beneficioso para los ingresos del país, sin embargo, el costo para recaudar tributos representa un gasto público notable. La escasa cultura tributaria en nuestro país obliga a que el aparataje estatal esté comprendido por muchos funcionarios que se encarguen de cuantificar y determinar las sanciones.

Al afectar patrimonialmente al contribuyente se está conformando un segundo detrimento al Estado, si bien este recibe una contraprestación por el incumplimiento del contribuyente, el contribuyente disminuye su patrimonio y podrá generar menos y contribuir menos.

La facultad sancionadora puede configurarse por vía administrativa, un claro ejemplo de esta realidad surge cuando la administración tributaria impone un recargo o sanción pecuniaria en contra del contribuyente por no realizar la declaración tributaria en el tiempo y forma que correspondía. Sin embargo, la sanción puede darse por la vía penal.

Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (Código Orgánico Integral Penal, 2014. Art.298)

El nuevo Código Orgánico Integral Penal establece diecinueve particulares que constituyen una defraudación tributaria. Estos comprenden desde la presentación de documentos alterados para la determinación tributaria, hasta la simulación de negocios para conseguir una exención tributaria.

Las penas de prisión determinadas pueden ir de uno a diez años, dependiendo del monto de la defraudación y el tipo de defraudación que se haya cometido. Existe un creciente número de defraudaciones que será analizado más adelante en el presente trabajo investigativo.

2.3.5. Facultad recaudadora:

Finalmente, la quinta función de la Administración Tributaria es la facultad recaudadora. Esta es la potestad de la Administración Tributaria de recibir el pago de los tributos que han sido determinados haciendo uso de la función determinadora de la Administración Tributaria.

La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración. (Código Tributario, 2005. Art.71)

La facultad recaudadora requiere que el tributo sea determinado; y, más adelante, el contribuyente en un acto consciente cumpla con el deber ciudadano que este tiene frente a sus obligaciones tributarias.

El punto de equilibrio de la Administración Tributaria se materializa en torno esta facultad. Lo deseable sería que los tributos se recaudaran por el acto voluntario de sus contribuyentes y no sea necesario accionar la facultad sancionadora. Para el desarrollo de este trabajo investigativo, se ha adoptado

el presupuesto de que esta es la facultad de la Administración Tributaria de mayor importancia para la recaudación y que todo esfuerzo gubernamental debe estar encasillado a potenciar esta facultad en menoscabo de la facultad sancionadora.

Existe una relación inversamente proporcional entre la recaudación tributaria de la facultad sancionadora y la recaudación tributaria de la facultad recaudadora. Es decir, con la cancelación voluntaria y oportuna de tributos, se reducirá el gasto público y se reduciría el número de funcionarios públicos dedicados a sancionar el incumplimiento tributario.

En adelante, el presente trabajo investigativo, se centrará en potenciar mecanismos de recaudación tributaria a través de la función recaudadora. Si bien algunas propuestas apuntarán a la necesidad de crear organismos para fortalecer la recaudación tributaria, se deberá entender que su carácter es generalmente transitorio.

Capítulo III: RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR

3.1 Finalidad social de la recaudación:

Para desarrollar este trabajo investigativo debemos delimitar la finalidad de la gestión tributaria, independientemente de la ideología política y modelo económico que adopte una nación, la recaudación tributaria está destinada a solventar el gasto público.

Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica. Los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes.

Siendo el gasto público un egreso permanente solo puede ser financiado por medio de un ingreso permanente. Constituye un ingreso permanente para el

Estado, el importe producido de la recaudación Tributaria; por consiguiente el gasto público depende de la recaudación tributaria.

En el primer capítulo del presente trabajo investigativo se desarrolló el contractualismo y se dejó clara la relación jurídica existente entre el Estado (Administración Tributaria) y el contribuyente (Administrado).

Adicionalmente, se delimitó que cada uno de ellos poseía derechos y obligaciones que emanaban de esta relación jurídica. Por un lado, la administración tributaria debe ejecutar la política fiscal; y, por otro lado, el contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias.

Sin la recaudación tributaria, el Estado no recibiría recursos de los asociados y se tornaría inviable. La legitimidad del Estado se sustenta en el reconocimiento de poder que emana de la voluntad popular, sin el reconocimiento de este poder, el Estado constituiría una utopía.

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. (Constitución, 2008. Art. 300)

La política tributaria de nuestro país, por mandato de nuestra Carta Magna, está destinada corregir las asimetrías históricas que existen en la concentración de la riqueza, generar empleo, fomentar la industria y el desarrollo sostenible.

El Estado asume el deber ineludible de generar políticas y normativa acorde a este precepto Constitucional. Por consiguiente, la recaudación se convierte en una poderosa herramienta para financiar y ejecutar las políticas públicas.

(...) Como muy convenientemente observaba Santi Romano, se trata de una función pública que no constituye el mero ejercicio de un derecho de crédito que, pese a tener un fundamento de Derecho Público, se

comporte como un derecho de naturaleza privada, sino que se trata de una verdadera potestad de la que disponen los entes públicos para obligar a los ciudadanos a unas prestaciones económicas. (Amatucci, 2001. Pp. 547)

La recaudación tributaria se configura de un ciclo que inicia cuando el contribuyente satisface la obligación tributaria, este importe nutre las arcas del Estado; y, finalmente, el Estado desarrolla obras de trascendencia para los contribuyentes. En síntesis, el contribuyente se beneficia del circulante que destina al pago de la obligación tributaria.

Lógicamente, estos beneficios pueden concentrarse en un grupo social o beneficiar a un determinado grupo social en cumplimiento de una política pública. Sin embargo, el beneficio de la gestión tributaria irá en beneficio de la ciudadanía y financiará obras de gran envergadura.

Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. (Código Tributario, 2005. Art.6)

En concordancia con los principios de igualdad y proporcionalidad reconocidos en el artículo 5 del Código Tributario, la Administración Tributaria recauda tributos de las actividades económicas atendiendo a la capacidad contributiva del contribuyente.

A cambio de realizar una actividad económica bajo la jurisdicción ecuatoriana, el contribuyente satisface una obligación tributaria; en contra prestación, el Estado realiza obras relevantes que permiten al contribuyente seguir realizando la actividad económica que configuró el hecho generador de la Obligación Tributaria.

Por otra parte, el Estado realiza obras de trascendencia en materia de educación, salud y seguridad social para la colectividad. Estas acciones

benefician de manera directa y privilegiada a los grupos sociales que menos tributos generan, el fin del Estado, es justamente, velar por el bienestar de este grupo social.

En conclusión, la finalidad de la recaudación es proveer de recursos para facilitar el funcionamiento del aparato estatal, garantizando de esa forma, el cumplimiento de los deberes básicos del Estado.

3.2 Recaudación tributaria en el Ecuador:

Para el desarrollo del presente subcapítulo es menester realizar una diferenciación entre la recaudación tributaria en el Ecuador efectuada por el gobierno central, a través de sus distintos órganos; y, la recaudación correspondiente a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

3.2.1 Histórico de la recaudación tributaria en el Ecuador:

Si realizamos un breve recorrido por la historia, encontraremos que los tributos en su concepción contemporánea datan de la fundación de la República. A pesar de que han existidos tributos de manera permanente, nuestro país no se ha caracterizado precisamente por constituir un hito de la recaudación tributaria.

Hace un poco más de cincuenta años la legislación ecuatoriana tenía dispersos más de un millar de tributos que gravaban incluso la movilización de mercancías entre cantones. A pesar de la existencia de múltiples tributos, la recaudación tributaria era anémica consecuencia de la anémica cultura tributaria y la evasión tributaria característica del Ecuador del siglo XX.

El Ecuador de aquel entonces, era un país que dependía de la agricultura y la riqueza se encontraba concentrada bajo la estructura de un legado colonial. El aparato estatal era exiguo, el Estado tenía pocos funcionarios públicos y no existía una organización para la recaudación de tributos.

En vano, el legislador dispuso una larga lista de tributos que debieron nutrir las arcas del Estado. La división social entonces era vertiginosa, un gran porcentaje de la población era analfabeta y el Petróleo revolucionaría la economía recién en la segunda mitad del siglo XX.

A mediados de la década de los sesenta, se depuso al presidente Carlos Julio Arosemena Monroy y se instaló una junta militar de gobierno que gobernó el país durante tres años. En este gobierno de facto se realizaron grandes cambios para el país, entre ellos una de las mayores acciones contra el latifundio y la mayor depuración tributaria que se dio en nuestro país durante el siglo XX.

Se suprimieron, unificaron y analizaron alrededor de 1300 tributos y se expidieron nuevos aranceles para normar el comercio exterior. Otro acto relevante en materia tributaria tuvo lugar durante el quinto Velasquismo (1968-1972) donde se llevó a cabo la codificación de la Ley de Régimen Municipal.

Muchas de las definiciones y el propio régimen impositivo de esta Ley de Régimen Municipal fueron transcritas al COOTAD sin adecuación alguna y siguen vigentes al día de hoy, lo cual constituye un grave error, pues esos impuestos respondían a la realidad de las ciudades en la década de los sesenta del siglo pasado.

A finales de la década de los ochenta existía un promedio de ciento ochenta y dos impuestos, en 1989 se expidió la Ley de Régimen Tributario que derogaría impuestos y los concentraría dentro de tributos ya existentes.

Hace menos de cincuenta años regían alrededor de 1500 impuestos, que gravaban todo, desde la renta personal o empresarial hasta la simple movilización de productos de un cantón a otro (...). (Jaramillo, 2008. pp.4)

Contrario al sentir probablemente generalizado de los ecuatorianos, el número de impuestos ha decrecido drásticamente en las últimas cinco décadas. Ahora bien, la existencia de tantos tributos que no respondían a un hecho generador tangible y cubrían un fin social determinado, daba lugar a un malestar que se evidenciaba con la evasión de impuestos. La norma no cumplía su objetivo social y no estaba adecuada a su realidad.

El resultado final es que nos cobija un mapa tributario formado por parches asimétricos, incluso seniles, de épocas distintas para realidades

ya hoy incongruentes, dentro de un todo esclerótico, caricaturesco, con las salvedades arriba anotadas que implica la nueva normativa contenida en la “Ley reformativa para la equidad tributaria”.(Jaramillo, 2008. pp.4)

No existe una relación proporcional entre el número de tributos y la recaudación fiscal. El producto de la recaudación tributaria está ligada a factores exógenos tales como una cultura tributaria, la labor de los organismos de control, la generación de riqueza, el crecimiento de la economía y la existencia de circulante.

3.2.2. Recaudación tributaria del gobierno central:

La recaudación tributaria ejecutada por el gobierno central se conforma de tres impuestos indirectos y ocho impuestos directos. Los impuestos indirectos constituyen: Impuesto del Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales e Impuesto Redimible Botellas Plásticas.

Por otra parte, los impuestos directos son: Impuesto a la Renta, Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, Impuesto a los Vehículos Motorizados, Impuesto a la Salida de Divisas e Impuesto a los Activos en el Exterior.

3.2.2.1. Estadísticas de la recaudación tributaria:

Comparar las estadísticas anteriores a la dolarización requerirá de una conversión muy compleja, la devaluación y posterior desaparición del Sucre como moneda de curso legal, representa una nueva etapa económica para nuestro país. Toda conversión que se refiera al siglo anterior, se hará en función del valor del dólar en aquel tiempo.

Según un muestreo histórico de recaudación del Servicio de Rentas Internas, el Total Bruto recaudado en el año 2009 fue más de diez veces superior al monto recaudado en el año 1993.

Evidenciamos, dentro de las Estadísticas de Recaudación elaboradas por el Servicio de Rentas Internas que se ha suprimido el tributo que gravaba las

aguas minerales y purificadas; siendo uno de los impuestos que menos generó hasta el año 1999.

La “Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador” aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente en Ciudad Alfaro, Montecristi, el 28 de diciembre de 2007, coincidentemente el día de los santos inocentes, y promulgada al día siguiente en el suplemento del Registro Oficial 242, podría llevar a constituirse en un referente histórico que actuó como vaso comunicante entre dos antípodas de la sociología tributaria: el deseable inicio del ocaso de la evasión como práctica reprochable de concentración de riqueza y poder, y la germinación embrionaria del sinceramiento como potencial política de Estado inductora de la anhelada cultura tributaria como antesala de la equidad social. (Jaramillo, 2008. pp.1)

El año 2008 dio luz a nuevos tributos que incrementaron significativamente la recaudación, los nacientes tributos que más recaudaron fueron los que gravaban consumos como perfumes y artículos de aseo; y, el impuesto de salida de divisas.

El Impuesto a los Consumos Especiales proveniente de importaciones, generó en el año 2008 un importe cincuenta veces superior al año 1993; cifra que en el año siguiente, se redujo significativamente. Ahora bien, el indicador de la totalidad de Impuestos a los Consumos Especiales, no reportó un crecimiento tan notorio y fue más bien ascendente.

A pesar de gravarse siete artículos como consumos especiales para el año 2008, los ingresos fiscales provenientes de impuestos especiales no se incrementaron vertiginosamente. La recaudación tributaria por Consumos Especiales, fue mayor en el año 2007 que en el año 2009.

Bajo este indicador, determinamos que la tributación se rige a factores exógenos, no existe una relación proporcional entre el número de tributos existentes y la cantidad recaudada. Ahora bien, la regla determina que a mayor número de tributos, existirá mayor recaudación tributaria.

Ahora bien, a través del impuesto a la salida de divisas, se consiguió recaudar una suma formidable en el segundo año de aplicación (2008), superior en más de un 80% del impuesto que grava los vehículos motorizados.

En cifras, la recaudación tributaria ha dado un paso mayúsculo desde el año 2008, el Servicio de Rentas Internas y la SENA, han registrado cifras record que nada tienen que ver con la recaudación de los años anteriores. Aun así, en tema de gestión tributaria, nuestro país aún tiene mucho por hacer.

Las estadísticas contemplan que el año 2013 el Ecuador registra un total neto de recaudación por 12,513,479,838 dólares de los Estados Unidos de América, importe que constituyó un cumplimiento del 102.1% de la meta fijada para aquel periodo fiscal.

El crecimiento nominal de la recaudación tributaria del año 2012 al año 2013 constituyó un 12.8%. A pesar de que las estadísticas del año 2014 solo se encuentran publicadas del periodo comprendido entre el mes de enero y noviembre de 2014, se evidencia que la recaudación tributaria para el año 2014, no presentó crecimiento nominal trascendente; o .en su defecto, este decreció.

(...) Es necesario diseñar un gran proyecto garantista que incorpore un cambio estructural en la aplicación de los Derechos de los Contribuyentes y en la noción de democracia, convirtiéndose en el imperativo jurídico de la sujeción de toda forma de poder al derecho, tanto en el plano de los procedimientos, y es lo más importante, en el contenido de las decisiones emanadas de la administración tributaria. (Jarrín, 2013. pp.19)

A pesar de que las cifras de recaudación tributaria evidencia un crecimiento notorio en materia de recaudación tributaria para los últimos ejercicios fiscales, existen indicadores que aún permanecen inmutables y evidencian fallas en la recaudación tributaria.

3.2.3. Recaudación en los GADS:

Anteriormente, ya se enumeraron los Gobiernos Autónomos descentralizados y se realizó mención de la potestad recaudatoria de la cual se encuentran

revestidos. En el presente subcapítulo, se pretende analizar las cifras que corresponden a la recaudación tributaria realizada por los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Debemos señalar el contraste existente entre la recaudación tributaria del gobierno central y la recaudación efectuada por los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Como se expresó en el subcapítulo anterior, el gobierno central recauda un número determinado de tributos que pueden ser directos e indirectos; si realizamos un contraste con los tributos que son recaudados por los GADs, encontraremos que estos son un tanto dispersos y requieren de una mayor estructuración.

El principal cuerpo normativo que debemos analizar y citar para el desarrollo del presente subcapítulo es el Código Orgánico de Organización Territorial (COOTAD). En este cuerpo legal, se recopila, como ya se hizo mención anteriormente, la legislación histórica de la Ley de Régimen Municipal.

Ámbito.- Este Código establece la organización político-administrativa del Estado ecuatoriano en el territorio: el régimen de los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, con el fin de garantizar su autonomía política, administrativa y financiera. Además, desarrolla un modelo de descentralización obligatoria y progresiva a través del sistema nacional de competencias, la institucionalidad responsable de su administración, las fuentes de financiamiento y la definición de políticas y mecanismos para compensar los desequilibrios en el desarrollo territorial. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.1)

Este primer artículo del COOTAD legitima a éste como norma orgánica, establece su competencia ante los gobiernos autónomos descentralizados y sus diferentes campos de acción en materia Administrativa y Tributaria.

Como ya se hizo mención anteriormente, el COOTAD recopila cierta normativa que fue desarrollada en la década de los sesenta y setenta para la expedición de la Ley de Régimen Municipal. Esta normativa no contrasta con la realidad tributaria contemporánea, a diferencia de la administración central, el COOTAD

recopila una amplia amalgama de tributos que no responden a la realidad de las ciudades actuales, como se mencionó precedentemente ni a la estructura misma del COOTAD en tanto a la organización y ordenamiento territoriales ni al catálogo competencial que dicha normativa contiene.

Por disposición del Artículo 491 del COOTAD son impuestos municipales los siguientes: impuesto sobre la propiedad urbana, impuesto sobre la propiedad rural, impuesto de alcabalas, el impuesto sobre los vehículos, impuesto de matrículas y patentes, impuesto a los espectáculos públicos, impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos, impuesto al juego; e, impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Como podemos apreciar no existe una simplificación tributaria originada en la naturaleza misma de estos impuestos de la década de los sesentas.

El primer contraste entre impuestos municipales tiene lugar en la delimitación del impuesto entre propiedad urbana y propiedad rural, si bien el COOTAD determina que la facultad determinadora del tributo se encontrará en manos de los GADs; el artículo 501 del citado cuerpo legal determina una sola diferenciación para predios urbanos y rurales, situación que en la actualidad no debería merecer esa única diferenciación, además porque lo rural ya es competencia de un nuevo nivel de gobierno que lo constituyen las juntas parroquiales rurales, los gobiernos provinciales y los gobiernos municipales.

Para la demarcación de los sectores urbanos se tendrá en cuenta, preferentemente, el radio de servicios municipales y metropolitanos, como los de agua potable, aseo de calles y otros de naturaleza semejante; y, el de luz eléctrica. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.501)

Esta determinación resulta imprecisa, si bien se genera la obligación tributaria en torno a la inversión que el Estado ha realizado en un sector, estamos soterrando el principio de proporcionalidad.

Zonas marginales, círculos de pobreza por utilizar otro término, están catalogados como zona urbana y deberán cubrir un tributo que oscilará entre el 0,25% y 5%, según la discreción de la administración tributaria.

En un amargo contraste, zonas residenciales de alta plusvalía están catalogados como rurales y pagarán un tributo que oscilará entre 0, 025% y 0,3%, sujeto a discrecionalidad de la Administración Tributaria.

Normativa para la determinación del valor de los predios.- Los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición previstos en este Código; con este propósito, el concejo aprobará mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.502)

Otra agresión al principio de proporcionalidad recae en el artículo citado anteriormente, esta disposición aplica exclusivamente para los predios urbanos. Se beneficia una vez más, a las zonas de alta plusvalía que aún no son provistas de servicios básicos. Un claro ejemplo en Quito, surgiría con los valles o sectores construidos en zonas que no favorecen la construcción de Alcantarillado.

De la misma forma, evidenciamos la existencia de tres tributos para la transferencia de dominio de bienes inmuebles, la primera constituye el histórico impuesto a las Alcabalas, el segundo el impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos; y, finalmente, el impuesto a la plusvalía que recientemente ha sido motivo de estudio y análisis.

Una tercera crítica surge en torno al impuesto a la patente municipal,

Sujeto Pasivo.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales,

industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales. (Código Orgánico de Organización Territorial, 2010. Art.548)

Este tributo, constituye un impuesto sobre la renta de las personas naturales y jurídicas. Si bien es loable que la Administración Tributaria seccional cobre un impuesto sobre las actividades económicas, este impuesto constituye un anacronismo tributario. Las nuevas necesidades han requerido que el gobierno seccional otorgue un permiso para el uso del suelo, dentro de este permiso se debe hacer cobro del tributo municipal por la actividad económica.

Conceptualmente la patente siendo un permiso para ejercer una actividad económica, es una típica tasa por servicios administrativos y no un impuesto, situación que podría ser perdonada en la década de los sesentas del siglo pasado pero en la actualidad bajo ningún concepto.

Los tiempos modernos requieren de planificación urbana y este tributo es tan solo un tributo sobre la actividad económica que de alguna forma debería estar atado al uso de suelo a fin de propender a una ciudad ordenada y no a una ciudad-mercado.

El legislador debió prever los cambios en planificación urbana que emanan del cambio de los tiempos, es decir, debió prever los cambios que emanarían en las ciudades producto de su crecimiento.

El más destacado ejemplo constituye la capital de la República, donde la administración tributaria municipal recauda dos tributos a los ingresos (patente y 1.5 por mil), adicionalmente al otorgamiento de la Licencia Metropolitana Única para el ejercicio de Actividades Económicas (LUAE). Licencia de funcionamiento que se otorga sin costo alguno previo al cumplimiento de las otras dos obligaciones tributarias citadas anteriormente, sin lugar a dudas encontramos un caso de doble tributación subnacional.

El sujeto pasivo del gobierno municipal debe cancelar la patente municipal; y, en caso de ser sociedad, el 1.5 por mil sobre los activos sociales. Finalmente, obtener el permiso de funcionamiento o uso de suelo. Esto es un claro ejemplo de ineficacia en la recaudación tributaria.

Finalmente la tributación de los Gads municipales no está construida en función de su tamaño ni de su número de habitantes lo cual se refleja en su pobre gestión tributaria pues en los municipios grandes la recaudación de impuestos representa entre un 13% y 23% de su presupuesto, en los medianos entre el 5% y el 10% y en los pequeños menos del 5%, esto nos demuestra que el régimen tributario de los Gads municipales debe ser reconceptualizado y replanteado de manera urgente en miras de la planificación urbanística.

Se debe unificar los tributos y a través de un análisis técnico, conseguir que el tributo constituya un instrumento para los planes urbanísticos que emanen del gobierno municipal en los tiempos actuales.

3.2.3.1 Estadísticas de la recaudación tributaria en GADs:

Las estadísticas publicadas por el Servicio de Rentas Internas carecen de un detalle específico de cuanto se recauda por cada tributo dentro de los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Su estructura, específicamente, genera un listado de gobiernos autónomos descentralizados y la cuantía final que estos han logrado generar.

Las estadísticas del Servicios de Rentas Internas sobre la recaudación tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, deja entrever la asimetría existente entre los diferentes niveles de descentralización. La lógica señala que en los GADs donde se concentra mayor riqueza, existirá una mayor recaudación tributaria. Sin embargo, las diferencias que existen entre un gobierno y otro pueden ser abismales.

La recaudación tributaria de la provincia de Pichincha (6,130,658,849.03 USD) constituye prácticamente el doble de la recaudación de la provincia del Guayas (3,204,288,031.09 USD). Esta asimetría demuestra que la proporción entre recaudación tributaria y población no es necesariamente proporcional, Guayas y Pichincha contienen las dos ciudades más pobladas del país.

Las estadísticas de recaudación de estas provincias se encuentran muy por encima de otras provincias que en superficie son mucho mayores. Por ejemplo, la provincia de Napo registra 12,799,092.96 USD por el periodo 2014. Este

indicador nos deja entrever una exigua concentración de las actividades económicas en determinadas provincias, particular que limita los ingresos de estos gobiernos provinciales.

La problemática en este campo surge en torno a que las provincias donde se extrae el petróleo, que constituye hoy por hoy el mayor ingreso del país, evidencian una recaudación tributaria anémica. Esto constituye un indicador de que el ritmo de vida en la región Amazónica, así como el desarrollo industrial, es anémico.

3.3 Potenciamiento de la función recaudadora:

La primera propuesta para este trabajo investigativo, será justamente, el repotenciar la función recaudadora. De forma tal, que la administración tributaria no deba expandirse en una logística compleja creada para poner fin a la evasión y elusión tributaria.

Para ello, es menester fortalecer la seguridad jurídica y reducir al mínimo el número de impuestos. Los tributos deben ser precisos, de forma tal, que el ciudadano los conozca y pueda contribuir bajo una relación bilateral entre el estado y el contribuyente.

Resulta alarmante que el país recaude significativas cifras de multas e intereses, lo deseable sería que la recaudación surja de los tributos. La realidad es evidente, existe una creciente pero anémica cultura tributaria en nuestro país.

Lejos de ser un indicador de ingreso, la recaudación proveniente de multas es un indicador de la evasión tributaria; y, la escasa cultura y responsabilidad social existente en nuestro medio.

Lo deseable es que el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias de forma voluntaria, en la fecha y cantidad precisa, según lo que determinan las disposiciones tributarias.

Solo de esa forma, se puede reducir el número de funcionarios públicos dedicados a sancionar a los contribuyentes morosos y se puede ejecutar obras precisas para el desarrollo económico del país.

3.4. Proceso de ejecución:

El proceso de ejecución constituye la facultad inherente a la Administración Tributaria de propender la ejecución o satisfacción de las obligaciones tributarias. El proceso de ejecución puede desenvolverse en sede administrativa y a través del proceso contencioso tributario.

El proceso de ejecución se direcciona contra los bienes del deudor y sobre el deudor per se, si bien en nuestra legislación no existe prisión por deudas, el proceso de ejecución puede prohibir la salida del país del contribuyente; particular que constituye una medida cautelar de carácter personal.

3.4.1 Proceso de ejecución en sede administrativa:

3.4.1.1 Procedimiento de ejecución:

La administración tributaria, tanto central como seccional, podrán hacer uso de la acción coactiva para el cobro de obligaciones tributarias, incluyendo multas, intereses y costas de ejecución.

La acción coactiva se fundamentará en título de crédito emitido legalmente o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de la obligación tributaria. (Benítez, 2009. pp. 315)

Una vez emitido el título en firme de la obligación tributaria, la Administración Tributaria posee la potestad de usar la vía coactiva para el cobro de obligaciones tributarias. La solicitud de otorgar facilidades de pago, podrá suspender el proceso coactivo.

Los títulos de crédito tienen que ser emitidos por la autoridad administrativa competente, por obligaciones, tributaras determinadas, líquidas y de plazo vencido. Esto quiere decir, que en forma concreta debe señalar la cantidad de dinero que se está adeudando, pues de lo

contrario si el sujeto pasivo no sabe cuánto debe, mal podría realizar el pago. Además, se requiere que haya transcurrido el tiempo que tenía para pagar y que no esté pendiente un reclamo o recurso administrativo. (Benítez, 2009. pp. 327)

Los títulos de crédito constituyen documentos expedidos por la Administración tributaria que determinan la identidad del sujeto pasivo y del sujeto activo, detalle del tributo generado, cuantía de la obligación, fecha de emisión y vencimiento; y, detalle de la autoridad que expide el título.

Una vez notificado el contribuyente con el título de crédito, posee el término de ocho días para cubrir la obligación tributaria; solicitar compensación o plantear facilidades de pago; presentar un reclamo; o, esperar se genere el auto de pago.

Auto de pago.- Vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas. (Código Tributario, 2005. Art.161)

El auto de pago obliga que al contribuyente y/o responsable para cubrir la obligación o dimitir bienes en el término de tres días. En caso de no cumplirse el auto de pago, se podrá embargar bienes por el capital, intereses y costas.

Dentro del auto de pago o posteriormente, el funcionario puede determinar una o varias de las siguientes medidas precautorias: arraigo, prohibición de ausentarse, prohibición de enajenar bienes, secuestro y retención.

Cesación de medidas cautelares: Afianzamiento.- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso - tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses

causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas. (Benítez, 2009. pp. 320)

En la cita precedente, se determina un afianzamiento. Este constituye una barrera para la cesación de medidas cautelares, en su carácter patrimonial, se desatiende el derecho de ciertos contribuyentes a cesar las medidas cautelares.

Finalmente, existe dentro de este procedimiento, la existencia de terceristas coadyuvantes o excluyentes. Los terceristas se materializan como compañeros procesales dentro de un proceso determinado.

Las tercerías coadyuvantes determinan la existencia de un tercero interesado en que el proceso de ejecución se concrete, de esta forma, se puede cobrar una obligación exigible contra el contribuyente contra quien se inicia el proceso de ejecución.

Por otra parte, las tercerías excluyentes, tienen lugar cuando un tercero interviene en el proceso, solicitando se suspenda el proceso de ejecución, puesto que los bienes embargados, son de su pertenencia.

3.4.1.2. Avalúo y remate:

Una vez iniciado el embargo de los bienes que deberán rematarse para cubrir la obligación tributaria, deberá realizarse el avalúo de los bienes. Para el efecto, el funcionario ejecutor designará un perito. El contribuyente, en caso de inconformidad, puede designar un perito adicional. En caso de configurarse una discrepancia, el funcionario ejecutor puede designar un perito dirimente. Es facultad del funcionario ejecutor, aceptar el avalúo desarrollado por cualquiera de los tres peritos.

Señalamiento de día y hora para el remate.- Determinado el valor de los bienes embargados, el ejecutor fijará día y hora para el remate, la subasta o la venta directa, en su caso; señalamiento que se publicará por tres veces, en días distintos, por la prensa, en la forma prevista en el artículo 111. En los avisos no se hará constar el nombre del deudor sino la descripción de bienes, su avalúo y más datos que el ejecutor estime necesario. (Código Tributario, 2005. Art. 184)

El remate constituye el acto jurídico mediante el cual los bienes del deudor son subastados a terceras personas al mayor precio posible, persiguiendo el pago de la obligación tributaria.

Los bienes producto del remate son transferidos por regla general sin ningún gravamen, se realiza el cobro de los intereses, el tributo; y finalmente, las multas y costas procesales. De no cubrirse la totalidad de la obligación tributaria, se procederá con el embargo de más bienes; y, en caso de haberse satisfecho la obligación tributaria, el sobrante será distribuido entre los terceritas coadyuvantes, en caso de existir, de generarse un remanente, será restituido al coactivado.

3.4.2. Procedimiento contencioso tributario:

El proceso contencioso tributario constituye la solución jurídica prevista en nuestra legislación para tutelar los intereses de los contribuyentes, buscando la impugnación de los actos impositivos; siempre y cuando, este sea ilegítimo y lesivo para intereses.

Concepto y límites de la jurisdicción.- La Jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario. (Código Tributario, 2005. Art. 217)

En nuestra legislación, la potestad recae de forma indelegable ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario como única instancia; y, ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para casación.

Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario son competentes para resolver las acciones de impugnación formuladas contra normativa dictada en materia tributaria; las reclamaciones negadas por las administraciones

tributarias; formuladas contra un acto administrativo, recurso o decisión administrativa; deducidas contra resoluciones administrativas impuestas como sanción; se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de créditos tributarios; nulidad de procedimiento coactivo y pago por consignación; pago en exceso; impugnación de resolución administrativa; entre otras. Así mismo estos tribunales conocerán los juicios de excepciones planteados en contra de los procedimientos de ejecución de conformidad con lo dispuesto en el artículo 212 del Código Tributario.

Art. 212.- Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

1. Incompetencia del funcionario ejecutor;
2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;
3. Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal;
4. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;
5. Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código;
6. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;
7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;
8. Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;

9. Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,

10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento. (Código Tributario, 2005. Art.212)

En el registro oficial 650, de 6 de agosto de 2015, se promulga un fallo de triple reiteración en el cual se determina que los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10 de la norma legal citada con anterioridad, dan lugar a un proceso de ejecución y no de conocimiento. El efecto legal señala que el recurso extraordinario de casación será improcedente si se invoca alguno de los causales.

Las excepciones constituyen una institución de defensa, mediante la cual, el Contribuyente puede propender a un medio de defensa al procedimiento de ejecución. Las causales por las cuales pueden interponerse las excepciones, recogidas en 212 de Código Tributario, han sido transcritas anteriormente y constituyen escenarios en los cuales por un error de la administración tributaria, de ha generado un tributo ilegal e ilegítimo.

Las excepciones, según la legislación vigente, deben ser interpuestas ante el ejecutor, veinte días contados desde el día subsiguiente a la notificación realizada con el auto de pago. Lógicamente, el proceso de excepciones, interrumpe el proceso de ejecución.

Por otra parte la Corte Nacional de Justicia conocerá los Recursos de Casación en materia tributaria; siempre y cuando, se determine que se ha desatendido disposiciones normativas.

Otra limitación creada por la denominada Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde; promulgada en el Registro Oficial Suplemento 583, de 24 de noviembre de 2011, donde se realiza una reforma para el proceso de excepciones.

Esta reforma determina que para suspender el proceso coactivo, el accionante debe acompañar al escrito e excepciones la prueba de la consignación. Esta y

otras reformas se aplican sobre los artículos 976, 977 y 978 del Código de Procedimiento Civil, modificando el juicio de excepciones.

La consignación corresponde a la totalidad de la obligación que se persigue a través de la coactiva. Esto corresponde, sin lugar a dudas, un escenario muy ventajoso para la administración tributaria. Con esta consignación, la Administración Tributaria tiene garantizado el pago de la Administración Tributaria por parte del Contribuyente.

Un escenario muy distinto se configura del lado del contribuyente y raya en una arbitrariedad. El contribuyente debe consignar la totalidad de la cuantía de la obligación tributaria, pudiendo generar para este, un elemento discriminador. El acceso a la defensa, para este particular, queda condicionado a la capacidad económica del Contribuyente.

Otra reforma determina que dentro del proceso de excepciones, se procederá con el archivo de la causa si el actor no impulsa el proceso por treinta días; terminando así el proceso de excepciones y concediendo la victoria a la administración acreedora.

Esta herramienta legal hace posible que el contribuyente no pueda interponer excepciones destinadas a entorpecer la administración de justicia, retardando el pago de la Obligación Tributaria y causando un grave perjuicio a la ciudadanía.

Adicionalmente, se consigna mediante una disposición transitoria, el plazo de diez días para que los procesos anteriores a la vigencia de la Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde; realicen la consignación de la obligación tributaria.

CAPÍTULO IV: MECANISMOS Y HERRAMIENTAS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.-

Una vez conocidos los antecedentes de la tributación en nuestro país y la problemática inmersa en el ejercicio mismo de la facultad reglamentaria por

parte de las administraciones tributarias, es menester generar una propuesta, partiendo del supuesto de que la recaudación voluntaria es la vía idónea para plasmar una efectiva e inteligente gestión tributaria.

La problemática y propuestas que se esbozarán a continuación tienen por objetivo mejorar la recaudación tributaria en función de procesos de fortalecimiento de la sede administrativa, reducir la litigiosidad, así como propender al cobro de tributos a través mecanismos y sistemas que mejoren exponencialmente la productividad del contribuyente en base a la aplicación irrestricta de los principios que rigen el Derecho Tributario así como aquellos relacionados con la gestión tributaria propiamente dicha.

Nuestra propuesta girará en torno a los principios de eficiencia, justicia y economía procesal. Como se delimitó anteriormente, el Derecho Tributario constituye el vínculo jurídico que atañe al contribuyente y a la Administración Tributaria. Para el efecto, se debe concebir al contribuyente como es y a la administración tributaria como debería ser.

Previo a continuar con el presente trabajo investigativo, es menester realizar una diferenciación crucial para entender las propuestas que se esbozarán a continuación. Entenderemos mecanismos como el conjunto de herramientas o políticas públicas; y, herramientas como el instrumento que nos permite conseguir un determinado fin.

Un mecanismo de recaudación tributaria puede constituir una política pública o social, en contraste, la herramienta de recaudación es tangible, se acciona y obtiene un resultado tangible. Se entiende como resultado tangible aquel que es cuantificable mediante un indicador de cualquier tipo o mediante un resultado que resulta apreciable.

Es así como son necesidades públicas, por ejemplo, la defensa de la nación contra enemigos externos; la seguridad pública en el interior del país; la higiene pública y la salud de los habitantes; la instrucción y la educación; el mantenimiento de la paz social mediante la administración de la justicia; la protección de los menores y de los ancianos; el esparcimiento y el deporte; la cultura y la promoción de la ciencia y de

las artes; la liberación del hombre del miedo y del hambre, a través de la llamada seguridad social. (Jarach, 1999. pp.45)

Para llegar a resultados tangibles en materia tributaria, la Administración Tributaria debe adoptar un cúmulo de lineamientos de interés colectivo que se denominan finanzas públicas. Constituyen finanzas públicas las políticas públicas y políticas tributarias.

Las políticas públicas son aquellas que el Estado, valiéndose de su poder de mando, implementa una disposición de carácter legal tendiente a instrumentar el gasto público y cumplir con sus fines. En síntesis, las políticas públicas son multidisciplinarias, pueden comprender materias sociales, tributarias, entre otras.

Como la actividad financiera tiene como sujeto activo al Estado, cabe deducir que ella responde a los fines políticos de éste, depende de sus decisiones y éstas, a su vez, dependen del tipo de Estado y de las fuerzas políticas y socio-económicas que ejercen el poder estatal. De ahí los esfuerzos de la doctrina para definir los fines del Estado como punto de partida para determinar el contenido y la naturaleza de la actividad financiera. (Jarach, 1999. pp.47)

Una forma de desarrollar una política pública es a través de una política fiscal, las políticas fiscales constituyen disposiciones legales que contemplan sujeto activo y pasivo, base imponible y hecho generador.

4.1. Sinceramiento tributario:

El sinceramiento tributario consiste en desarrollar una escala axiológica que permita al contribuyente discernir entre un enriquecimiento inmediato o una inversión en la patria a mediano y largo plazo.

Sin embargo, sincerar la tributación, con miras a institucionalizar la cultura tributaria y la consecuente equidad social, requiere visualizar ese sinceramiento en su doble vía de comunicación Estado-Contribuyente-Estado: La iniciativa y el desempeño deben ser recíprocos, equilibrados,

explícitos, justos. No hacerlo puede conducir al colapso de toda una gestión, por excelente y bien intencionada que sea. (Jaramillo, 2008, pp.3)

El primer paso para lograr este sinceramiento fue descrito en la obra de Salvador Allende, el primer presidente socialista en ganar una elección democrática en el mundo, quién creía que los Mapuches debían desarrollar una identidad y una nación de patria para aportar al fortalecimiento de la economía.

Esta idea, si bien resulta mucho más trascendente para una población tan particular como los mapuches, es plenamente aplicable para nuestra realidad y nuestros días. Así como los mapuches aportarían positivamente a la economía chilena si desarrollarían un sentimiento de pertinencia con Chile, los ecuatorianos aportaríamos positivamente a la recaudación tributaria si desarrollaríamos un sentimiento de identidad nacional.

El problema de nuestro país radica en la falta de identidad; así como el imaginario popular creó epopeyas para glorificar a nuestros próceres hace más de un siglo, es menester desarrollar un sentimiento de identidad en la población ecuatoriana.

El crecimiento económico en Chile durante los años de dictadura, sumado a la pugna existente entre conservadores y socialistas, dio lugar a una noción de patria para los chilenos.

Un escenario no muy distinto tuvo lugar en Argentina, donde la miseria y la destrucción de la Guerra de Las Malvinas, desarrolló el espíritu patriótico de este país poblado en su inmensa mayoría por descendientes de inmigrantes italianos.

El ejemplo es evidente en otros países de América, Panamá consiguió un desarrollo acelerado gracias al canal que unió los dos océanos. Este ejemplo nos muestra que un solo elemento, sea moral o material, puede hacer la base de una identidad nacional capaz de revolucionar un entorno social.

El sinceramiento tributario requiere un fortalecimiento de la identidad nacional a través de la interacción con el contribuyente, inversión de los fondos de la

recaudación tributaria en obras de trascendencia nacional y educación al contribuyente.

Paradójicamente, las naciones más prósperas desarrollaron mayor identidad nacional; así tenemos notables ejemplos en el mundo y América Latina: Estados Unidos de América, Alemania, Argentina y Chile en América Latina.

Requerimos que el contribuyente sea partícipe de la Recaudación Tributaria y evidencie el destino de los fondos públicos. La información sobre la Recaudación Tributaria debe ser pública y transparente, permitiendo de esa forma, que el contribuyente conozca el destino de sus tributos.

4.1.1. Sinceramiento tributario subjetivo:

El sinceramiento tributario puede darse en una esfera subjetiva, el contribuyente debe identificarse como tal y reconocer su deber ciudadano de pagar tributos. Por consiguiente, el contribuyente debe satisfacer las obligaciones tributarias al margen de su capacidad contributiva.

En consecuencia, es imperioso dar varios pasos más allá de cara al futuro, siempre dentro de la línea del sinceramiento tributario: redefinir la filosofía, la estructura y la normativa jurídica de un verdadero sistema tributario que se requiere para el país del mañana.

Distinción a la que puede reconducirse aunque con ciertos matices la opinión que distingue entre una moralidad objetiva (eticidad) y otra moralidad subjetiva, entendiendo la primera en el sentido de lo que afecta al ordenamiento impositivo como tal, esto es, entre otros aspectos entendería del impuesto justo, y por la segunda entendiendo lo relativo tanto a la conducta o la aptitud del sujeto frente al impuesto, como a la de los sujetos agentes, esto es, de los encargados de la exacción de los impuestos en el desenvolvimiento de dicha actividad. (Sáinz de Bujanda, 1977, pp. 237 y 238)

Solo el contribuyente puede conocer con exactitud su capacidad contributiva, cuando este proceso es llevado a cabo por organismos de control como la Superintendencia de Bancos o el Servicio de Rentas Internas, se logra una

aproximación en torno a indicadores, sin embargo, no se atiende a una condición que solo el contribuyente conoce y es capaz de determinar.

Así mismo, el sinceramiento tributario subjetivo implica que el contribuyente debe aportar haciendo hincapié en los principios de legalidad y legitimidad. Es decir, al margen de lo que establecen la ley y las buenas costumbres, evitando la elusión y evasión tributaria.

Así, si un contribuyente obtiene réditos de un mutuo garantizado por un título valor, será improbable determinar aquel tributo causado por la tasa de interés. Los títulos valor contienen obligaciones autónomas, incorporadas al título valor.

Por consiguiente, solo el beneficiario y el obligado conocerán de aquella obligación, salvo que esta se encuentre declarada por una de las partes; o, el oficial de cumplimiento de una Institución, haya observado una transacción cuantiosa y el beneficiario declare su ingreso.

A través del sinceramiento tributario subjetivo conseguiremos que la recaudación tributaria refleje la capacidad contributiva del contribuyente, aportando de esa forma, en la cantidad y medida que corresponde a cada contribuyente. Adicionalmente, se priorizará que el contribuyente se identifique como obligado o responsable de la obligación tributaria y responda voluntariamente por la misma, desarrollando un acto positivo para la cultura tributaria.

4.1.2. Sinceramiento Objetivo:

Una vez identificado el contribuyente como responsable u obligado a cubrir una obligación tributaria, resta que el contribuyente realice sus declaraciones tributarias en la cantidad y fecha precisas. Para el efecto, el contribuyente no debe hacer uso indebido de las exenciones tributarias que existen para determinados contribuyentes.

El primero de ellos es que la capacidad económica supone el respeto a un mínimo exento que se corresponda con el mínimo necesario para atender a las necesidades vitales. Esto supone, ya de entrada que el impuesto no debe tener carácter confiscatorio ni ser tan gravoso que

impida hacer frente a las necesidades básicas con mínima dignidad. En segundo lugar la capacidad económica debe responder al criterio de la proporcionalidad, lo que no significa que necesariamente el impuesto tenga que ser proporcional, pues este requisito puede cumplirse teniendo carácter progresivo. (Álvarez Santiago y Pedro García. 2004 Pg.31)

En nuestro país, el sinceramiento objetivo alcanza un exiguo nivel todavía. Las secuelas de esta deshonestidad en materia tributaria, generan una barrera por parte del contribuyente a la administración tributaria.

La Administración Tributaria impuso un límite a la devolución del Impuesto al Valor Agregado que existía en la Ley del Anciano, esta exención tributaria estaba siendo como una herramienta de evasión tributaria. En diciembre del año anterior, se suprimió totalmente esta devolución de impuesto al valor agregado.

Otro claro ejemplo del sinceramiento objetivo tributario tiene lugar en la esfera industrial con los precios de transferencia. Un precio de transferencia constituye el valor que una industria transfiere un bien y/o servicio a otra relacionada.

A los efectos tributarios, los precios acordados por las operaciones entre entidades del mismo grupo, deberían obtenerse de los precios que habrían sido aplicados por otras entidades independientes en operaciones similares desarrolladas en condiciones similares en un mercado abierto: éste es el principio denominado principio "arm's length" que constituye el estándar internacional en materia de precios de transferencia. (García, 2008, pp.38)

La relevancia jurídica radica en que estos valores deben ajustarse a la condición real del bien o servicio, evitando que se conviertan en una herramienta de evasión tributaria e incluso de competencia desleal.

El régimen de precios de transferencia se debe aplicar a las operaciones realizadas entre compañías vinculadas. Para ello existe el "principio de plena competencia" o *Arm's Length Principle*, que rige toda la aplicación

técnica del régimen y se refiere básicamente a que las operaciones que se realicen con partes relacionadas se hagan de la misma forma como se habrían hecho con partes independientes, es decir, a valores de mercado, evitando la existencia de las condiciones especiales que existan dentro de un grupo multinacional. (González 2008 pp. 319)

Si bien, los precios de transferencia son una preocupación naciente del ejercicio económico de los últimos años en nuestro país, es menester otorgar la importancia que estos requieren para el correcto desenvolvimiento de la recaudación tributaria.

El régimen de precios de transferencia se debe aplicar a las operaciones realizadas entre compañías vinculadas. Para ello existe el “principio de plena competencia” o *Arm’s Length Principle*, que rige toda la aplicación técnica del régimen y se refiere básicamente a que las operaciones que se realicen con partes relacionadas se hagan de la misma forma como se habrían hecho con partes independientes, es decir, a valores de mercado, evitando la existencia de las condiciones especiales que existan dentro de un grupo multinacional. (González 2008, Pp. 319)

El sinceramiento, ya sea objetivo o subjetivo, puede ser aplicable para personas naturales o morales. Sin embargo, la decisión de contribuir con valores reales y precisos partirá evidentemente de la escala axiológica de un individuo que únicamente será viable si se desarrolla coerción y un sentimiento de identidad nacional.

La esfera del sinceramiento tributario como un tópico de Ética Tributaria es aplicable en todas las esferas de la sociedad, para su desenvolvimiento se requiere de políticas fiscales eficientes y un sinceramiento tributario subjetivo.

4.2 Sistemas tributarios transparentes:

Un sistema tributario transparente es aquel dónde los tributos son destinados a obras trascendentales en beneficio de la colectividad, el contribuyente aporta en la cantidad que le corresponde; y, el ejercicio tributario constituye información detallada y pública.

En último caso puede reconocer la vivencia de la justicia como un hecho antropológico que en cuanto tal, no puede ser plenamente eliminado del pensamiento jurídico, pero en ningún caso la idea de justicia puesta ésta en ningún caso es para él, principio, objetivo o fin, objetivable en el conocimiento de validez general que como tal pudiera tener importancia para el conocimiento del Derecho positivo. (Andrade y García, 2004, pp. 45)

Son sistemas jurídicos transparentes aquellos que utilizan mecanismos y herramientas para recaudación tributaria eficientes, modernos e inteligentes. Respaldan su gestión en las obras que se realizan y respetan al contribuyente, propendiendo a que este tenga todos los medios para generar riqueza y cumplir con sus obligaciones tributarias.

Los sistemas jurídicos transparentes recaudan tributos de una manera eficiente, aplican la Tecnología de la Comunicación e Información a la recaudación tributaria, generan todas las facilidades para que el contribuyente realice la declaración tributaria y fomentan la credibilidad en la administración tributaria, propendiendo a la recaudación voluntaria de tributos.

Los tributos que son creados por una necesidad específica deben responder a aquella necesidad y suprimirse tan pronto como el cambio del tiempo requiera que aquel tributo sea derogado. De aquí, la normativa vigente debe someterse a un análisis de “pertinencia en el tiempo” de forma constante.

4.2.1. Información cruzada:

Una notable herramienta de recaudación tributaria está comprendida por las Tecnologías de la Información y Comunicación, esta herramienta comprende el uso de plataformas informáticas para optimizar el cumplimiento de políticas públicas y fiscales.

Un notable de las TICs como herramienta de recaudación tributaria se materializa en las plataformas informáticas, desarrolladas específicamente, para cruzar información de una institución a otra y obtener información precisa completa, veraz y eficiente.

Ceñidos al principio de equivalencia funcional, encontraremos que una determinación realizada por una plataforma electrónica posee la misma validez que una determinación realizada tradicionalmente a través de consultas a diferentes instituciones.

Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004. Art. 107-C)

La administración cruzada en nuestro país presupone que el propio Servicio de Rentas Internas obtenga información de su propia base de datos, Superintendencias de Compañías, Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Control de poder de mercado, Instituto de Seguridad Social, Ministerio de Relaciones Laborales, Registro Civil e instituciones financieras privadas. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004)

Esta herramienta de recaudación tributaria busca automatizar el proceso de recaudación tributaria en base de la información tributaria presentada por terceras personas y la misma Administración Tributaria.

Actualmente, se hace uso de la información proporcionada por un Contribuyente para determinar las obligaciones tributarias y la veracidad de las declaraciones efectuadas por otro Contribuyente.

Inconsistencias en la declaración y anexos de información.- Si el Servicio de Rentas Internas detectare inconsistencias en las declaraciones o en los anexos que presente el contribuyente, siempre que no generen diferencias a favor de la Administración Tributaria, notificará al sujeto pasivo con la inconsistencia detectada, otorgándole el plazo de 10 días para que presente la respectiva declaración o anexo de información sustitutivo, corrigiendo los errores detectados. La falta de cumplimiento de lo comunicado por la Administración Tributaria constituirá contravención, que será sancionada de conformidad con la ley. La imposición de la sanción no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de su obligación, pudiendo la Administración Tributaria notificar nuevamente la inconsistencia y sancionar el incumplimiento. La reincidencia se sancionará de conformidad con lo previsto por el Código Tributario. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004.)

En caso de detectarse algún error o inconsistencia en la declaración tributaria, el contribuyente puede aclarar la información que fue proporcionada en la declaración inicial; o en su defecto, realizar la declaración tributaria que corresponde.

A fin de evitar la evasión tributaria, se debe expedir normativa conducente a que todos los egresos o transacciones realizados por más de diez Remuneraciones Básicas Unificadas se realicen mediante una transacción bancaria. Con este particular, pondríamos fin a la evasión tributaria existente en impuestos declarativos.

Además de ser una herramienta anti evasiva, la información cruzada constituye una herramienta anti elusiva. A través de la administración cruzada se determina un perfil del contribuyente y las exenciones tributarias que son aplicables para aquel contribuyente.

A fin de elaborar este perfil, existe un cruce de información dentro de las Administraciones Tributarias seccionales y la Administración Tributaria central. De esta manera, se puede determinar el patrimonio que posee el contribuyente, sus movimientos financieros, ingresos y egresos.

El uso de las Tecnologías Aplicadas a la Información hace posible que el cruce de información se realice de una forma automatizada a través del desarrollo u optimización de un sistema informático, evitando de esa forma, que la Administración Tributaria incurra en gastos desmesurados.

La información cruzada permite a la Administración Tributaria crear una determinación tributaria al Contribuyente sobre ciertos tributos; una vez efectuada esta estimación, el Contribuyente puede aceptar o rechazar aquella determinación.

Acción pública.- Se concede acción pública para denunciar violaciones a lo dispuesto en esta Ley en relación a la obligatoriedad de emitir facturas, notas o boletas de venta por todas las transacciones mercantiles que realicen los sujetos pasivos. Así como para denunciar actos ilícitos en que incurran funcionarios del Servicio de Rentas Internas, de la Corporación Aduanera Ecuatoriana y del Servicio de Vigilancia Aduanera. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004. Art.108)

Corresponde a la Administración Tributaria determinar los casos de evasión y elusión tributaria que se presenten, violaciones e ilegalidades cometidas por funcionarios del Servicios de Rentas Internas.

Debemos realizar una reforma tecnológica en el sistema y en las plataformas que realizan la información cruzada, buscando que a corto plazo, la plataforma elabore un borrador de la declaración tributaria para aclaración o aprobación del contribuyente.

Ya hemos obtenido resultados positivos con la información cruzada como herramienta contra la evasión tributaria, sin embargo, aún no hemos desarrollado esta herramienta a todo su potencial.

4.2.2. Economicidad de los tributos:

Para que un tributo sea eficiente se debe destinar el menor costo posible a la recaudación del tributo. Los tributos en que presuponen gastos administrativos superiores a la suma recaudada no son rentables para la Administración Tributaria.

El incurrir en procedimientos administrativos y judiciales para la recaudación del tributo, presupone un gasto para la administración tributaria que difícilmente es compensado por el cobro de multas, intereses y costas procesales.

Los tributos más rentables son los que menores gastos administrativos presuponen, por consiguiente, los tributos más rentables son aquellos que se recaudan por acto voluntario del contribuyente. Adicionalmente, este debe ser cubierto de forma oportuna en la fecha, forma y bajo las condiciones previstas por la administración tributaria.

Para conseguir impuestos rentables debemos perseguir que el tributo presuponga los valores mínimos de recaudación sin que esto disminuya su eficiencia. Es necesario fortalecer el vínculo existente entre la Administración Tributaria y el Contribuyente.

Las controversias que pudieran surgir en materia tributaria deben ser resueltas en la misma sede administrativa, además, se debe propender reducir la litigiosidad y los plazos que posee la Administración Tributaria para responder los reclamos administrativos.

Mientras menos conflictos existan en las declaraciones tributarias, más eficiente de tornará la recaudación tributaria, adicionalmente, se contribuirá a fortalecer la cultura tributaria en nuestro país. Es menester realizar cambios en la sede administrativa y crear institucionalidad en los mecanismos de defensa del contribuyente.

4.3. Fortalecimiento de la sede administrativa:

Para una recaudación tributaria eficaz debemos priorizar que la controversia se resuelva en el mismo lugar donde se desarrolló la controversia, en este caso,

debemos priorizar a toda costa que la controversia sea resuelta en la misma Sede Administrativa.

Cuando el bloque de legalidad existente se derive para la administración, la titularidad de derechos para la percepción de tributos, esta debería ejercer las funciones conducentes a la efectividad de aquellos. Nos encontramos así ante el reconocimiento del deber que tiene la administración de dictar los actos administrativos necesarios para la plena efectividad de las previsiones normativas. Solo por medio de esos actos administrativos, la pretensión administrativa se transformará en un derecho de crédito ante el obligado al pago del tributo, en la forma y cuantía predeterminadas. (Amatucci, 2001, pp.153)

La administración tributaria debe dictar todos los actos normativos que garanticen la efectividad y cumplimiento de la normativa tributaria, al estar revestida de la facultad reglamentaria, posee la capacidad de establecer lineamientos que persigan la eficiente recaudación impositiva.

De la producción de normativa destinada a reglamentar la recaudación, dependen los procesos eficientes para la recaudación tributaria, si se establece un procedimiento reglamentario, mediante el cual, se establecen criterios técnicos para liquidar un determinado tributo, estamos optimizando el proceso recaudatorio en sede administrativa.

Cuando el Estado o los entes que tienen reconocidos poderes legislativos legislan en materia tributaria, están vinculados por los principios constitucionales, al igual que lo están cuando legislan sobre cualquier otra materia. Nos encontramos así ante unos primeros límites al ejercicio del poder tributario: los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia tributaria. (Amatucci, 2001, pp.149)

El éxito de los procedimientos de recaudación no obedece exclusivamente a la normativa reglamentaria adoptada por la Administración Tributaria, constituye un ejercicio conjunto de normas Constitucionales y de menor rango, específicas a la gestión tributaria y generales para otras materias.

Es así, que la existencia de normas jurídicas de distinta jerarquía normativa, posibilitan el funcionamiento de la recaudación tributaria. Por un lado los procesos Reglamentarios deben garantizar un procedimiento eficiente; y, por otra parte, la ley debe prever varios recursos para la Sede Administrativa que permitan que la diferencia sea resuelta en sede Administrativa y no sea judicializada.

Como se desarrollará más adelante, la sede administrativa constituye el instante idóneo para resolver toda controversia que exista en materia tributaria. La ejecución del proceso contencioso tributario representará una pérdida del control por parte de la administración tributaria; y, por consiguiente, para los intereses públicos.

Al fortalecer la sede administrativa nos encontraremos potenciando indirectamente la sede judicial, si la controversia se dirime en sede administrativa, no será necesario que se accione la vía judicial; y, producto de este cambio, el número de procesos contenciosos tributarios se reducirá y fluirán más rápido tales procesos.

El proceso judicial en modo alguno puede considerarse continuación del procedimiento administrativo. Los procedimientos administrativos no son equiparables a los procesos judiciales, en primer lugar, porque la administración y la justicia tienen cometidos constitucionales diferentes; además, en el procedimiento administrativo no existen partes demandante y demandada, ni acciones, ni cosa juzgada en el sentido que el derecho asigna a estos términos. (Salcedo, 2008, pp.231)

Como medida de fortalecimiento de la Sede Administrativa, debemos proporcionar al Contribuyente todos los recursos para que la controversia se resuelva dentro de la misma sede Administrativa. Para el efecto, debemos implementar mecanismos preventivos a la controversia; y, si estos no rinden efectos, mecanismos para que esta se solucione en la misma sede judicial.

Los mecanismos administrativos preventivos a la controversia tributaria buscan evitar que se origine una controversia en materia tributaria, el mecanismo preventivo que será detallado en este trabajo investigativo, corresponde a la

optimización del sistema de consultas existente y la creación de un portal en línea para la formulación de consultas.

En contraste, los mecanismos para que se resuelva la controversia tributaria corresponden a la existencia de recursos para que la misma administración tributaria resuelva el conflicto.

4.3.1. Proceso de reclamos y absolución de consultas en línea:

La propuesta se ciñe a crear el portal de reclamos y absolución de consultas en línea. Este portal debe tener fácil acceso a través de la página web de todas las Administraciones Tributarias, permitiendo al contribuyente formular sus consultas e imprimir un número de trámite para realizar el seguimiento.

El proceso de reclamos y absolución de consultas debe hacer uso de sistema creado por la Administración Tributaria para las declaraciones tributarias. La Administración Tributaria debe desarrollar el portal de reclamos en línea y el portal de absolución de consultas en línea, esto haciendo uso del mismo criterio de validación de Usuario que ya existe en la Administración Tributaria central.

El sistema de declaraciones en línea ha repercutido positivamente para la reducción de la litigiosidad en la recaudación tributaria, estaríamos generando un paso hacia adelante al agregar este proceso en línea.

4.3.1.1. Proceso de absolución de consultas en línea:

Mediante Resolución NAC-DGERCGC14-00001048, de 01 de diciembre de 2014, el Servicio de Rentas Internas aprobó el Procedimiento de Absolución de Consultas entre Partes Relacionadas. La citada Resolución determina el procedimiento y los requisitos de validez para la absolución de una consulta.

Consulta sobre valoración previa.- Los sujetos pasivos interesados deberán presentar por escrito una consulta sobre la valoración previa de sus operaciones con partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia ante la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas, para lo cual deberán adjuntar, como mínimo, la

siguiente información (...). (SRI Procedimiento Absolución de Consultas entre Partes Relacionadas, 2014. Art.3)

Esta Resolución del Servicio de Rentas Internas fundamentó un procedimiento escrito para la absolución de consultas, para la legitimación del procedimiento de absolución en consultas en línea, se deberá reformar esta Resolución, los criterios de validez planteados en esta Resolución son totalmente pertinentes.

La esencia del procedimiento de absolución de consultas en línea persigue que el contribuyente pueda conocer el criterio de la Administración Tributaria para un caso análogo, al proporcionar este criterio, la Administración Tributaria deberá ceñirse al criterio de absolución de la consulta. Por consiguiente, el artículo 9 de la citada Resolución, determina que la absolución de la consulta tendrá carácter vinculante.

Absolución de la consulta.- La consulta sobre valoración previa será absuelta por la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas en el plazo de dos años desde la fecha de presentación de la consulta. (SRI Procedimiento Absolución de Consultas entre Partes Relacionadas. 2014. Art.4)

El artículo 8 de la citada Resolución establece el plazo de dos años para absolución de la consulta previa, este tiempo debe ser reducido considerablemente para que el contribuyente pueda determinar el criterio que utilizaría la Administración Tributaria una situación fáctica.

El artículo 9 del Código Tributario determina que la gestión tributaria incluye la absolución de consultas, al otorgar un tiempo tan extenso para la absolución de consultas, estamos menguando la eficiencia de la gestión tributaria. El tiempo de absolución de una consulta en línea no deberá sobrepasar los noventa días.

Constituye un deber sustancial de la Administración Tributaria, por mandato del numeral cinco del artículo 103 del Código Tributario, el expedir una Resolución motivada sobre la consulta presentada por el contribuyente. La creación del sistema en línea para la absolución de consultas en línea, presupone una herramienta de optimización de la gestión tributaria.

El proceso de Absolución de Consultas en línea podrá prescindir de la comparecencia del Contribuyente, este ingresará al sistema con la misma clave y usuario proporcionado por el Servicio de Rentas Internas y formulará su consulta.

El sistema otorgará un número de seguimiento para la consulta, automáticamente designará a un funcionario responsable del trámite; y, valiéndose de palabras claves, buscará consultas similares que hayan sido resueltas y se las enumerará a funcionario responsable.

Transcurrido el plazo, el Servicio de Rentas Internas, deberá enviar un documento signado electrónicamente que contenga la absolución de la consulta. A través de este mismo medio, el contribuyente será informado de la pérdida de efectos de la consulta realizada en línea.

4.3.1.2. Proceso de reclamos en línea:

Al igual que el procedimiento en línea que fue desarrollado anteriormente para la absolución de consultas, el proceso de reclamos en línea busca optimizar la gestión tributaria y dar cumplimiento al numeral quinto del artículo 103 del Código Tributario, texto que determina el deber sustancial de expedir Resoluciones sobre los reclamos que hayan sido formulados.

El artículo 81 del Código tributario determina que los Actos Administrativos que resuelvan reclamos deben responderse motivadamente y por escrito, este particular, como se expresó anteriormente, no constituye una limitante para la implementación del procedimiento en línea, en virtud de que el artículo 2 de la legislación vigente de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensaje de Datos, establece que el mensaje de datos posee la misma validez que el documento escrito.

Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el

día hábil siguiente al de la notificación respectiva. (Código Tributario, 2005)

El reclamante deberá acceder al sistema del Servicio de Rentas Internas con el nombre de usuario y contraseña otorgados por el Servicio de Rentas Internas, accederá al portal que será creado para la formulación de reclamos.

El proceso de reclamos en línea requerirá la comparecencia del contribuyente exclusivamente para suscripción del acta de conformidad y la presentación de pruebas cuando la situación lo amerite.

El proceso de sustanciación de las reclamaciones para temas tributarios en la actualidad presupone una etapa de prueba que será abierta a petición de parte y no superará los treinta días. El artículo 130 del Código Tributario presupone la posibilidad de formulación de una audiencia en la cual se esclarezcan los hechos, previo al vencimiento del plazo para resolver.

Las actas de conformidad. El acta de conformidad es un acto administrativo tributario consensuado que proyecta la administración y que el contribuyente acepta, para admitir la posición, la propuesta de liquidación o el planteamiento de la administración tributaria ante la evidencia de los hechos y las calificaciones jurídicas apropiadas, como resultado de las investigaciones y pruebas practicadas por dicha administración. (Código Tributario, 2005.)

Esta propuesta fortalecerá la relación jurídica existente entre la Administración y el Contribuyente, reducirá la burocracia para la administración tributaria, potenciará la gestión tributaria; y, creará un procedimiento en línea para los reclamos tributarios.

Según la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, requieren de un trámite de reclamo tributario: la devolución de un Crédito Tributario, el reclamo por pago indebido de un tributo o pago en exceso.

En caso de que no se dé respuesta a la reclamación dentro del tiempo establecido en el Código Tributario, se procederá a aplicar la aceptación tácita contemplada en el artículo 134 del Código Tributario. La respuesta al reclamo

debe estar motivada en Derecho; y, en caso de contravenir a las normas jurídicas, el Defensor del Contribuyente –institución que será desarrollada más adelante- podrá imponer una sanción al funcionario que firme el documento.

Para todos los casos, la administración tributaria podrá repetir el perjuicio en contra del funcionario que injustificadamente no haya despachado el reclamo dentro del tiempo establecido.

Es pertinente que nuestro ordenamiento obligue a documentar la etapa de fiscalización, investigación y comprobación tributaria, para lo cual es viable introducir el concepto de acta y sus modalidades de actas de conformidad y actas con acuerdo. Además, deben considerarse también los acuerdos previos entre administración y obligados tributarios. (Londoño. 2008. pp. 275)

En el afán de cumplir con este objetivo, el Código Tributario ha determinado en el numeral uno del artículo 306, que al configurarse un acto equívoco de determinación o de acuerdo que provenga de un acta de fiscalización, se deberá presentar un reclamo administrativo.

En síntesis, la propuesta constituye en valerse del mismo proceso de sustanciación para reclamos en materia tributaria contenido en el Código Tributario, para desarrollar un proceso en línea para la formulación de reclamos reduciendo el tiempo de 120 días contemplado en el Art. 132 del Código Tributario por un plazo de 90 días.

4.4. Recursos en Sede Administrativa:

La propuesta del presente subcapítulo consiste en la implementación de recursos tradicionales capaces de resolver la controversia en materia tributaria. En el Registro Oficial Suplemento 34 de 13 de Marzo del 2000, se promulgó la Ley para la Transformación Económica del Ecuador, el citado cuerpo legal contenía disposiciones modificatorias para varias leyes de distintas materias, particular que le dio el sobrenombre de “Ley Trole”.

Probablemente, el trance histórico de nuestro país requería de modificaciones en materia tributaria-financiera tras la crisis de 1999. Sin embargo, el legislador suprimió el Recurso de Reposición contenido en Código Tributario y limitó la interposición de recursos en Sede Administrativa.

Clases de recursos.- Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: 1.) De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código; y, 2.) De apelación en el procedimiento de ejecución. (Código Tributario, 2005)

Actualmente, el artículo 140 de la Legislación Vigente del Código Tributario determina la existencia de dos recursos para materia tributaria. Ayudaría positivamente la reincorporación de este recurso para la solución de controversias en la misma sede judicial.

Se debe entender que la propuesta de incluir nuevamente este recurso administrativo dentro del Código Tributario no busca generar un retroceso, busca reducir la judicialización de procesos contenciosos tributarios que pueden ser resueltos en la misma Sede Administrativa.

Bajo esta premisa, se estaría priorizando los derechos de los contribuyentes en un estricto ajuste a la Carta Magna y los principios del Derecho; y, se estaría reduciendo la litigiosidad en materia tributaria.

4.4.1. Recurso de Reposición:

El recurso de reposición constituye un recurso ordinario y horizontal en sede administrativa, mediante el cual, se presenta el recurso ante la misma autoridad de la cual emanó la resolución.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley Trole, el Código Tributario reconocía el Recurso de Reposición que debía ser interpuesto en quince días posteriores a la notificación del Acto o Resolución recurridos.

Recurso de reposición.- Podrán interponer el recurso de Reposición los reclamantes, los titulares de un derecho subjetivo o los que tengan un interés directo, que se estime afectado por una Resolución de la Administración Tributaria de única y última instancia, o por un acto de trámite que impida su prosecución. (Código Tributario, 1978. Art.134)

Este recurso permite una interrelación entre el contribuyente y la Sede Administrativa, concretamente, el mismo funcionario que emite el Acto Administrativo en materia tributaria.

El recurso se presentará por escrito, dentro de quince días de la notificación del acto o Resolución recurridos y contendrá los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoye, con invocación de las disposiciones legales que se suponen violadas y de los documentos o pruebas que no hubieren sido considerados en la Resolución o acto recurridos. (Código Tributario, 1978. Art. 134)

Restituyendo este Recurso al Código Tributario, conseguiríamos que el Contribuyente justifique sus fundamentos de hecho y de derecho sobre el Acto Administrativo. Este Recurso permite que el mismo funcionario público valore elementos que pudieron omitirse en la expedición del Acto Administrativo y produce una retroalimentación entre el funcionario y el contribuyente.

Este Recurso debe resolverse en un plazo no mayor a treinta días, garantizando de esa forma, la celeridad de este Recurso y la eficiente recaudación en Sede Administrativa. Para el cumplimiento de los plazos y el eficiente funcionamiento de este recurso, es menester contar con el contingente de defensor del contribuyente.

4.4.2. Prejudicialidad y defensoría del contribuyente:

Siglos atrás, la institución pública dedicada a la defensa de los intereses ciudadanos frente a los despotismos del poder público, veía la luz en la Europa escandinava.

El ombudsman era una figura de elevada condición moral dentro de la ciudadanía, sus facultades comprendían defender al ciudadano del poder

público, sancionar a funcionarios públicos que cometían despotismos; y, luchar contra cualquier justicia que acaeciera contra un administrado.

Además, los jueces no deben ser los únicos autorizados para administrar e impartir justicia en el área del derecho administrativo puro. Si a los particulares se los inviste de la calidad de jueces, cuando actúan de árbitros, ¿Por qué se les acorta el alcance de sus decisiones para pronunciarse sobre la validez o la legalidad de “actos administrativos”? Al menos así se consigna en la jurisprudencia colombiana. (Londoño, 2008, pp.168)

Parte de la labor del ombudsman constituía en resolver controversias antes de que éstas trascendieran a mayores. Si bien el ombudsman no puede ser considerado un árbitro propiamente, era la autoridad que defendía al administrado del poder público y evitaba controversias entre estos.

En nuestra América meridional, muchos países crearon el “Defensor del Pueblo” o la “Defensoría Pública” con el anhelo de crear una institución capaz de velar por los ciudadanos.

Actualmente, nuestro país cuenta con dos instituciones capaces de velar por los Derechos del Contribuyente, la primera constituye la Defensoría Pública; y, el segundo, constituye el Departamento de Derechos del Contribuyente.

La Defensoría Pública del Ecuador es un organismo autónomo que forma parte de la Función Judicial, cuyo fin es garantizar el pleno e igual acceso a la justicia de las personas que, por su estado de indefensión o condición económica, social o cultural, no pueden contratar los servicios de defensa legal para la protección de sus derechos. (Defensoría Pública del Ecuador)

La Defensoría Pública es una institución multidisciplinaria dedicada a la defensa del ciudadano, a diferencia del ombudsman escandinavo, esta se limita a patrocinar causas y no tienen la potestad de cesar funcionarios en sus funciones o sancionarlos. Al ser una institución multidisciplinaria, carece de un cuerpo especializado en un tema tan específico como la recaudación tributaria.

Por otra parte, el Departamento de Derechos del Contribuyente forma parte de la Administración Tributaria, como se desarrollará más adelante, carece de autonomía administrativa y está obligada a rendir cuentas ante el Servicio de Rentas Internas.

Los mecanismos alternativos de solución de conflictos son necesarios en aras de obtener mayor dinamismo en la justicia tributaria, más cuando el marco constitucional permite que se trancen ciertos derechos y dan paso a una modernización en el sistema tributario, y con mayor razón cuando el proceso de discusión y determinación del impuesto puede ser reglamentada en el sentido de permitir al contribuyente conciliar de alguna manera las sanciones y los intereses impuestos. (Londoño, 2008, pp. 265)

Para que la institución encargada de la defensa de los intereses del contribuyente sea eficaz, es menester adecuar esta institución a las necesidades contemporáneas. La esencia de una controversia tributaria señala un criterio técnico, propio de la gestión tributaria.

Para el efecto, se debe crear un organismo imparcial, con una completa autonomía administrativa y financiera de la Administración Tributaria; garantizando de esta forma, la imparcialidad y eficiencia de esta institución.

4.4.2.1. Departamento de Derechos del Contribuyente:

Ante la indefensión en la que pueden encontrarse los contribuyentes, el propio Servicio de Rentas Internas ha reconocido mediante la Resolución No. SRI-NAC-PPDR2007-0789 de, 2 de agosto de 2007, los Derechos de los Contribuyentes. De la misma forma, ha creado el Departamento de Derechos del Contribuyente.

El SRI respeta los derechos del contribuyente; por esta razón se ha fortalecido el Departamento de Derechos del Contribuyente que tiene como objetivo: promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, analizando, canalizando y atendiendo oportuna y eficientemente temas relacionados con las actuaciones de la

institución, así como proponer y coordinar la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos.
(Derechos del Contribuyente SRI)

Producto de la indefensión a la que a menudo nos vemos expuestos los contribuyentes, el Servicio de Rentas Internas, creó el Departamento de Derechos del Contribuyente.

Si bien su misión constituye defender al Contribuyente, el citado Departamento, no goza de autonomía respecto a la Administración Tributaria; y, lo que es peor, únicamente tiene incidencia frente a las controversias que se susciten con la Administración Tributaria central, dejando de lado las otras Administraciones Tributarias.

Con la existencia del Departamento de Derechos del Contribuyente, el Servicio de Rentas Internas, constituye juez y parte frente a la Administración Tributaria. Una misma Institución debe realizar la determinación tributaria, cobrar al Contribuyente y velar por sus derechos. Esta institución corresponde un aporte a la defensa de los intereses del contribuyente, debe ser comprendido como la plataforma para la creación de la Defensoría del Contribuyente.

El artículo 12 del Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas, atribuye al Departamento de Derechos del Contribuyente siete funciones, todas ellas conducentes a: receptar y procesar quejas y sugerencias, reconocimientos del buen proceder de sus funcionarios, receptar y resolver denuncias tributarias y administrativas. Esto aporta positivamente a la ética fiscal.

4.4.2.2. Defensoría del contribuyente:

La propuesta gira en torno a la creación de la “Defensoría del Contribuyente” como una institución autónoma frente a la Administración Tributaria. Esta constituiría una instancia previa, en la cual, se buscaría que la controversia se resolviera antes de ingresar a la sede judicial.

La defensoría del contribuyente constituiría el último mecanismo capaz de resolver la controversia antes de que ingrese a sede judicial, el propósito de la

citada institución corresponderá a la defensa de los intereses y derechos del contribuyente, adicionalmente, resolverá los procesos de excepciones y constituirá una instancia previa.

Sus funciones incluirán el sancionar al funcionario público que actúe contra derecho; y, oficiar a la Fiscalía General del Estado cuando encuentre que el contribuyente ha incurrido en alguna de las acciones contempladas en el artículo 298 del Código Tributario por defraudación tributaria u otra figura penal tributaria.

Hoy, en las modernas legislaciones la Defensoría del Pueblo es un organismo de control unipersonal, autónomo e independiente, que protege y defiende los derechos humanos individuales y sociales de los ciudadanos; supervisa y garantiza que las instituciones y los funcionarios del Gobierno cumplan sus deberes y respeten la Constitución y las leyes vigentes (...) (Jarrín, 2013. Pp.333)

En la normativa actual, la Defensoría del Pueblo tiene un cierto control sobre la Administración Tributaria. Sin embargo, es necesaria la creación de un organismo técnico- jurídico especializado en temas tributarios.

Esta herramienta de recaudación tributaria, como se ha mencionado anteriormente, debe ser una Institución de Derecho Público que goce de autonomía administrativa y cuente con un patrimonio propio. Solo de esa forma, se garantizará su imparcialidad frente a la Administración Tributaria y se garantizará los Derechos de los Contribuyentes.

Su existencia y funcionamiento debe ser regulado por la norma jurídica tributaria y su respectivo reglamento. Esta herramienta de recaudación tributaria reducirá la litigiosidad, configurando un sistema tributario transparente y eficiente dentro del marco de la recaudación tributaria.

El ámbito de funcionamiento de la Defensoría del Contribuyente se limitará a controversias en materia tributaria, excepcionalmente, podrá conocer controversias en materia administrativa-tributaria.

Estará revestida de la Facultad Reglamentaria; y, mediante Resoluciones, podrá generar las directrices de su funcionamiento. Así mismo, poseerá la facultad sancionadora, permitiéndole sancionar e incluso destituir a los funcionarios públicos.

4.4.2.2.1. Defensoría del Contribuyente en el Derecho Comparado:

La Defensoría del Contribuyente no constituye una innovación, consecuentes con el sistema tributario, muchas legislaciones han reconocido a esta Institución para la defensa de los derechos del contribuyente.

En lo venidero, se detallarán las facultades de la administración tributaria en ajuste a la realidad y necesidades de nuestro país, no sin antes, justificar la trascendencia de esta institución a través de ejemplos de derecho comparado con las legislaciones de España,

El Consejo para la Defensa del Contribuyente tendrá la naturaleza jurídica de órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda. (Defensa del Contribuyente de España)

Como se ha citado anteriormente, la legislación española reconoce un organismo que forma parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, dedicado a la defensa de los intereses del Contribuyente. Sus competencias corresponden a la administración tributaria central y seccional.

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero es un Órgano Especial de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales cuyo propósito es garantizar que la Entidad cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando por que la administración no imponga cargas que no establece la Ley, y procurando que los ciudadanos reciban un tratamiento justo, equitativo, amable y respetuoso. (Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia)

Otro ejemplo más tangible y cercano a nuestra realidad corresponderá a la “Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero” reconocido en la legislación colombiana, al igual que en el caso de España, constituye un organismo que forma parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia.

Esta misma denominación existe en la hermana República del Perú, donde la Defensoría del Contribuyente forma parte del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú. Garantizándose de esta forma, la imparcialidad de este Organismo.

Un ejemplo cercano a la realidad contemporánea de nuestro país tiene lugar en la República Bolivariana de Venezuela, donde la Defensoría del Contribuyente, forma parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Venezuela.

4.4.2.2. Funciones de la Defensoría del Contribuyente:

La defensoría del contribuyente proporcionará asistencia jurídica y contable en temas tributarios para los contribuyentes que acudan a ella. En caso de evidenciar alguna violación a los derechos del Contribuyente, esta deberá designar un “Defensor del Contribuyente”.

La defensoría del contribuyente tendrá entre sus atribuciones conocer el proceso de excepciones, para lo cual, se deberá restituir a la normativa que fue derogada con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Se deberá establecer un plazo no mayor a treinta días para la sustanciación de este proceso.

Otra de las funciones de la Defensoría del Contribuyente, corresponderá a la resolución de controversias como una instancia previa. Para el efecto, se deberá determinar un procedimiento expedito que resuelva la controversia en un plazo no mayor a sesenta días.

Será facultad de la Defensoría del Contribuyente, sancionar a los funcionarios y expedir normativa para sancionar a los funcionarios públicos que, en

inobservancia de la normativa vigente, causaren perjuicios a los contribuyentes. Sus facultades se deberán extender hasta la destitución del funcionario.

De la misma forma, será facultad de la Defensoría del Contribuyente, sancionar a los Contribuyentes que, sin fundamento de hecho y derecho, busquen retardar los procesos y soterrar la recaudación tributaria.

En resumen, las funciones de la Defensoría del contribuyente, incluirán, mas no se limitarán a resolver recursos, sustanciar una instancia previa a judicializar el proceso; y, sustanciar el proceso de excepciones.

4.5. Ejecución del procedimiento coactivo:

La coactiva hace referencia al uso de la coacción, la coacción puede ser definida como el uso de la fuerza que ejerce el Estado, en este caso la Administración Tributaria, para hacer cumplir con las disposiciones legales en beneficio de la propia Administración Tributaria.

Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria. (Código Tributario. 2005. Art.157)

En nuestra legislación, tanto la Administración Tributaria central como los Gobiernos Autónomos Descentralizados, realizan el cobro de multas, intereses y capital de la obligación tributaria haciendo uso de la vía Coactiva.

La regulación del procedimiento coactivo, a través de la delimitación de derechos y obligaciones, hará posible que la recaudación tributaria que corresponde a la vía coactiva se optimice y se torne mayor en cifras.

La orden de cobro por la vía activa se encontrará implícita en todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias ejecutoriadas. Es decir, la orden de cobro se encuentra presente en toda obligación tributaria que se encuentre en firme.

Siendo el procedimiento coactivo el cobro que realiza a Administración Tributaria al Contribuyente haciendo uso de la fuerza, emplea como primera herramienta la implementación de medidas cautelares; y, como efecto del procedimiento coactivo, podrían darse tercerías coadyuvantes o excluyentes.

La coactiva debe ser entendida como la forma de recaudación de última instancia, ante la posibilidad de realizar el cobro por otras vías, se debe recurrir a la vía coactiva. Sin embargo, la excesiva utilización de la vía coactiva para realizar el cobro de obligaciones tributarias, constituye un claro indicador de que existe una precaria cultura tributaria.

Para optimizar la función del procedimiento de ejecución es menester garantizar los derechos del contribuyente en este ámbito, una de las últimas reformas a este procedimiento fue promulgada en el Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011, donde se determina que si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación para sus penderlo.

Se entiende que este procedimiento busca realizar el cobro a todo trance, sin embargo, esta disposición podría lesionar al contribuyente en su ejercicio económico. Es menester garantizar los derechos de los contribuyentes sobre la administración tributaria.

4.5.1. Interrelación de la administración tributaria y el contribuyente:

El último mecanismo de recaudación tributaria constituirá la interrelación del contribuyente y la administración tributaria. Solo estrechando un vínculo de justicia y respeto será posible que el contribuyente y la administración tributaria puedan interrelacionarse de forma correcta.

Por una parte, el contribuyente busca enriquecerse, realizando una actividad económica lícita que le permitirá subsistir y generar riqueza. Por otra parte, la

Administración Tributaria, busca recaudar tributos de este Contribuyente, para lo cual, este deberá generar riqueza. La generación de riqueza es directamente proporcional a la recaudación tributaria

4.5.2. Ponderación de derechos:

El principal mecanismo que se esbozará en este trabajo investigativo se desarrollará en torno a la ponderación de derechos, conociendo que las normas jurídicas son a menudo contradictorias y pueden representar el menoscabo de un derecho en función de otro derecho.

El mandato existente en las normas jurídicas difícilmente consignan lo que debe hacerse para un caso en concreto, por principio determinan “que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”. (Alexy R. 2007. 86 y 87)

Bajo esta premisa, debemos hacer todo lo posible para cumplir lo que está determinado en la Constitución y las normas. Por una parte, debemos proteger al elemento más vulnerable de la relación tributaria; por otra parte, debemos recaudar en función de la recaudación tributaria.

La relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente es una relación de mutualismo, de los resultados obtenidos del Contribuyente, dependerán los ingresos que obtenga la Administración Tributaria. El interés de las dos partes de la relación tributaria, señala que el Contribuyente debe tener los mayores ingresos que sea posible.

En el Registro Oficial No.531, de 29 de Diciembre de 2010, se publicó la Sentencia No. 001-10-PJO-CC de la Corte Constitucional del Ecuador. En la referida Sentencia, se determinó límites para las medidas precautelatorias que aún no han sido aplicados del todo en nuestro país.

Medidas precautelatorias.- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. (Código Tributario, 2004, Art. 164)

Para la aplicación de estas medidas precautelatorias, es menester que se las establezca en apego al principio de proporcionalidad. Mientras mayor es la cuantía de la Obligación Tributaria, más dura debe ser la medida precautelatoria. Si no aplicamos este principio, soterraremos el bienestar del contribuyente; y por consiguiente, de la misma Administración Tributaria.

Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones:

La finalidad de la gestión tributaria constituye en proveer al Estado de los fondos públicos necesarios para desarrollar la obra pública en beneficio de la colectividad, consiguiendo de esa forma, la redistribución de la riqueza a través de inversión en obras de interés social.

Los gastos públicos deben ser solventados por ingresos permanentes. Por consiguiente, la recaudación tributaria sustenta los gastos públicos del Estado.

La información cruzada constituye una eficiente herramienta contra la evasión tributaria, a través de una plataforma informática, verifica la información aportada por un contribuyente y las instituciones de derecho público y privado.

La digitalización de los sistemas tributarios permite que la Administración Tributaria posea información veraz, ágil y precisa. Precautelando de esa forma, los intereses de la Administración Tributaria y el contribuyente.

En el Ecuador existe una exigua cultura tributaria, las reformas en materia tributaria adoptadas durante los últimos años, demandan que el contribuyente desarrolle cultura tributaria como contraprestación de la vida en comunidad.

El sinceramiento tributario subjetivo presupone que el ciudadano se identifique como responsable o contribuyente dentro de la relación tributaria. El sinceramiento tributario objetivo presupone que el contribuyente o responsable realice el pago de la obligación tributaria en la cantidad y forma que le corresponde.

Bajo el presupuesto de economicidad del tributo, no existe mecanismo más eficiente de recaudación tributaria que aquel que emana de la declaración voluntaria del contribuyente.

La Administración Tributaria posee la facultad determinadora, por consiguiente, cualquier controversia en materia tributaria se origina dentro de la Sede Administrativa.

Para la solución de controversias en materia tributaria, se debe concebir a la recaudación tributaria como una instancia de última ratio.

Cuando la controversia en materia tributaria es sometida al arbitrio de la sede judicial, se convierte en una controversia judicial y no corresponde a la recaudación tributaria propiamente.

La defensa de los intereses y derechos del contribuyente ha sido asumida por la entidad de recaudación, por lo tanto, la entidad de recaudación se ha encargado de recaudar tributos y defender a los contribuyentes paralelamente.

La imparcialidad puede verse comprometida cuando el organismo encargado de la defensa de los intereses del contribuyente no posee autonomía frente a la recaudación tributaria.

Como medida para evitar a litigiosidad, contribuiría positivamente la creación de una instancia prejudicial donde se puedan dirimir los conflictos en materia tributaria. El dirimir la controversia antes de que esta ingrese a la Sede Judicial repercutiría positivamente a la recaudación tributaria.

La recaudación tributaria requiere un órgano especializado en materia tributaria estructurado bajo los lineamientos del ombudsman.

La coactiva es una herramienta de recaudación tributaria, su aplicación presupone la implementación de medidas cautelares para precautelar los intereses de la Administración Tributaria.

La implementación de medidas cautelares, presupone el conflicto entre dos normas jurídicas de máximo nivel, para el efecto, se debe ponderar derechos con el fin de que el resultado sea el mejor posible y la afectación a los derechos sea la menor posible.

Las medidas cautelares pretenden precautelar el orden público garantizando los medios para el cumplimiento de la obligación tributaria. El funcionario ejecutor de la obligación tributaria posee la discrecionalidad de implantar una o más medidas cautelares para hacer efectiva la obligación tributaria.

Los ingresos de la Administración Tributaria y el contribuyente dependen del giro del negocio del contribuyente, la Administración Tributaria no puede incurrir en despotismos ni arbitrariedades contra el giro del negocio del contribuyente.

Recomendaciones:

Siendo el Estado la persona jurídica hito de la institucionalidad, es necesario proveer al Estado de los recursos necesarios para cumplir sus fines con miras a la redistribución de la riqueza, justicia social y económica.

Encontrándonos en la era de acceso de la información, la Administración Tributaria, haciendo uso de su facultad determinadora, podrá realizar una determinación tributaria que será aceptada o modificada por el Contribuyente.

Se debe educar al contribuyente sobre la normativa en materia tributaria, retroalimentarse de las diferentes y optimizar la atención en las entidades de la Administración Tributaria.

Crear mecanismos para que la controversia sea resuelta dentro de la misma Sede Administrativa, evitando de esa forma, el uso innecesario de la vía judicial.

Crear la Defensoría del Contribuyente como un Organismo especializado que goce de autonomía administrativa-financiera. Dentro de las potestades de este Organismo, debe incluirse la de dirimir el conflicto como instancia prejudicial, patrocinar al contribuyente para la defensa de sus intereses; y, sancionar al funcionario público de la Administración Tributaria que haya incurrido en una falta.

Aplicar el principio de proporcionalidad en la implantación de medidas cautelares, garantizando de esa forma, que la medida cautelar implementada sea proporcional a la obligación tributaria y no afecte al desarrollo de la actividad económica del contribuyente.

Propender a un estricto respeto a los derechos del Contribuyente dentro de la relación tributaria entre el Contribuyente y la Administración Tributaria. La Administración Tributaria es una interesada directa en que el Contribuyente pueda desarrollar medios económicos.

Referencias:

Amatucci, A., González, E., Trzaskalik, Ch. (2001) Tratado de Derecho Tributario, Tomo I. Bogotá, Colombia: TEMIS S.A.

Amatucci, A., González, E., Trzaskalik, Ch. (2001) Tratado de Derecho Tributario, Tomo II. Bogotá, Colombia: TEMIS S.A.

Álvarez Santiago y Pedro García. (2004). *Ética Tributaria*. Madrid, España Instituto de Estudios Fiscales.

Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito, Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Codificación del Código Tributario, (2005). Quito. Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio 2005.

Constitución de la República del Ecuador. (2008). Quito. Ecuador: Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Derechos del Contribuyente, Servicio de Rentas Internas. Recuperado el 15 de abril de 2015 de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente>.

García, C. (2008), *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Lexis Nexis.

García, C. (2012). *El Concepto de Tributo*. Buenos Aires, Argentina. Marcial Pons.

González, D. (2008) *Precios de Transferencia*. Bogotá, Colombia. Temis S.A.

Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot

Jaramillo, E. (2008). Sinceramiento Tributario. Quito, Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, (2004). Quito, Ecuador. Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov.-2004.

Ley Orgánica de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, (2005). Quito, Ecuador. Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct.-2010

Vid. Sáinz de Bujanda. (1977). Sistema de Derecho Financiero, I (Introducción), vol. 1.o, edit. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

Carrasco, H. (2007) Derecho Fiscal I. Mexico: IURE.

Whittingham, E. (2005) Las Pruebas en el Proceso Tributario. Bogotá, Colombia: TEMIS S.A.

ANEXOS

Anexo 1

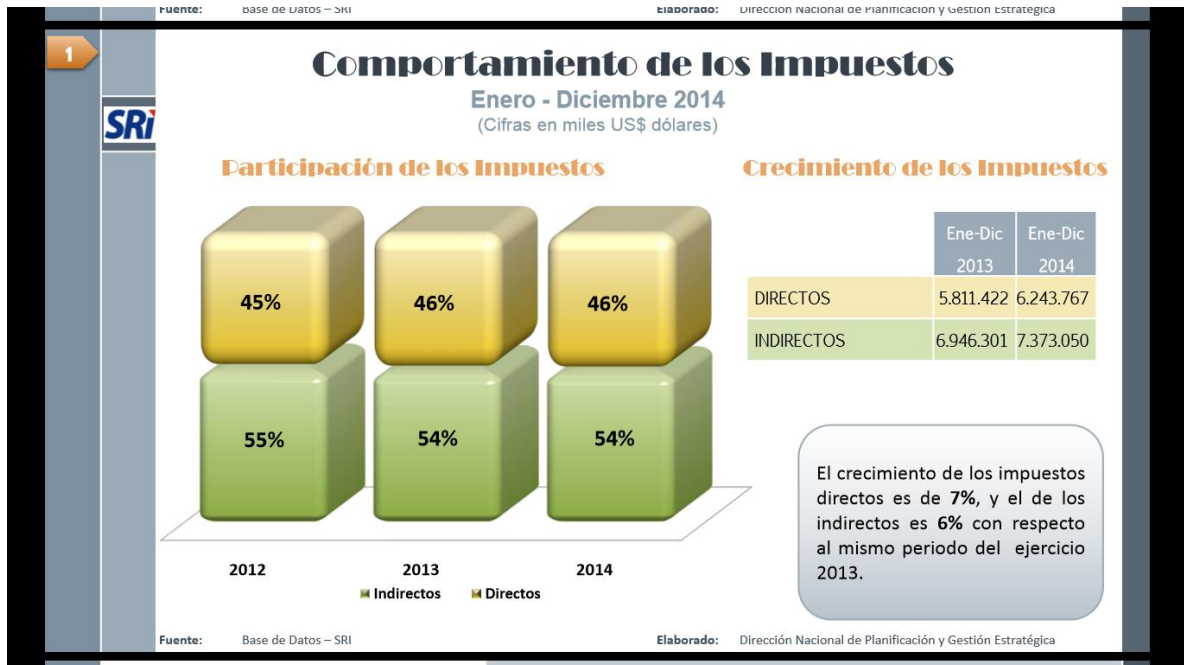
Recaudación por impuesto Dic. 2014

SRI		Recaudación por Impuesto ⁽¹⁾				
		META 2014	RECAUDACIÓN ENERO DICIEMBRE 2013	RECAUDACIÓN ENERO DICIEMBRE 2014	CUMPLIMIENTO META	CRECIMIENTO NOMINAL 2014/2013
TOTAL NETO (5)		13.835.805.833	12.513.479.838	13.313.491.452	96%	6%
Devoluciones (2)		(296.590.344)	(244.242.336)	(303.325.741)	102%	24%
TOTAL EFECTIVO		14.132.396.177	12.757.722.174	13.616.817.193	96%	7%
INTERIORS	TOTAL IMPUESTOS INTERNOS	11.561.731.432	10.492.611.312	11.393.932.778	99%	9%
	Impuesto a la Renta Recaudado	4.376.605.721	3.933.235.713	4.273.914.487	98%	9%
	Retenciones Mensuales	2.792.205.985	2.474.831.991	2.660.576.304	95%	8%
	Anticipos al IR	399.790.222	341.646.704	380.632.600	95%	11%
	Saldo Anual	1.184.609.515	1.116.757.018	1.232.705.584	104%	10%
	<i>Personas Naturales</i>	173.633.710	161.497.526	177.346.185	102%	10%
	<i>Personas Jurídicas</i>	1.003.851.628	946.236.104	1.044.668.308	104%	10%
	<i>Herencias, Legados y Donaciones</i>	7.124.177	9.023.388	10.691.091	150%	18%
	IVA de Operaciones Internas	4.578.224.271	4.096.119.691	4.512.571.440	99%	10%
	ICE de Operaciones Internas	634.410.323	568.694.778	615.357.004	97%	8%
	Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	111.949.822	114.809.214	115.299.139	103%	0%
	Impuesto a los Vehículos Motorizados	207.999.154	213.989.208	228.434.873	110%	7%
	Impuesto a la Salida de Divisas	1.377.419.265	1.224.592.009	1.259.689.838	91%	3%
	Imp. Activos en el Exterior	54.477.970	47.925.836	43.652.107	80%	-9%
	RISE	17.745.289	15.197.422	19.564.371	110%	29%
	Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	32.933.989	28.699.942	58.251.908	177%	103%
	Tierras Rurales	4.420.305	5.936.605	10.306.917	233%	74%
	Impuesto Redimible Botellas Plásticas no Retornable	18.841.835	16.375.218	22.237.540	118%	36%
	Intereses por Mora Tributaria	72.819.534	159.401.473	141.554.424	194%	-11%
Multas Tributarias Fiscales	69.141.017	62.684.171	69.089.687	100%	10%	
Otros Ingresos	4.742.935	4.949.999	24.009.041	506%	385%	
EXTERIORS	TOTAL IMPORTACIONES	2.570.664.745	2.265.110.862	2.222.884.415	86%	-2%
	IVA de Importaciones	2.376.762.360	2.090.179.339	2.035.045.366	86%	-3%
	ICE de Importaciones	193.902.385	174.931.523	187.839.049	97%	7%

Nota (1): Cifras provisionales sujetas a revisión.
 Nota (2): Devoluciones por resoluciones remitidas al Ministerio de Economía y Finanzas.
 Nota (3): Corresponde al Total Neto, mas Notas de Crédito y Compensaciones.
 Nota (4): Recaudación no descuenta valor por devoluciones de impuestos.
 Nota (5): Recaudación incluye devoluciones de impuestos.
 Elaboración: Departamento de Planificación Institucional.
 Fuentes: SENA, BCE, Sistema Financiero Nacional.

Anexo 2

Comportamiento de los impuestos



Anexo 3

Comportamiento de los impuestos

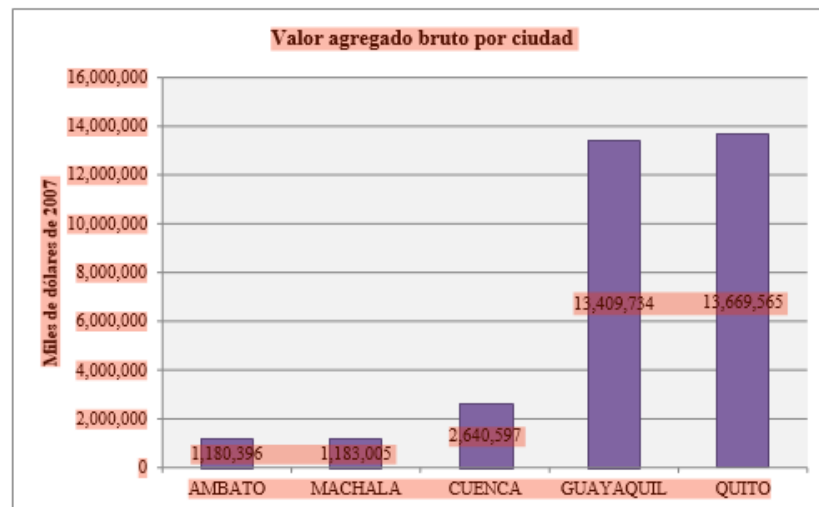
Quito en cifras
Indicadores de Coyuntura
Distrito Metropolitano de Quito



Sector real

Valor agregado

En el 2013, Quito y Guayaquil fueron las ciudades con mayor generación de valor agregado, con USD 13.670 millones y USD 13.405 millones respectivamente. Las demás ciudades del país tienen una generación menor, con 2.641 millones para Cuenca, 1.183 millones para Machala y 1.180 para Ambato.



Fuentes: BCE, INEC, 2014.

Elaboración: ICQ.

Nota técnica: Estas estimaciones son realizadas en base a la población ocupada trimestral de la Encuesta Nacional de Empleo y Desempleo del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos y al valor agregado bruto nacional por sectores de las Cuentas Trimestrales del Banco Central.